17

Errenta eta Aberastasuna

GIDALIBURUA

Gidaliburu honen edukiak ez du Administrazioa lotzen. Informazioa jasotzen du soil-soilik, eta ezingo da erreklamazio edo errekurtsoak oinarritzeko erabili.

AURKEZPENA

Atsegin handiz aurkezten dizuet “Errenta eta Aberastasuna aitortzeko gidaliburua” izenburua daraman bildumako beste argitalpen bat, Gipuzkoako zergadunei eskaintzen zaien informazio, komunikazio eta zerbitzuen kalitatea hobetzearren.

Gidaliburuak hainbat adibide praktiko dakar garaturik, lagungarriak izan daitezkeenak zergadunek zalantzak argitu ditzaten bai errenta zerga eta bai aberastasunaren eta fortuna handien gaineko zerga aitortzeko garaian.

Donostia, 2018ko martxoaren 1.

OGASUNEKO ZUZENDARI NAGUSIA.

AURKIBIDEA

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga

1. Sarrera 17
1.1 Aitortzeko obligazioaren zehaztapenerako eskema grafikoa 19
1.2 Nork ez du aitortu behar? 20
1.3 Nork aitortu behar du? 20
1.4 Zer da ohiko egoitza? 21
1.5 Zer da familia unitatea? 22
1.6 Zer aitortu behar da? 22
1.7 Zer ez da aitortu behar? 22
1.8 Banaka tributatzea eta batera tributatzea 29
1.8.1 Banaka tributatzea 29
1.8.2 Batera tributatzea 29
1.9 Zergaldia eta zergaren sortzapena 30
1.10 Nola aurkez daiteke aitorpena? 31
1.10.1 Internet bidezko modalitatea 31
1.10.2 Modalitate mekanizatua 32
1.10.3 Autolikidazio proposamena 32
1.11 Zein da aitorpena aurkezteko epea? 32
1.12 Nola egiten da aitorpenen emaitza ordaindu eta itzultzeko? 32
1.13 Non aurkeztu behar da aitorpena? 32
1.14 Zergaren zati bat xede sozialetara eta erlijioetarako ematea 35
1.15 Hautazko likidazioa (lanaren etekinak) 35
1.15.1 Nork duen aukera. 35
1.15.2 Nork ez duen aukerarik. 35
1.15.3 Prozedura. 35

2. Lanaren etekinak 37
2.1 Zer dira lanaren etekinak? 39
2.1.1 Zein prestazio sartzen dira lan etekinen barruan? 39
2.2 Joan-etorriko dietak eta bidai gastuak lan etekinak al dira? 41

2.2.1 Arau orokorrak ... 41
2.2.2 Arau bereziak ... 42
2.3 Zer dira eta zer ez dira gauzazko etekinak? ... 43
2.3.1 Zer dira gauzazko etekinak? ... 43
2.3.2 Zer ez dira gauzazko etekinak? ... 44
2.3.3 Nola kalkulatzen da gauzazko etekinen balioa? ... 45
2.3.4 Nola integratzen dira gauzazko etekinak zerga oinarrian? ... 46
2.4 Etekin osoa ... 46
2.5 Zein gastu dira kengarriak? ... 52
2.6 Zein hobari aplika daitezke? ... 52
2.7 Nola kalkulatzen da etekin garbia? ... 52
2.8 Nori egozten zaizkio lanaren etekinak? ... 53
2.9 Noiz egozten dira lanaren etekinak? ... 53
2.10 Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak? ... 53
2.11 Eragiketa lotuak ... 53

3. Kapital higiezinaren etekinak ... 55
3.1 Zer dira kapital higiezinaren etekinak? ... 57
3.2 Zeintzuk dira kapital higiezinaren etekin osoak? ... 57
3.2.1 Nola konputatzen dira etekin osoak? ... 57
3.3 Zer gastu dira kengarriak? ... 58
3.3.1 Gastu kengarriak kapital higiezinaren etekinak etxebizitzetatik datozenean ... 58
3.3.2 Gastu kengarriak kapital higiezinaren etekinak lokaletatik edo etxebizitza turistikoetatik datozenean ... 58
3.4 Nola kalkulatzen da etekin garbia? ... 59
3.5 Nori egozten zaizkio kapital higiezinaren etekinak? ... 59
3.6 Noiz egozten dira kapital higiezinaren etekinak? ... 60
3.7 Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak? ... 60
3.8 Nola kalkulatzen dira 1985-05-09 baino lehen egindako errentamendu kontratuen etekinak? ... 60

4. Kapital higigarriaren etekinak ... 61
4.1 Zer dira kapital higigarriaren etekinak? ... 63
4.2 Zer dira gauzen bidezko etekinak? ... 63
4.2.1 Gauzen bidezko etekinen kontzeptua ... 63
4.2.2 Nola baloratzen dira? ... 63
4.2.3 Nola integratzen dira zerga oinarrian? ... 63
4.3 Zeintzuk dira kapital higigarriaren etekin osoak? ... 63
4.3.1 Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinak ... 63
4.3.2 Kapital propioak beste batzuei lagatzeagatik lortutako etekinak ... 64
4.3.3 Kapitalizazio eragiketetatik, bizitza edo elbarritasun aseguruen kontratuetatik eta kapital ezarpenen errentetatik datozen etekinak ... 65
4.3.4 Kapital higigarriaren beste etekin batzuk ... 68
4.3.5 Etekinen zein portzentaje aitortu behar da? ... 68

4.4 Zein gastu dira kengarriak? ... 69
4.5 Nola kalkulatzen da etekin garbia? ... 70
4.6 Nori egozten zaizkio kapital higigarriaren etekinak? ... 70
4.7 Noiz egozten dira kapital higigarriaren etekinak? ... 70
4.8 Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak? ... 70
4.9 Eragiketa lotuak ... 70

5. Jarduera ekonomikoen etekinak ... 71
5.1 Zer dira jarduera ekonomikoen etekinak? ... 73
5.2 Nori esleitzen zaizkio jarduera ekonomikoen etekinak? ... 73
5.3 Nork tributatzen du "errentak esleitzen dituzten entitateetan"? Nola tributatzen da? ... 73
5.3.1 Nork tributatzen du? ... 73
5.3.2 Nola tributatzen da? ... 73
5.3.3 Nola zergatzen dira testamentu ahalordea erabili gabe duten herentziak? ... 74
5.3.4 Nola zergatzen dira sozietateen egoitza fiskalari buruzko araudia dela-eta sozietateen gaineko zergaren zergadun diren sozietate zibilelak? ... 74
5.4 Nola kalkulatzen dira jarduera ekonomikoen zerga oinarria eta etekin garbia? ... 74
5.4.1 Zeintzuk dira zerga oinarria kalkulatzeko metodoak? ... 74
5.4.2 Nola kalkulatzen da jarduera ekonomikoen etekin garbia? ... 74
5.4.3 Noiz dira metodo horiek bateraezinak eta noiz bateragarriak? ... 75
5.5 Nola kalkulatzen da etekina zuzeneko zenbatespenaren metodoan? ... 75
5.5.1 Nola kalkulatzen da etekina modalitate arruntean? ... 75
5.5.2 Nola kalkulatzen da etekina modalitate erraztuan? ... 77
5.6 Zein tratamendu ematen zaie etekin irregularrei? ... 79
5.7 Zein ondare elementu daude jarduera ekonomikoei atxikita? Eta zeintzuk ez? ... 80
5.7.1 Zer dira jarduera ekonomikoei atxikitako ondare elementuak? ... 80
5.7.2 Zein ondare elementu ez daude jarduera ekonomikoei atxikita? ... 80
5.7.3 Nola atxikitzen eta desatxikitzen ditu zergadunak ondare elementuak? ... 80
5.7.4. Nola kalkulatzen da atxikitako ondare elementuak eskualdatzeagatik lortzen den ondare irabazi edo galera? ... 82
5.7.5 Zein onura fiskal aplikatzen da atxikitako elementuak eskualdatzeagatik lortutako zenbatekoa berrinbertitzen denean? ... 84
5.8 Nola kalkulatzen dira zenbatetsitako etekinak? ... 84
5.9 Zein irizpide jarraitzen da egozpen tenporala egiteko? ... 84
5.10 Zein kontabilitate eta erregistro eraman behar ditu jarduera ekonomikoaren titularrak? ... 85

6. Ondare irabazi eta galerak ... 89
6.1 Zer dira ondare irabazi eta galerak? ... 91
6.1.1 Noiz ez da aldatzen ondarearen osaera? ... 91
6.1.2 Noiz ez dago ondare irabazi edo galerarik? ... 91
6.1.3 Noiz daude salbuetsita irabaziak? ... 94
6.1.4 Noiz ez dira kontuan hartzen galerak? ... 94

6.2 Nola kalkulatzen da irabazia edo galera? ... 95
6.2.1 Nola kalkulatzen da eskurapen balioa? ... 95
6.2.2 Nola eguneratzen da eskurapen balioa? ... 95
6.2.3 Nola kalkulatzen da eskualdaketa balioa? ... 96
6.2.4 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako elementuen araudi iragankorra ... 97
6.3 Berariazko balorazio arauak ... 98
6.3.1 Sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu arautuetan negoziatzeko onartuak, ordain truke eskualdatzea ... 99
6.3.2 Sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu arautuetan negoziatzeko onartu gabeak, ordain truke eskualdatzea ... 100
6.3.3. Ondare sozietateen baloreak eta kapital partaidetzak eskualdatzea ... 101
6.3.4 Inbertsio kolektiboko erakundeen kapital edo ondarearen akzio edo partaidetzak kostu bidez eskualdatzea edo berreskuratzea ... 101
6.3.5. Sozietateei diruzkoak ez diren ekarpenak egitea ... 102
6.3.6. Bazkideak banatu edo sozietateak desegitea ... 102
6.3.7. Negozio-lokala eskualdatzea ... 103
6.3.8. Kalte-ordainak ordaintzea ondare elementuen galera edo ezbeharrengatik ... 103
6.3.9. Ondasunak edo eskubideak trukatzea ... 103
6.3.10. Biziarteko edo aldi baterako errentak iraungitzea ... 104
6.3.11. Ondare elementuak eskualdatzea aldi baterako edo biziarteko errenta baten trukean ... 104
6.3.12. Ondasun higiezinen gaineko eskubide errealak eskualdatzea ... 104
6.3.13. Eskualdaketatik eratorri gabeko ondasun edo eskubideak integratzea ... 104
6.3.14. Futuro eta aukeren merkatuan egindako eragiketak ... 104
6.3.15. Balio aldaketa gertatzen bada testamentu-ahalordea erabili gabe duen herentzia batekoak izandako ondasunak besterentzeagatik ... 104
6.4 Justifikatu gabeko ondare irabaziak ... 104
6.5 Nori egozten zaizkio ondare irabazi eta galerak? ... 104
6.6 Noiz aitortzen dira ondare irabazi eta galerak? ... 105
6.7 Berrinbertsio kasuak ... 105
6.7.1 Zer gertatzen da inbertsio kolektiboko erakundeen akzio edo partaidetzak berreskuratu edo eskualdatzeagatik lortutako zenbatekoa “berrinbertitzen” bada? ... 105
6.7.2. Zer gertatzen da ohiko etxebizitzaren zenbatekoa “berrinbertitzen” bada? ... 106
6.8 Jarduera ekonomikoei lotutako elementuen ondare irabazi eta galerak ... 107

7. Errenten egozpena eta esleipena ... 109
7.1 Aldi baterako enpresa batasunak (ABEB) eta interes ekonomikoko taldeak (IET) ... 111
7.2 Nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimena ... 111
7.2.1 Nori egotziko zaio lurralde espainiarrean egoitza ez duen gardentasun fiskaleko entitate batek lortutako errenta positiboa? ... 111
7.2.2 Zeintzuk dira egotzi beharreko errentak? ... 111

7.2.3 Nolako betebehar formalak izango dira nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean sartuz gero? ... 112
7.3 Nola tributatuko dute "paradisu fiskaletan" eratutako inbertsio fondoen bazkide edo partaideek? ... 113
7.4 Errenten esleipena ... 113

8. Denboraren araberako egozpena ... 115
8.1 Arau orokorra ... 117
8.2 Arau bereziak ... 117

9. Zerga oinarria ... 119
9.1 Zein errenta sartzen da zerga oinarrian? ... 121
9.2 Zerga oinarri motak ... 121
9.3 Zerga oinarri orokorra ... 121
9.3.1 Zein errenta sartzen da zerga oinarri orokorrean? ... 121
9.4 Aurrezpenaren zerga oinarria ... 121
9.4.1 Zein errenta sartzen da "aurrezpenaren" zerga oinarrian? ... 121

10. Oinarri likidagarria ... 123
10.1 Zer da oinarri likidagarria? ... 125
10.2 Oinarri likidagarri orokorra ... 125
10.2.1 Zein murrizpen sartzen da oinarri likidagarri orokorrean? ... 125
10.2.2 Oinarri likidagarri orokor negatiboen konpentsazioak ... 131
10.3 Aurrezpenaren oinarri likidagarria ... 131

11. Kuota osoa ... 133
11.1 Zer da kuota osoa? ... 135
11.2 Oinarri likidagarri orokorraren karga ... 135
11.3 Aurrezpenaren oinarri likidagarriaren karga ... 135
11.4 Balore negoziagarrien eskualdaketatik eratorritako ondare irabazietarako hautazko tributazio araubidea. ... 135

12. Kuota likidoa eta kenkariak ... 137
12.1 Kontzeptua ... 139
12.2 Kuota likidoa ... 139
12.3 Kenkari familiar eta pertsonalak ... 139
12.3.1 Kenkaria ondorengo ahaideengatik (seme-alabak, bilobak, birbilobak...) ... 139
12.3.2 Kenkaria seme-alaben urteko mantenua ordaintzeagatik ... 140
12.3.3 Kenkaria aurreko ahaideengatik (gurasoak, aiton-amonak, birraiton-amonak) ... 140
12.3.4 Kenkaria desgaitua edo mendekoa izateagatik ... 141
12.3.5 Kenkaria adinagatik ... 141
12.3.6 Nola zehazten da egoera pertsonal eta familiarra? ... 142
12.4 Kenkaria pertsona desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik ... 143
12.5 Kenkariak ohiko etxebizitzagatik ... 143
12.5.1 Kenkaria ohiko etxebizitza errentan hartzeagatik ... 144
12.5.2 Kenkaria ohiko etxebizitza erosteagatik ... 144

12.6 Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak 147
12.6.1 Kenkaria inbertsio eta bestelako jarduerengatik 147
12.6.2 Kenkaria langileek enpresan parte hartzeagatik 152
12.6.3 Kenkaria enpresa berrietan edo osatu berrietan inbertitzeagatik 153
12.7 Kenkariak dohaintzengatik 153
12.7.1 Mezenasgo jarduerengatik 153
12.8 Bestelako kenkariak 153
12.8.1 Kenkaria nazioarteko zergapetze bikoitzagatik 153
12.8.2 Kenkaria langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoen aldeko kuota eta ekarpenengatik 154
12.8.3 Kenkariak nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean 154
12.9 Frogagiriak 154

13. Kuota diferentziala 157

14. Testamentu-ahalordea erabili gabe duten herentzien zerga araubidea 161
14.1 Aplikatzen diren arauak 163
14.2 Salbuespenak 163
14.3 Jabetasuna 163
14.4 Oinarri likidagarria 163
14.5 Kenkariak 163
14.6 Beste minorazio batzuk. 163
14.7 Ordainketa 163
14.8 Zergaldia 163
14.9 Erantzukizunak 163

Aberastasunaren eta fortuna handien gaineko zerga

1. Sarrera 169
1.1 Zein dago aitortzera behartuta? 169
1.2 Zeri deritzogu ohiko egoitza? 169
1.3 Zer aitortu behar da? 170
1.4 Zer ez da aitortu behar? 170
1.5 Zein da titularra? 172
1.6 Nola aurkezten da aitorpena? 172
1.7 Noiz eta non aurkezten da aitorpena, eta nola ordaintzen da? 172
1.8. Testamentu-ahalordea erabili gabe duen herentziako ondasun eta eskubideek 173

2. Nola kalkulatzen da zerga oinarria? 173

3. Nola baloratzen dira ondasunak, eskubideak eta zorrak? 173
3.1 Ondasun higiezinak 173
3.2 Jarduera ekonomikoak 173
3.3 Kontu korronte edo aurrezki kontuen gordailuak, agerian edo epeka 174

3.4 Kapital propioak hirugarrenei laga izana adierazten duten baloreak, merkatu antolatuetan negoziatuak ... 174
3.5 Kapital propioak hirugarrenei laga izana adierazten duten gainerako baloreak ... 174
3.6 Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu antolatuetan negoziatuak ... 174
3.7 Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten gainerako baloreak ... 174
3.8 Bizitza aseguruak eta aldi baterako edo biziarteko errentak ... 174
3.9 Bitxiak, luxuzko larruak, ibilgailuak, urontziak eta aireontziak ... 174
3.10 Arte-gaiak eta zaharkinak ... 174
3.11 Eskubide errealak ... 174
3.12 Administrazio emakidak ... 174
3.13 Jabetza intelektual eta industrialetik eratorritako eskubideak ... 174
3.14 Kontratuzko aukerak ... 174
3.15 Eduki ekonomikoa duten gainerako ondasun eta eskubideak ... 175
3.16 Zorrak ... 175

4. Oinarri likidagarria ... 175

5. Kuota osoa ... 175

6. Kuota likidoa ... 175

7. Atzerrian ordaindutako zergen kenkaria ... 175

Pertsona Fisikoen Errentaren
Gaineko Zerga
2017

1
Sarrera

1.1 Aitortzeko obligazioaren zehaztapenerako eskema grafikoa

1.2 Nork ez du aitortu behar?

1.3 Nork aitortu behar du?

1.4 Zer da ohiko egoitza?

1.5 Zer da familia unitatea?

1.6 Zer aitortu behar da?

1.7 Zer ez da aitortu behar?

1.8 Banaka tributatzea eta batera tributatzea

- 1.8.1 Banaka tributatzea
- 1.8.2 Batera tributatzea

1.9 Zergaldia eta zergaren sortzapena

1.10 Nola aurkez daiteke aitorpena?

- 1.10.1 Internet bidezko modalitatea
- 1.10.2 Modalitate mekanizatua
- 1.10.3 Autolikidazio proposamena

1.11 Zein da aitorpena aurkezteko epea?

1.12 Nola egiten da aitorpenen emaitza ordaindu eta itzultzeko?

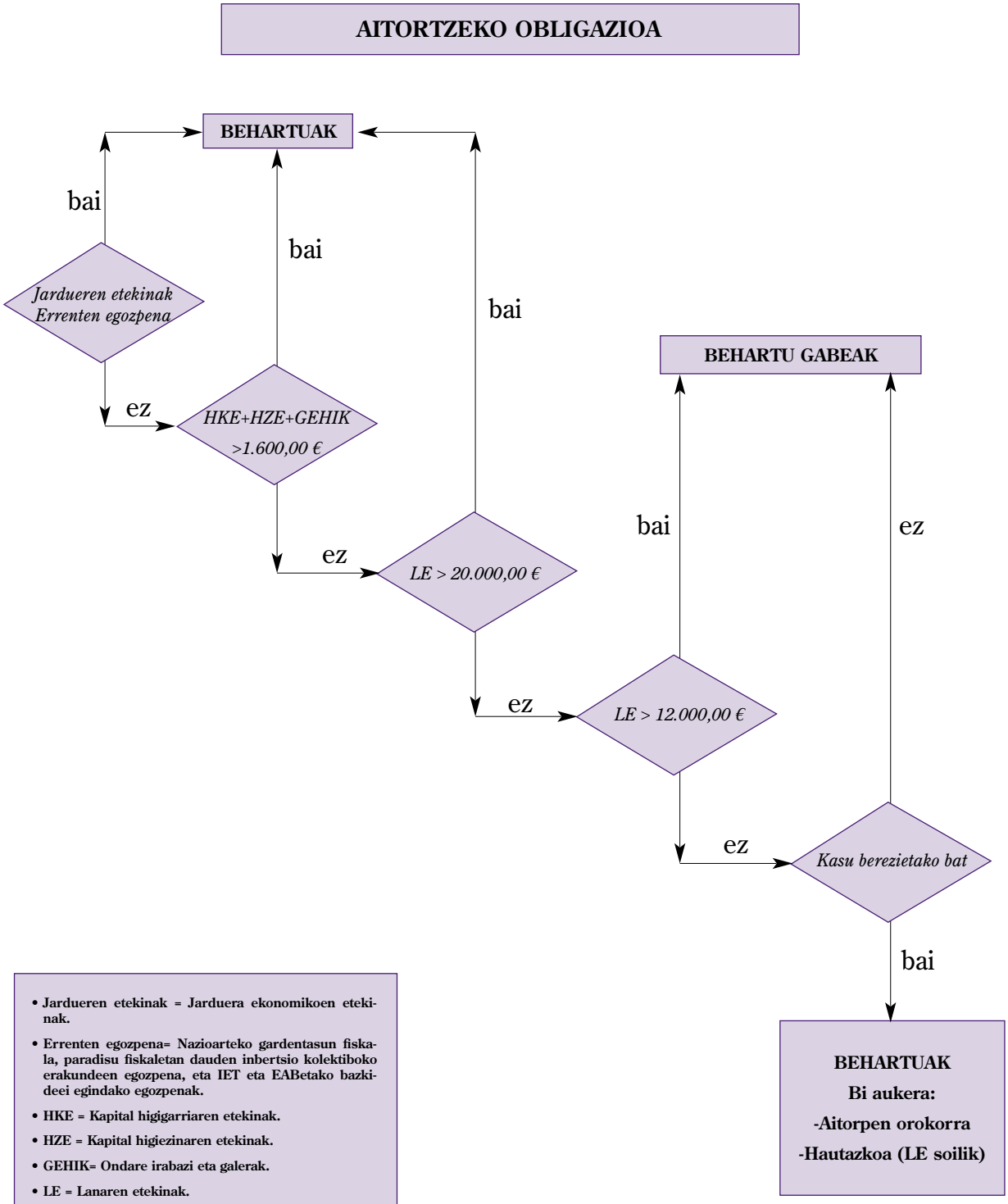
1.13 Non aurkeztu behar da aitorpena?

1.14 Zergaren zati bate erlijio katolikora eta xede sozialetara ematea

1.15 Hautazko likidazioa (lanaren etekinak)

- 1.15.1 Nork duen aukera.
- 1.15.2 Nork ez duen aukerarik.
- 1.15.3 Prozedura.

1.1 Aitortzeko obligazioaren zehaztapenerako eskema grafikoa



- **Jardueren etekinak = Jarduera ekonomikoen etekinak.**
- **Errenten egozpena= Nazioarteko gardentasun fiskala, paradisu fiskaletan dauden inbertsio kolektiboko erakundeen egozpena, eta IET eta EABetako bazkideei egindako egozpenak.**
- **HKE = Kapital higigarriaren etekinak.**
- **HZE = Kapital higiezinaren etekinak.**
- **GEHIK= Ondare irabazi eta galerak.**
- **LE = Lanaren etekinak.**
- **Kasu bereziak= Ordaintzaile bat baino gehiago egotea, kontratu bat baino gehiago sinatzea, pentsio konpentsagarriak jasotzea, atxikipenak kanpoko araudiaren arabera kalkulatzea edo ordainketa Euskal Herritik kanpo egitea, peonadak edo egunsariak jasotzea, harrapakinetan parte hartzea, eta ordainsari aldakorrak atxikipen portzentajea kalkulatzeko kontuan hartutakoak baino handiagoak izatea.**

1.2 Nork ez du aitortu behar?

Zergadunek **ez dute aitorpena egin behar** lortu dituzten errentak honako hauek bakarrik direnean:

- **20.000,00 eurotik beherako lan etekin gordinak urtean** (soldatak, pentsioak...), banaka aitortzen bada. Familia unitateko kideek batera aitortzen badute, muga hori etekin mota hau lortzen duen zergadun bakoitzarentzat aplikatuko da.
- **Kapitalaren etekin gordinak** (ondasun higiezinen errentamendua, akzioen dibidenduak, kontu edo gordailuen interesak,....), eta **ondare irabaziak** (akzioen salmentagatik lortutako irabaziak, zozketa, joko eta abarretik datozen sariak, etab.), salbuetsitakoak barne bi kasuotan, batera hartuta **urtean 1.600,00 eurotik** gorakoak ez badira.

ERNE: 20.000,00 eurotik beherako lan etekinak lortu dituzten zergadunek ez dute aitorpena aurkezteko obligaziorik. Hala ere, aitorpena aurkeztera behartuta egongo dira baldin eta, etxea saltzeagatik, kontu korronteetako interesak jasotzeagatik, akzioak saltzeagatik, etab. lortu dituzten urteko errentak 1.600,00 eurokoak baino handiagoak badira.

Nolanahi dela ere, zergadunek banaka jasotzen dituzten urteko lan etekin gordinak 12.000,00 eta 20.000,00 euro bitartekoak badira, **aitorpena aurkeztu beharko dute** hurrengo egoera hauetako batean daudenean:

a) Urtean zehar ordaintzaile batengandik baino gehiagorengandik lan etekinak jaso dituztenean edo, ordaintzaile beregandik jaso arren, honek atxikipena egiteko garaian etekinak metatu ez dituenean kontzeptu berdinen edo desberdinen ondorioz ordainduak izateagatik, eta, orobat, urtean lan kontratu bat baino gehiago sinatu dutenean, kontratu hori laborala, administratiboa zein beste edozein motatakoa izan.

b) Kontratuan aurreikusitako epea behin amaiturik, enplegu emaile berberarentzat lanean jarraitu dutenean edo urtean zehar berriro lanean hasi direnean, eta halaber, beren lan kontratua edo harreman laboral, administratibo edo beste edozein motatakoa luzatu dutenean.

c) Epaileen aginduz, ezkontidearengandik edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikote–lagunarengandik pentsio konpentsagarriak edo urteko mantenurako ordainketak jaso dituztenean. Gurasoengandik urteko mantenurako jasotakoak ez dira sartzen.

d) Lana dela–eta jasan dituzten atxikipenak edo konturako sarrerak foru erakundeek onartu ez duten araudi baten arabera kalkulatu direnean edo Euskal Herriko Foru Aldundiren bati ordaindu ez zaizkionean.

e) Ordainsariak peonadaka edo egunsarika jaso dituztenean.

f) Arrantzontzietako langileen kasuan, jaso dituzten ordainsariak, osorik edo zati batean, lortutako arrantzaren balioaren partaidetza bat direnean.

g) Emaitzen edo antzeko parametroen arabera ordainsari aldakorrak jaso dituztenean, beti ere ordainsari horiek atxikipen portzentajea edo konturako sarrera kalkulatzeko kontuan hartu direnak baino handiagoak badira.

h) Salbuespen, hobari, murrizketa, kenkari edo beste edozein zerga onuraz gozatzeko ezarrita dauden baldintza, epe edo zirkunstantzietako bat bete ez dutenean, baldin eta horrek berekin badakar Zerga Administrazioari zirkunstantzia horren berri ematea edo erregularizazio edo diru sarreraren bat egin behar izatea.

Urtean 12.000,00 eta 20.000,00 euro bitarteko lan etekin gordinak jasotzeagatik eta a)tik g)ra arteko kasuetako batean egoteagatik aitorpena aurkeztera behartuta dauden zergadunek aitorpen orokorra edo 1.15 apartatuan azaltzen den hautazko likidazioa aurkeztu ahal izango dute.

LABURPENA: urteko lan etekin gordinak (so, pentsioak,...), zergari lotuak eta salbetsi gabeak, **12.000,00** euroko kopurura iristen ez direnean, eta kapitalaren etekin gordinak eta ondare irabaziak 1.600,00 eurokoak baino txikiagoak direnean, zergadunek ez dute aitortzeko obligaziorik izango. Urtean **12.000,00** eta **20.000,00** euro bitarteko lan etekin gordinak jasotzen dituztenak ere ez daude aitortzera behartuta baldin eta erregelamenduz arautu diren egoera jakin batzuetan ez badaude (errentek atxikipenik izan ez dutenean edo, atxikipena eduki arren, atxikipen tasa bat ez datorrenean ordaindu behar den zergaren kuotarekin) eta kapitalaren etekin gordinak eta ondare irabaziak, salbuetsitakoak barne bi kasuotan, 1.600,00 eurotik beherakoak badira. Dena den, atxiki edo kontura sartu diren zenbatekoak berreskuratu nahi dituzten zergadunek aitorpena aurkez dezakete, horretara behartuta egon gabe ere.

1.3 Nork aitortu behar du?

Urtean beren **ohiko egoitza**[1] **Gipuzkoan izan duten zergadunek** aurkeztu behar dute Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitorpena, beti ere zerga honi lotutako errentak lortu dituztenean.

Familia unitateko kideek[2] **lurralde desberdinetan dutenean beren ohiko egoitza**, eta batera aitortzea[3] aukeratzen badute, Gipuzkoako Foru Aldundian aurkeztuko dute aitorpena baldin eta familia unitatean oinarri likidagarririk handiena duen kideak Gipuzkoan badu bere ohiko egoitza, zerga indibidualizatzeko arauei jarraiki.

Bestalde, **badira zergadun batzuk aitortzeko obligazioa dutenak beren ohiko egoitza Gipuzkoan egon ez arren**. Hala gertatzen da, esate baterako, nazionalitate espainiarra duten pertsonekin, legez bananduta ez dagoen ezkontidearekin edo bere adingabeko seme–alabekin, Gipuzkoako zerga araudiari lotuta egon ondoren beren ohiko egoitza atzerrira aldatu dutenean. Honako hauek dira:

- Espainiako misio diplomatikoetako kideak: misio burua nahiz pertsonal diplomatiko, administratibo, tekniko edo zerbitzuetakoa.
- Espainiako bulego kontsularretako kideak: bulego buruak, eta atxikitako zerbitzuetako funtzionarioak eta pertsonala. Hala ere, ohorezko kontsulordeak, ohorezko kontsulatu–agenteak edo horien menpeko langileak ez daude aitortzera behartuta.
- Espainiako Estatuko kargu edo enplegu ofizialen titularrak, nazioarteko erakundeen aurrean delegazio eta ordezkaritza iraunkorra dutenean, edo atzerriko delegazio edo begirale eginkizunetako parte direnean.
- Aktiboan dauden funtzionarioak, atzerrian kargu edo enplegu ofizial bat betetzen dutenean izaera diplomatiko edo kontsularrik izan gabe.

1 Ikus kapitulu honen barruan ageri den 1.4. apartatua, ohiko egoitzari buruzkoa.

2 Ikus kapitulu honen barruan ageri den 1.5 apartatua, familia unitatea zer den definitzen duena.

3 Ikus kapitulu honen barruan ageri den 1.8 apartatua. Bertan bi tributazio mota azaltzen dira, banakakoa eta baterakoa.

- Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazioarentzat lan egiten duten funtzionarioak edo pertsonal laborala, Euskal Herriak atzerrian dituen bulegoetara bidali direnean.

Alabaina, aipatu diren kasuetan **bi salbuespen** daude. Horrela, ez daude aitortzera behartuta:

- Aktiboan dauden funtzionario publiko ez direnak edo kargu edo enplegu ofizialen titular ez direnak, lehen adierazitako izaera bereganatu baino lehenagotik dutenean atzerrian ohiko egoitza.

- Legez bananduta ez dauden ezkontideak edo beren adingabeko seme–alabak, baldin eta ezkontideetako batek –ama zein aita izan– aipatu izaera bereganatu baino lehen hartu badute atzerrian ohiko egoitza.

Espainiak izenpetu dituen nazioarteko itunen arau bereziak aplikagarriak ez direnean, lehen aipatu diren arrazoien ondorioz ohiko egoitza Gipuzkoan duten atzerritarrek –eta berdin atzerrian bizi diren gipuzkoarrek– ez dute aitorpenik aurkeztu beharko.

Orobat, zerga honen zergadunak testamentu–ahalordea erabili gabe duten herentziak ere izango dira, hain zuzen 2016ko azaroaren 14ko 4/2016 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko zerga sistema Euskal Zuzenbide Zibilaren berezitasunera egokitzen duenak, II. Tituluan aurreikusitakoak.

LANGILE LEKUALDATUEN ARAUBIDE BEREZIA

Pertsona fisikoak lurralde espainiarrera etortzen badira, zuzenean edo nagusiki ikerketa eta garapenarekin lotuta dauden lan kualifikatuak bertan egiteko, eta, horren ondorioz, zerga egoitza Gipuzkoan kokatzen badute, aukera izango dute ez–egoiliarren errentaren gaineko zergagatik tributatzeko, egoitza aldatzen den zergaldian eta hurrengo bostetan, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zergadunak izateari utzi gabe, betiere baldintza jakin batzuk betez gero.

1.4 Zer da ohiko egoitza?

Lurralde espainiarrean bizi den zergadun batek ohiko egoitza Gipuzkoan duela ulertzen da ondorengo irizpideak aplikatuta:

- **Egonaldiaren irizpidea:** zergaldiko egun gehienak Euskal Herrian ematen dituenean, egun gehiago igaroz Gipuzkoako Lurralde Historikoan Euskal Herriko beste bi lurralde historikoetako bakoitzean baino.

  Eman dezagun, adibidez, pertsona fisiko batek 2017. urtean zehar 5 hilabete igaro dituela Madrilen (152 egun), 4 hilabete Donostian (121 egun), eta 3 hilabete Bilbon (92 egun). Madrilen egun gehiago eman baditu ere (152), Euskal Herrian igaro dituenak batzen baditugu (213), zergadun honi Euskal Herriko araudia aplikatu behar zaiola konturatzen gara. Baina denbora gehiago egon denez Gipuzkoan beste lurraldean baino (121 egun Gipuzkoan eta 92 Bizkaian), zergadun horren egoitza fiskala Donostian izango da eta, beraz, Gipuzkoako Foru Aldundian ordaindu beharko du zerga.

- **Interes gune nagusiaren irizpidea:** bere interesen gune nagusia Gipuzkoan dagoenean, hau da, zergaren oinarri ezargarri gehiena lurralde horretan lortu duenean. Zerga oinarriaren osagaiak honako hauek izango dira:

– Lanaren etekinak.

– Kapital higiezinaren etekinak.

– Ondasun higiezinetatik eratorritako ondare irabaziak.

– Jarduera ekonomikoen etekinak.

  Eman dezagun, adibidez, urtean zehar zergadun batek 151 egun pasa dituela Madrilen, 107 egun Gipuzkoan, eta beste 107 egun Bizkaian. Kasu honetan, lehen irizpidea (egonaldia) ez da nahikoa bere ohiko egoitza kokatzeko; jakin badakigu, ordea, egoitza hori Euskal Herrian dagoela. Zein foru ogasunetan tributatu behar duen jakiteko, bere interesen gune nagusia Gipuzkoan edo Bizkaian dagoen begiratu behar dugu.

- **Azken egoitzaren irizpidea:** zerga honen ondorioetarako aitortutako azken egoitza Gipuzkoan dagoenean.

Lehen irizpidearekin ezin bada zehaztu ohiko egoitza foru edo estatuko lurraldean dagoen, bigarren irizpidea aplikatuko da. Eta lehen eta bigarren irizpideekin ezin bada zehaztu ohiko egoitza foru edo estatuko lurraldean dagoen, orduan hirugarrena aplikatuko da.

Bi kasu aurreikusi dira **ohiko egoitzaren presuntziorako**. Bi lotura mota hartzen dira oinarri: lotura ekonomikoa eta familia lotura.

Lotura ekonomikoa

Zergadun batek ohiko egoitza Euskal Herrian duela irizpide ekonomikoaren arabera zehazteko hiru baldintza hauek bete behar dira:

- Lurralde espainiarrean bizitzea.
- Urte naturalean zehar 183 egun baino gehiago ematea lurralde espainiarretik kanpo.
- Bere jarduera enpresarial edo profesionalen edo interes ekonomikoen gune nagusia Euskal Herrian egotea.

Era berean, pertsona fisiko bat Gipuzkoan bizi dela ulertuko da bere jarduera enpresarial edo profesionalen edo interes ekonomikoen gune nagusia lurralde horretan dagoenean.

Familia lotura

Pertsona fisiko bat lurralde espainiarrean bizi dela uste bada, bere ohiko egoitza Gipuzkoako Lurralde Historikoan izango du legez banandu gabeko ezkontidea eta haren menpe dauden adingabeko seme–alabak Gipuzkoan bizi direnean. Presuntzio honek kontrako froga onartzen du.

Ohiko egoitza aldatzen denean, honako irizpideak hartuko dira kontuan:

- Gipuzkoan bizi diren zergadunek beste lurralde batera (foru edo estatuko lurraldera) aldatzen badute beren ohiko egoitza, edo beste lurralde batean bizi direnek (foru edo estatukoan) Gipuzkoara aldatzen badute, egoitza berriari dagokion tokian beteko dituzte zerga obligazioak, beti ere egoitza berria konexio puntu denean.

- Aitorpenean gutxiago ordaintzeko asmoz egiten diren egoitza aldaketek ez dute eraginik sortzen, salbu eta zergaduna gutxienez hiru urtez bizi bada etenik gabe egoitza berrian.

  Beraz, baldintza hori betetzen ez den guztietan (hau da, ez badago gutxienez hiru urteko egonaldia etenik gabe), **egoitza aldaketarik ez dela izan** ulertuko da honako zirkunstantziak ematen direnean:

– Egoitza aldatu den urteko zerga oinarria edo hurrengo urtekoa aldaketa egin aurreko urteko oinarria baino gutxienez %50 handiagoa denean.

  Familia unitate batean sartuta dauden pertsona fisikoek tributatzeko era desberdinak aukeratu badituzte urte horietan (banaka edo baterakoa), tributazio

era berdina hartuko da oinarriak alderatzeko, eta, hala badagokio, behar diren indibidualizazio arauak aplikatuko dira.

– Egoitza aldatu den urtean ordaintzen dena aurreko egoitzaren lurraldean aplikagarri zen araudiaren arabera ordainduko zena baino gutxiago denean.

– Ohiko egoitza lehengo lurraldera berriro aldatzen denean.

Egoitza aldaketarik ez dela izan uste bada, zergadunek ohiko egoitzaren Zerga Administrazioari aurkeztuko dizkiote beren aitorpenak, eta kasu horretan berandutza interesak ordainduko dituzte.

Halaber, egoitza fiskal berria **paradisu fiskal** bezala kalifikatuta dagoen herrialde edo lurralde batean frogatzea **ez da egoitza aldaketa izango**. Hau da, nazionalitate espainiarra duten pertsona fisikoek, Gipuzkoako zerga araudiari lotuta egon ondoren, egoitza fiskal berria paradisu fiskal horietako batean dutela frogatzen dutenean, **zerga honen zergadunak izango dira**. Erregela hori egoitza aldatzen den zergaldian eta hurrengo lauetan aplikatuko da.

1.5 Zer da familia unitatea?

Familia unitatea zeintzuk osatzen duten jakiteko, aitortzen den urteko **abenduaren 31n** familiak duen egoera zein den hartu behar da kontuan.

Familia unitatea bi motatakoa izan daiteke bakarrik:

- **Legez bananduta ez dauden ezkontideek**, **maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikoteko kideek**, eta baleude, **adingabeko seme–alabek edota judizialki ezgaiuak diren seme–alaba adindunek**, gurasoen aginte luzatu edo birgaitupean daudenek, osatzen dutena.

  ERNE: adingabeko seme–alabak gurasoen baimenaz eurengandik aparte bizi direnean hortik kanpo geratzen dira.

- Ezkontideak **legez banandu direnean**, **ezkontza–loturarik ez dagoenean nahiz maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikoterik sortu ez denean**, **bai eta horretarako epaileak emandako ebazpena dagoenean ere**, familia unitatea gurasoetako batek eta aurreko apartatuan aipaturiko baldintzak betetzen dituzten seme–alabek osatuko dute, norekin bizi diren alde batera utzita. Beste ezkontidea, halakorik bada, ez da familia unitateko kide izango.

  Familia unitatea osatzeko, seme–alaba guztiak gurasoetako bati bakarrik egotziko zaizkio, bien arteko akordioz.

  Akordiorik ez badago, epailearen erabakiz seme–alaben ardura osoa bere gain duen gurasoak osatuko du familia unitatea seme–alaba guztiekin batera. Kasu horretan, bi familia unitate egon daitezke, eta horietako bakoitza gurasoak eta judizialki berari bakarrik egotzi zaizkion seme–alabek osatuko dute. Hori gertatzen denean, familia unitatea osatzeko, beharrezkoa izango da seme–alabaren baten ardura epaileek ematea.

ERNE: inork ezingo du aldi berean bi familia unitateko kide izan.

1.6 Zer aitortu behar da?

Ondoko hauek aitortu behar dira:

- Lanaren etekinak (soldatak, pentsioak, etab.).
- Kapitalaren etekinak (kapital higikor zein higiezinarenak).
- Jarduera ekonomikoen etekinak.
- Ondare irabazi eta galerak.
- Zergaren foru arauan ezartzen diren errenta egozpenak.

1.7 Zer ez da aitortu behar?

Jarraian adierazten diren errentak salbuetsita daude ekitaldiko zergatik eta, beraz, ez dira aitorpenean sartu behar:

1. Epaileen erabaki adela bide, **mantenurako** urteko gisa gurasoengandik jasotzen direnak.
2. **Terrorismo ekintzengatik** jasotzen diren **prestazio** publikoak.
3. Gizarte Segurantzak edo honen ordezko entitateek **erabateko ezintasun iraunkorragatik edo baliaezintasun handiagatik onartutako prestazioak, eta 55 urtetik gorako pertsonek ezintasun iraunkor osoagatik jasotakoak.**

   ERNE: **55 urtetik gorakoen ezintasun iraunkor osoagatik jasotako prestazioen kasuan**, prestazio horiek ez daude salbuetsita zergadunek jarduera ekonomikoen etekinak izan dituztenean edo Gizarte Segurantzatik, pentsio planetatik, aseguratutako aurreikuspen planetatik, borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetatik, edo aseguru kolektiboetatik datozen pentsio edo prestazioak ez diren bestelako lan etekinak jaso dituztenean. Ondorio horietarako, lehendik emandako zerbitzuengatik jasotako diruzko edo gauza bidezko ordainsari sinbolikoak ez dira lan etekintzat hartuko, urteko zenbatekoa 600 eurotik gorakoa ez bada. Dena den, prestazioak aldizka jasotzen direnean, baliaezintasunagatik jasotakoak beti daude salbuetsita jasotzen diren lehen zergaldian.

   Puntu honetan sartzen dira, baita ere, aurreko paragrafoan aipatutakoak bezalako egoerengatik jasotzen diren prestazioak, onuradunak hauek direnean:

- Norbere konturako langileen edo langile autonomoen Gizarte Segurantzaren erregimen berezian sartuta ez dauden profesionalak, Gizarte Segurantzaren erregimen bereziaren ordezko gisa jarduten diren gizarte aurreikuspeneko mutualitateek onartutako prestazioak direnean.

- Kooperatibetako bazkideak, prestazioak borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateek onartuak direnean.

  ERNE: kontuan eduki behar da kontzeptu honengatik aitortu behar ez den kopuruak ezin duela inoiz gainditu norbere konturako langileen edo autonomoen Gizarte Segurantzaren erregimen berezian sartuta ez dauden profesionalek edo bazkide kooperatibistek jasoko luketena pentsioa Gizarte Segurantzak ordainduko balie. Soberakinak lan etekin moduan tributatuko du, eta prestazioak Gizarte Segurantzatik eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko mutualitate edo entitateetatik jaso direnean, soberakina azken horien prestazioetan gertatu dela ulertuko da.

  Era berean, salbuetsita daude zahartasun eta **elbarritasunari buruzko derrigorrezko aseguruaren pentsioak** (**SOVI** delakoarenak), euren zergatia zergadunaren elbarritasuna denean.

4. **Klase pasiboen erregimenean ezgaitasun edo ezintasun iraunkorragatik jasotako pentsioak,** baldin eta haien arrazoia izan den lesio edo gaixotasunak pentsioaren jasotzailea erabat ezgaitu badu edozein lanbidetan jarduteko, edo, bestela, baldin eta zergaduna 55 urtetik gorakoa izanik lesioak edozein lanbidetan jarduteko gaitu ez badu.

   ERNE: Pentsio horiek 55 urtetik gorako pertsonek jasotzen badituzte, ez daude salbuetsita zergadunek jarduera ekonomikoen etekinak izan dituztenean edo Gizarte Segurantzatik, pentsio planetatik, aseguratutako aurreikuspen planetatik, borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetatik, edo aseguru kolektiboetatik datozen pentsio edo prestazioak ez diren bestelako lan etekinak jaso dituztenean. Ondorio horietarako, lehendik emandako zerbitzuengatik jasotako diruzko edo gauza bidezko ordainsari sinbolikoak ez dira lan etekintzat hartuko, urteko zenbatekoa 600 eurotik gorakoa ez bada. Dena den, prestazioak aldizka jasotzen direnean, baliaezintasunagatik jasotakoak beti daude salbuetsita jasotzen diren lehen zergaldian.

5. **Langilea kaleratu edo lana uzteagatik jasotzen diren kalte–ordainak**, Langileen Estatutuan, bere erregelamenduzko araudian nahiz, hala badagokio, sententziak betearazteko araudi erregulatzailean derrigorrezko izaeraz ezarritako kopuruetaraino.

   Ondorio horietarako, hurrengo hauek ez dira derrigorrezko izaeraz ezarritakotzat jotzen eta, beraz, Zergari lotuta daude eta oso–osorik aitortu beharko dira:

- Hitzarmen, itun edo kontratuen indarrez ezarritako kalte–ordainak.
- Oro har, lan kontratua amaitzeagatik jasotzen diren kalte–ordainak, baldin eta kontratua amaitutzat emateko aintzat hartu den zergatirako ez bada ez langileen estatutuan eta ez berau garatzen duten arauetan kalte–ordainik jasotzeko eskubiderik. Kasu horien artean ondoko hauek aipa daitezke:

– Aldi baterako lan kontratuak amaitzea, epea bukatu zaielako.
– Bidezkotzat jotzen diren kaleratze diziplinarioak.
– Langileak bere borondatez lana uztea, horren zergatia Langileen Estatutuak 41. eta 50. artikuluetan aipatzen dituenen artean ez badago.

   Esan dugun bezala, langilea kaleratu edo lana uzteagatik jasotzen diren kalte–ordainak ez dira aitortu behar Langileen Estatutuan ezarritako mugak gainditzen ez dituztenean. Honako hauek dira, besteak beste:

- Bidegabeko kaleratzeagatik jasotako kalte–ordainak: jasotako kalte–ordainak salbuetsiko dira lan egindako urte bakoitzeko 33 eguneko soldata gainditzen ez duen kopururaino, 24 hileko gehienez.

  Dena den, 2012ko otsailaren 12a baino lehen formalizatutako kontratuen kasuan, bidegabeko kaleratzea deklaratzen bada, hau izango da kalte–ordaina: 45 eguneko soldata data hori baino lehen lanean emandako urte bakoitzeko, eta 33 eguneko soldata data horretatik aurrera lan egindako urte bakoitzeko. Kalte–ordainaren zenbatekoa ezin da 24 hilekoa baino handiagoa izan, non eta 2012ko otsailaren 12a baino lehenagoko aldiari dagokion kalte–ordaina kalkulatzean ez diren 24 hileko baino gehiago ateratzen; kasu horretan 45 egun baino ez dira konputatuko, eta kalte–ordainaren zenbatekoa ezingo da izan 42 hilekoa baino handiagoa.

  Kontratazio mugagabea sustatzeko kontratuen kasuan, horiek abenduaren 17ko 35/2010 Legearen babesean egindakoak direnean, bidegabeko kaleratzeagatik jasotako kalte–ordainetik 33 eguneko soldata salbuetsiko da lan egindako urte bakoitzeko, 24 hileko gehienez.

  Lan egindako urteak kalkulatzeko, urtebetera iristen ez diren epealdiak hilabeteka hainbanatuko dira.

- Langileak lana bere borondatez uzteagatik jasotako kalte–ordainak: lan egindako urte bakoitzeko 33 eguneko soldatari dagokion kalte–ordaina salbuetsiko da, 24 hileko gehienez (2012ko otsailaren 12ra arte 45 egun konputatuko dira, eta gehienez 42 hileko), betiere arrazoi hauetako batengatik utzi bada lana:

– Lan baldintzak nabarmen aldatu direlako eta langilearen prestakuntza profesionala edo duintasuna kaltetzen direlako.
– Hitzarturiko soldata ordaintzen ez zaiolako edo ordainketa eten gabe atzeratzen delako.
– Enpresariak kontratuan finkatua duen beste edozein obligazio betetzen ez duelako, ezinbesteko kasuetan izan ezik.

  Lana uzten bada lan baldintzak nabarmen aldatu direlako baina langilearen prestakuntza profesionala edo duintasuna kaltetu gabe (txandakako lanaldi, ordutegi eta lan erregimena), jasotzen diren kalte–ordainak ez dira aitorpenean sartuko beren zenbatekoak 20 eguneko soldata gainditzen ez duenean lan egindako urte bakoitzeko, gehienezko muga 9 hilekoa delarik.

  Lan egindako urteak kalkulatzeko, urtebetera iristen ez diren epealdiak hilabeteka hainbanatuko dira.

- Enpresariaren heriotza, erretiro edo ezintasunagatik lana utzi behar izan denean jasotako kalte–ordainak: hilabeteko soldata.
- Kaleratze kolektiboagatik jasotako kalte–ordainak: Langileen Estatutuaren arabera, kaleratze kolektiboen kasuan, kalte–ordaina 20 eguneko soldatakoa izango da lan egindako urte bakoitzeko, 12 hileko gehienez. Hala ere, kaleratzea enplegua erregulatzeko espedienteen ondorioz gertatu denean –Langileen Estatutuaren 51. artikuluaren arabera tramitatutako espedienteengatik eta agintari eskudunak aldez aurretik onartuta–, edo haren arrazoiak aipatutako Estatutuaren 52.c) artikuluan aurreikusitakoak badira, betiere bai kasu batean bai bestean arrazoiak ekonomikoak, teknikoak, antolaketakoak, produkziokoak edo halabeharrezkoak badira, jasotako kalte–ordaina salbuetsita geratuko da Estatutu horretan bidegabeko kaleratzeetarako zehaztutako nahitaezko mugak gainditzen ez dituen zatian.

  Herri administrazioek prestatzen dituzten giza baliabideen plan estrategikoek enplegua murrizteko espedienteen helburu berberak dituztenean, hauen tratamendu bera izango dute.

  Lan egindako urteak kalkulatzeko, urtebetera iristen ez diren epealdiak hilabeteka hainbanatuko dira

- Arrazoi objektiboetan oinarritutako kaleratzeengatik jasotako kalte–ordainak: lan egindako urte bakoitzeko 20 eguneko soldata gainditzen ez duen kopururaino salbuetsiko da kalte–ordaina, gehienez 12 hileko.

  Kaleratzea Langileen Estatutuko 52.c) artikuluan aurreikusitako arrazoiengatik gertatu bada –arrazoi ekonomikoengatik, teknikoengatik, halabeharrezkoengatik, antolakuntzazkoengatik edo produkzio arlokoengatik–, jasotako kalte–ordaina salbuetsita

geratuko da Estatu horretan bidegabeko kaleratzeetarako ezarritako nahitaezko mugak gainditzen ez dituen zatian.

Lan egindako urteak kalkulatzeko, urtebetera iristen ez diren epealdiak hilabeteka hainbanatuko dira

Ekainaren 24ko 4/1993 Legeak, Euskadiko Kooperatibei buruzkoak, 103.2 artikuluan xedatutakoaren ondorioz, kooperatiba bateko bazkideek kooperatiba horretan baja hartzeagatik jaso ditzaketen kalte–ordainak ez dira aitorpenean sartuko beren zenbatekoak ez badu gainditzen Langileen Estatutuak 52.c) artikuluan aipatzen dituen uzte kasuetarako lan araudiak derrigorrezko izaeraz ezartzen duen kopurua.

Langileak enpresarekiko lotura guztiak benetan eta efektiboki galtzen ez baditu, derrigorrez aitortu beharko ditu kalte–ordain horiek. Kontrakoa frogatzen ez den bitartean, lotura mantentzen dela ulertuko da baldin eta:

– Enpresak langilea berriro kontratatzen badu kaleratua izan edo lana utzi ondorengo hiru urteetan, datatik datara kontatuak.

– Langilea enpresa berberak edo Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauak 16. artikuluan dioenaren arabera hari lotuta dagoen beste batek kontratatzen badu. Lotura hori bazkidearen eta sozietatearen arteko harremanak definitzen duenean, beharrezkoa da partaidetza %25ekoa edo handiagoa izatea, edo bestela, %5ekoa edo handiagoa izatea, balore horiek Europako Parlamentuaren eta bertako Kontseiluaren 2004ko apirilaren 21eko 2004/39/EE Zuzentarauak, finantza tresnen merkatuei buruzkoak, III. tituluan aipatzen dituen balore merkatu ofizialetako batean negoziatzeko onartu direnean.

Zenbaki honetako GEHIENEKO KOPURU SALBUEtsIA ezin da izan 180.000 euro baino handiagoa. Muga hori bakarra izango da langilearen kaleratze edo kargugabetze bakoitzeko, kalte–ordaina ordaintzeko era zeinahi dela ere. Kalte–ordainak 2014 baino lehenagoko kaleratzeengatik jasotzen badira, muga hori ez zaie aplikatuko.

6. Era berean, ez dira aitortu beharko **pertsonei eragindako kalte fisiko, psikiko edo moralengatik ematen diren erantzukizun zibileko kalte–ordainak**, legez edo juridikoki onartzen den zenbatekoan.

7. Pertsonei kalte fisiko, psikiko edo moralak eragiteagatik **aseguru kontratuetatik jasotzen diren diru kopuruak**, **150.000,00 euroraino**. Lesioak prestazioaren jasotzailea ezgaitzen badu edozein lanbide edo jardueratan aritzeko, kopuru hori **200.000,00** eurokoa izango da, eta gainera, jasotzaileak beste pertsona baten laguntza behar badu eguneroko eginbehar oinarrizkoetarako, orduan **300.000,00** eurokoa izango da muga.

8. **Zenbait sari literario, zientifiko eta artistiko, nahiz giza eskubideen defentsa eta sustapenari lotutakoak**, Zerga Administrazioak zerga ordaintzetik salbuetsi dituenean.

9. **Beka publikoak, irabazi asmorik gabeko entitateek emandakoak, eta Aurrezki kutxei eta banku fundazioei buruzko abenduaren 27ko 26/2013 Legeko II. tituluan arautzen diren banku fundazioek beren gizarte ekintzaren barruan emandako bekak, honako honetarako jaso badira:**

- **ikasketak egiteko**, dela Espainian dela atzerrian, hezkuntza sistemaren maila eta gradu guztietan, unibertsitateko hirugarren zikloraino (doktoretza).
- **ikerketak egiteko,**

  – urtarrilaren 27ko 63/2006 Errege Dekretuak, ikertzaile bekadunaren Estatutua onartzen duenak, definitzen duen alorrean.

  – herri administrazioetako funtzionario eta gainerako langileek jasotzen dituztenean.

  – unibertsitateetako irakasle eta ikertzaileek jasotzen dituztenean.

  Irabazi asmorik gabeko entitateeen kasuan, baina, haien bekak salbuetsita daude irabazi asmorik gabeko entitateen zerga araubideari eta mezenasgorako zerga pizgarriei buruzko araudia[4] aplikagarri zaienean.

10. **Pertsonak etxean hartzeagatik herri erakundeetatik jasotzen diren zenbatekoak.**

11. **1936–1939 bitarteko gerra zibilean zauriak edo mutilazioak jasan zituztenen alde onartutako pentsioak**, dela Estatuko Klase Pasiboen erregimenaren bitartez, dela berariaz egindako legeriaren babesean.

12. 2015eko urriaren 30eko 8/2015 Legegintzako Errege Dekretuak, Gizarte Segurantzari buruzko Lege Orokorraren testu bategina onartzen duenak, II. tituluko X. eta XV. kapituluetan eta VI. tituluko I. kapituluan **arautzen dituen familia prestazioak, eta Gizarte Segurantzaren eta klase pasiboen araubide publikoetatik jasotzen diren zurztasun pentsioak nahiz hartzeko pasiboak, eta hogeita bi urtetik beherako biloben eta anai–arreben alde edo lan orotarako desgaituen alde onartutakoak.**

    Puntu honetan sartzen dira, baita ere, aurreko paragrafoan aipatutakoak bezalako egoerengatik jasotzen diren prestazioak, onuradunak hauek direnean:

- Norbere konturako langileen edo langile autonomoen Gizarte Segurantzaren erregimen berezian sartuta ez dauden profesionalak, Gizarte Segurantzaren erregimen bereziaren ordezko gisa jarduten diren gizarte aurreikuspeneko mutualitateek onartutako prestazioak direnean.
- Kooperatibetako bazkideak, prestazioak borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateek onartuak direnean.

  ERNE: kontuan eduki behar da kontzeptu honengatik aitortu behar ez den kopuruak ezin duela inoiz gainditu norbere konturako langileen edo langile autonomoen Gizarte Segurantzaren erregimen berezian sartuta ez dauden profesionalek edo bazkide kooperatibistek jasoko luketena pentsioa Gizarte Segurantzak ordainduko balie. Soberakinak lan etekin moduan tributatuko du, eta prestazioak Gizarte Segurantzatik eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko mutualitate edo entitateetatik jaso direnean, soberakina azken horien prestazioetan gertatu dela ulertuko da.
- Baita ere, salbuetsita egongo dira, funtzionarioek beren zerbitzuengatik jasotzen dituzten ordainsariak, lanaldiaren murrizketarekin zer ikusia dutenean aurretik baimena eskatu dutelako minbiziak edo beste gaixotasun larri batek ukitutako seme–alaba adingabeak zaintzeko. Baimen hori 49. artikuluaren e) letran aurreikusten du Enplegatu Publikoaren Oinarrizko

4 Ikus II. titulua apirilaren 7ko 3/2004 Foru Arauan, irabazi asmorik gabeko entitateen zerga erregimenari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarriei buruzkoan.

Estatutuaren Legearen tetsu bateginak, urriaren 30eko 5/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartuak. Salbuetsitako zenbatekoaren muga minbiziak edo beste gaixotasun larri batek jotako adingabeak zaintzeagatik Gizarte Segurantzak aitortzen duen gehieneko prestazioaren zenbatekoa izango da, hain zuzen ere Gizarte Segurantzako Lege Orokorraren testu bateginaren II. tituluko X. kapituluan aurreikusitakoa.

Salbuetsita daude, baita ere, **jaiotzagatik, erditze anitzagatik, adopzioagatik, adopzio anitzagatik, kargupeko seme–alabengatik eta zurztasunagatik jasotzen diren gainerako prestazio publikoak**.

Amatasuna dela–eta autonomia erkidegoetatik edo toki erakundeetatik jasotzen diren prestazio publikoak ere salbuetsita daude.

13. Dena delako entitate kudeatzaileak onartutako **langabezi prestazioak,** ekainaren 19ko 1044/1985 Errege Dekretuak ezarritako **ordainketa bakarrean** jasotzen direnean.

Beharkizunak:

– Jasotako kopuruak esandako errege dekretuak ezarritako helburuetara bideratzea eta bertan aipatzen diren kasuetan ematea.

– Akzioari edo partaidetzari 5 urtez eustea, onuraduna sozietate laboraletan edo lan elkartuko kooperatibetan sarturik badago; edo, bestela, 5 urtez aritzea jardueran, diru kopuruak jarduera hori langile autonomo gisa egiteko erabili badira. 5 urtez eustea akzioari edo partaidetzari ez da beharrezkoa izango ezin bazaio eutsi enpresa likidatu egin delako konkurtso prozedura baten ondorioz. Langile autonomoei ez zaie ezta exijituko epe hori betetzea araudian ezartzen diren galerak badituzte.

Era berean, salbuetsita egongo dira borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateek kooperatiba deseginetako bazkide langileei eta lan bazkideei onartutako behin betiko birkokapenagatik enpleguaren alde ematen diren diru laguntzak, baldin eta kooperatibak Gizarte Segurantzako erregimen berezira atxikita badaude eta laguntzak behin betiko birkokatzeko erabiltzen diren kooperatiben kapital sozialaren aldeko ekarpenak egitera zuzentzen badira.

Aurreko paragrafoan jasotako kasuetan, gehienez salbuetsita geldituko da estatuko Enplegu Zerbitzu Publikoak onartzen duen gehieneko prestazioaren zenbatekoa. Soberakina lan etekin moduan zergapetuko da.

14. Maiatzaren 28ko Errege Lege–Dekretuan eta ekainaren 5eko 14/2002 Legearen 2. artikuluan xedatutakoagatik jasotako **gizarte laguntzak.**

15. **Goi mailako kirolariei emandako laguntza ekonomikoak,** erakunde eskudunek antolaturiko prestazio programen ondorio direnean. Urteko muga **60.100,00** eurokoa izango da, eta baldintza hauetako bat bete behar dute:

- Beren onuradunek goi mailako kirolari izaera aitortua edukitzea aplikagarria den legeriaren arabera.
- Kirol gaietan eskudun diren erakundeek zuzenean edo zeharka ematea laguntza horiek.

16. **Nazioarteko bake misioak** betetzeagatik edo horietan kalte fisiko edo psikikoak jasateagatik jasotzen diren aparteko haborokinak eta prestazio publikoak. Hemen **nazioarteko giza laguntza misioak** ere sartzen dira.

17. **Atzerrian egindako lanengatik** jasotzen diren lan etekinak, **60.100,00 euroko mugarekin urtean**, honako baldintzak betetzen direnean:

- Lan horiek Espainian egoitzarik ez duen enpresa edo entitate batentzat egin behar dira edo, bestela, atzerrian finkaturik dagoen establezimendu iraunkor batentzat. Bereziki, gertatzen bada lanak hartu behar dituen entitateak lotura bat duela langilea enplegatu duen entitatearekin edo haren zerbitzuak jasotzen dituen enpresarekin, ulertuko da lan horiek entitate ez–egoiliarrarentzat egin direla entitate ez–egoiliarrari talde barruko zerbitzua eman zaiola uste daitekeenean, Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasotakoaren arabera[5], aipatu zerbitzuak entitate hartzaileari abantaila edo erabilgarritasunen bat dakarkiolako edo ekar diezaiokeelako.
- Lanak egiten diren lurraldean zerga honen antzeko edo pareko zerga bat aplikatzea, eta herrialde edo lurralde hori paradisu fiskaltzat kalifikatuta ez egotea. Baldintza hori betetzen dela ulertuko da lanak egiten diren herrialde edo lurraldeak nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmena sinatua duenean Espainiarekin eta hitzarmen horretan informazioa elkarri trukatzeko klausula jasotzen denean.

Atzerrian egindako lanengatik jasotako ordainsaria kalkulatzeko, langileak atzerrian benetan eman dituen egun kopurua hartuko da kontuan, bai eta atzerrian emandako zerbitzuei dagozkien berariazko ordainsariak ere.

Zergadunak, aukera hau edo soberakinen aukera autolikidazioa aurkezteko orduan hautatu beharko du.

Atzerrian destinaturik dauden zergadunentzat, salbuespen hori bateraezina da tributaziotik kanpo geratzen diren soberakinen araubidearekin[6], zenbatekoa edozein dela ere. Zergadunak salbuespen honen ordez soberakinen araubidea aplikatzea aukera dezake.

Langilea atzerrira aldatzeak bera enplegatu duen enpresak edo entitateak nazioz gaindiko zerbitzu prestazio bat egiteagatik gertatu behar du. Enpresa edo entitate horrek Espainian eduki behar du egoitza.

Salbuespen hau ez zaie mugaldeko langileei aplikatuko.

18. Errenta positiboak ez dira aitortuko honako hauetatik datozenean:

- **Europako Batasunak nekazaritzari emandako laguntzetatik**, helburua hauxe bada:

– Esne produkzioa behin betiko uztea.

– Mahasti, madari, mertxika edo nektarina produkzioa behin betiko uztea.

– Platanondo, madariondo, sagarrondo, mertxikondo eta nektarinondoak erauztea.

– Azukre–erremolatxaren eta azukre–kanaberaren laborea behin betiko uztea.

- **Europako Batasunak arrantzari emandako laguntzetatik**, helburua hauxe bada:

– Arrantza behin betiko uztea.

– Itsasontzi batek arrantzan ez jarraitzea.

5 Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 16.5 artikulua.

6 Araubide hori jasota dago Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Erregelamendua Foru Dekretuaren. Ikus 2. kapituluaren barruan, "Lanaren etekinak" izenekoan, ageri den 2.2.1.3 apartatua.

– Itsasontzi bat eskualdatzea, beste herrialde batean sozietate mistoak sortu nahi direlako edo horren ondorioz.

- **Arrantzuntziaren salmentatik**, baldin eta erosleak, saldu denetik urtebeteko epean, hondakin bihurtzen badu ontzia eta arrantza uzteagatik dagokion laguntza jasotzen badu.
- Sute, uholde edo hondoratzeengatik **ondare elementuetan izandako suntsipena konpontzeko laguntza publikoak.**
- **Errepide bidezko garraio jarduera uzteko emandako laguntzetatik**, administrazio eskudunak garraiolariei ordaindu dizkienean laguntza horiek emateko araudian ezarritako baldintzak betetzeagatik.
- **Abere azienda derrigorrez hiltzeagatik jasotako kalte–ordain publikoetatik**, epidemiak edo gaixotasunak desagertarazteko ematen direnean eta ugalketarako abereei eragiten dietenean.
- **Nekazaritza Bermatzeko** Europako Funtsetik (FEAGA), Landa Garapenerako Europako Nekazaritza Funtsetik (LGENF), Europako Arrantza Funtsetik (EAF) edo horien ordezko xede bereko funtsetatik datozen laguntzak.

Hau da, honako errentak ez dira aitortuko:

– Jasotako laguntzen zenbatekoa.

– Arrantzontzia saltzen bada, lortu diren ondare irabaziak. Ondare galerak egon badira, oinarri ezargarri orokorrean sar daitezke.

– Ondare elementuen suntsipena konpontzeko jasotzen diren laguntzen zenbatekoa elementu horietan eragindako galerak baino txikiagoa denean, diferentzia negatiboa zerga oinarrian sartu ahal izango da. Galerarik ez badago, laguntzen zenbatekoa bakarrik gelditutko da aitorpenetik kanpo.

Jasotzen diren laguntza publikoak ez badira zenbaki honetan aipatutakoak, eta haien helburua ondare elementuek sute, uholde, hondorapen edo bestelako arrazoi naturalengatik jasandako kalteak konpontzea bada, konponketa kostua gainditzen duten zatiagatik sartuko dira zerga oinarrian. Konponketa gastuak, laguntza horren zenbatekoraino, ez dira inoiz ere kengarriak izango eta ez dira hobekuntza gisa konputatuko.

Laguntza publikoak jasotzen badira zergadunaren ohiko etxebizitza edo jarduera ekonomikoaren lokala aldi baterako edo behin betiko utzi beharra konpentsatzeko, eta horiek jasotzeko arrazoiak aurreko berberak badira, laguntza horiek salbuetsita egongo dira.

19. **Mendiko finkak** ustiatzen dituztenei emandako dirulaguntzak ez dira aitorpenean sartuko haien kudeaketarako honako plan hauek jarraitu badira:

- Basoak kudeatzeko plan teknikoak.
- Mendiak antolatzeko planak.
- Plan dasokratikoak.
- Basoberritze planak.

Baldintzak:

- Ustiapenak administrazio eskudunak onartzea.
- Batez besteko produkzioaldia hogeita hamar urtekoa edo handiagoa izatea.

20. **Epaimahaiko izangaiek eta epaimahaikide titularrek eta hauen ordezkoek** beren eginkizunak betetzeko jasotako dirulaguntzak.

21. Zerbitzu publikoen funtzionamenduak pertsonengan eragindako kalte fisiko, psikiko edo moralengatik **herri administrazioek emandako kalte–ordainak**, beti ere martxoaren 26ko 429/1993 Errege Dekretuak, Herri Administrazioen prozedurei buruzko Erregelamendua erantzukizun patrimonialari dagokionez onartzekoak, hala jasotzen baditu.

22. **Lurperatze edo ehorzketagatik** jasotako prestazioak, izandako gastu guztien zenbatekoraino.

23. Biziarteko errenta aseguratuak eratzeko unean agerian jartzen diren errentak, **aurrezpen sistematikoko banakako planetatik datozenean**.

24 **Dibidenduak eta mozkin–partaidetzak**. **Urteko muga 1.500,00 euro da** zergadun bakoitzeko. Familia unitateak batera aitortzen duenean, salbuespenak muga hori bera du (1.500,00 euro), eta kopuru hori ezin da biderkatu familia unitatean dibidenduak jasotzen dituzten kide kopuruarekin.

Salbuespen hau ez zaie aplikatuko inbertsio kolektiboko erakundeek banatutako dibidendu eta mozkin–partaidetzei eta etekinak ordaindu aurreko lehen bi hilabeteetan eskuratutako balore edo partaidetzetatik datozenei, baldin eta data horren ondoren, baina epe berberaren barruan, balore homogeneoak eskualdatu badira. Baloreak edo partaidetzak ez badira negoziagarriak bigarren mailako balore merkatu ofizialetan, epea urtebetekoa izango da.

Era berean, salbuespen hau ez zaio aplikatuko kooperatibek ekarpenak direla–eta bazkideei ordaindutako interesari.

25. Pertsona desgaituek errenta moduan jasotako prestazioetatik eratortzen diren **lan etekinak**, betiere pertsona desgaituen alde eratutako gizarte aurreikuspeneko sistemetan egindako ekarpenei badagozkie. Lanbidearteko gutxieneko soldata hiru halako izango da muga.

26. Senitartekoen **zaintzarako eta laguntza pertsonalizaturako ematen diren prestazio ekonomiko publikoak**, betiere autonomia pertsonala sustatzeko eta besteren beharra duten pertsonak zaintzeko legearen ondorio badira.

Era berean, zergatik salbuetsita dago zaintzaile ez–profesionalak autonomia pertsonala sustatzeko eta besteren beharra duten pertsonak zaintzeko Legearen 14. artikuluaren 4. apartatuan inguru familiarreko zaintzetarako jasotako prestazio ekonomikoaren onuraduna den mendeko pertsonari emandako arreta dela–eta jasotzen duen ordainsaria, aipatu onuradunari aitortutako prestazio ekonomikoaren zenbatekoraino gehienez.

Aurreko paragrafoan jasotako salbuespenaren ondorioetarako, mendeko pertsonaren zaintzaile ez–profesionaltzat hartuko da ezkontidea, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikote–laguna, edo odolkidetasun, ezkontza edo adopzio bidezko senidea, hirugarren mailarainokoa, berau barne.

27. **Lurralde mailako herri administrazioek** emandako laguntzak, beren testu arautzaileak honako hauek edo beren ordezkoak direnean:

- 18/2008 Legea, abenduaren 23koa, Gizarteratzeko eta Diru Sarrerak Bermatzekoa.
- Eusko Jaurlaritzaren 124/2005 Dekretua, maiatzaren 31koa, euskal kooperatzaileei Garapenerako Lankidetza eta Laguntza Funtsaren kargura emango zaizkion laguntzak arautzen dituena.
- Eusko Jaurlaritzaren 255/2006 Dekretua, abenduaren 19koa, seme–alabak dituzten familientzako diru laguntzak arautzen dituena.
- Eusko Jaurlaritzaren 177/2010 Dekretua, ekainaren 29koa, familia eta lana bateragarri egiteko laguntzei buruzkoa.
- Eusko Jaurlaritzaren Agindua, 2010eko urriaren 6koa, Etxebizitza, Herrilan eta Garraioetako sailburuarena, etxebizitza erosteko finantza neurriei buruzkoa.
- Eusko Jaurlaritzaren Agindua, 2006ko abenduaren 29ko Agindua, Etxebizitza eta Gizarte Gaietako sailburuarena, etxebizitza birgaitzeko finantza neurriei buruzkoa.
- 58/1989 Foru Dekretua, abenduaren 5ekoa, etxez etxeko zerbitzu intentsiboa arautzen duena.
- 33/2004 Foru Dekretua, apirilaren 20koa, egoera zailean dauden haurren babesa, garapen pertsonala eta integrazio soziala errazteko diru laguntzei buruzkoa.
- 89/2008 Foru Dekretua, abenduaren 23koa, mendetasun egoeran daudenen familia harreraren programa eta hura garatzeko behar diren diru laguntzak arautzen dituena.
- 35/1999 Foru Dekretua, martxoaren 23koa, adingabeen babesa, garapen pertsonala eta integrazio soziala errazteko diru laguntzei eta gizarte arriskuan dauden pertsona edo familienei buruzkoa.
- 87/2008 Foru Dekretua, abenduaren 23koa, desgaitasuna edo mendetasuna duten pertsonei zuzendutako Etxean programako banakako laguntzak arautzen dituena.Aurrekoen pareko laguntza guztiak, beste lurralde historikoek salbuetsitzat jo dituztenean.
- 03–086/2013 Foru Agindua, abenduaren 27koa, etorkizuneko kirolariak izendatzeko araudia onartzen duena.
- Ibilgailuen parkea berritzeko onartutako 2000 E eta MOTO E planak, 2000 Euskadi Plana, eta beste autonomia erkidegoek helburu berberarekin ezartzen dituztenak edo xede horrekin haien ordezko direnak.
- Euskadi 09' Plana, leihoak, etxe tresnak, galdarak, aurrezpen energetiko handiko turismoak eta altzariak berritzeko Renove Planei dagokienez, eta, era berean, Euskal Autonomia Erkidegoko etxe bizitzen eta eraikinen birgaitze eraginkorraren alorreko Renove Plana, bai eta xede berarekin haien ordezko direnak ere.
- Lurralde mailako herri administrazioek ematen dituzten bestelako laguntza publikoak, haien xedea ondasunak zein instalazioak berritzen laguntzea bada
- 31/2012 Foru Dekretua, ekainaren 19koa, Diru Sarrerak Bermatzeko Laguntza ezartzen duena.
- ZenN proiektua (energia kontsumo ia deuseza duten auzoak), Europar Batasunaren Ikerketako Zazpigarren Programa Esparruan oinarritua.
- Era berean, salbuetsita daude beste lurralde historikoek salbuetsitzat hartutako antzeko laguntzak.

28. Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazioaren organo eskudunak baimendutako **behi esnearen erreferentziazko kopuruen transferentziak** direla– eta agerian jartzen diren errenta positiboak.

29. Amnistiaren urriaren 15eko 46/1977 Legeak jasotako kasuen ondorioz **espetxeetako askatasun gabetzea konpentsatzeko** estatuko edo autonomia erkidegoetako legerian jasota dauden **kalte–ordainak**, eta baita ere gerra zibilean eta diktaduran jazarpena edo indarkeria jasan zutenen eskubideak aitortu eta handitzen dituen eta haien aldeko neurriak ezartzen dituen abenduaren 26ko 52/2007 Legean aurreikusitakoak.

30. Askatasuna eta eskubide demokratikoak defendatuz eta aldarrikatuz heriotza edo lesio ezgaitzaileak pairatzeagatik jasotzen diren **kalte–ordainak**, abenduaren 26ko 52/2007 Legean aurreikusitakoak. Lege horren bidez, gerra zibilean eta diktaduran jazarpena edo indarkeria pairatu zutenen eskubideak aitortzen eta zabaltzen dira, eta haien aldeko neurriak ezartzen dira.

    Orobat, salbuetsita egongo da Bigarren Mundu Gerran basakeriak pairatu zituztenen umezurtzen sufrimenduaren aitorpen gisa ematen den laguntza finantzarioa, Frantziako Errepublikako Gobernuak uztailaren 27ko 2004/751 Dekretuan aitortua.

31. Ekainaren 12ko 107/2012 Dekretuan —Euskal Autonomia Erkidegoan, 1960tik 1978ra bitartean, motibazio politikoko indarkeria–egoeran izandako giza eskubideen urraketen ondorioz sufrimendu bidegabeak jasan zituzten biktimak aitortu eta biktima horiei ordainak ematekoan— aurreikusita dauden konpentsazio ekonomikoak.

32. Genero Indarkeriaren aurkako Babes Integraleko Neurriei buruzko abenduaren 28ko 1/2004 Lege Organikotik eta Justizia, Lan eta Gizarte Segurantza sailburuaren azaroaren 29ko Agindutik —lehen aipatutako abenduaren 28ko 1/2004 Lege Organikoko 27. artikuluan aurreikusitako genero–indarkeriaren biktima diren emakumeei dirulaguntza emateko eta ordaintzeko prozedura ezartzen duena— eratorritako laguntzak. Era berean, abenduaren 28ko 1/2004 Lege Organikoaren xede bera duten lurraldeetako herri administrazioen laguntzak ere salbuetsita egongo dira.

33. **Kuotan kenkaridunak diren dohaintza eta ekarpenetatik** datozen ondare irabaziak eta errenta positiboak, baldin eta irabazi asmorik gabeko entitateen zerga erregimenari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarriei buruzko Foru Arauan[7] aipatutako entitateei eginak izan badira.

34. **65 urtetik gorako pertsonek (400.000 euroko mugarekin) edo**, autonomia pertsonala sustatzeko eta besteren beharra duten pertsonak zaintzeko legearen arabera, **mendekotasun ertaina edo handia duten pertsonek, ohiko etxebizitza saltzeagatik** agerian jartzen diren ondare irabaziak.

35. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga **Euskal Kultur Ondarea eta Espainiako Ondare Historikoa osatzen duten ondasunen bitartez ordaintzean** sortzen diren ondare irabaziak, legez ezarritako baldintzekin.

36. Zordunaren edo haren bermatzailearen ohiko etxebizitza ordainean emateagatik izandako ondare irabaziak, baldin eta ordainean emate hori egiten bada hipotekaz bermatuta dauden zorrak, kreditu–entitateekin edo modu profesionalean maileguak zein hipoteka–kredituak ematen dituen beste edozein entitaterekin hartu-

7 Ikus 19. artikulua apirilaren 7ko 3/2004 Foru Arauan, irabazi asmorik gabeko entitateen zerga erregimenari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarriei buruzkoan.

takoak, kitatzeko. Orobat, salbuetsita egongo dira **hipoteka–exekuzio judizial edo notarialen** ondorioz lortutakoak.

Ezinbesteko baldintza izango da, beti, ohiko etxebizitzaren jabeak ez izatea behar besteko beste ondasun edo eskubiderik zorra bere osoan ordaintzeko eta etxebizitza besterentzea saihesteko.

37. **Ohiko etxebizitza eskualdatzeagatik** lortzen diren ondare irabaziak, baldin eta eskualdaketan lortu den zenbateko osoa **beste ohiko etxebizitza bat erosteko berrinbertitzen bada**. Lortutako zenbatekoaren zati bat bakarrik berrinbertitzen bada, ondare irabaziaren zati proportzionala ez da aitortu behar.

38. **Bidai gastuak eta ostalaritza establezimenduetako mantenu eta egonaldi gastu arruntak**, erregelamenduz ezartzen diren mugekin[8].

39. **Gipuzkoako Foru Aldundiak baimendutako eskola kiroleko programa** edo eskola adineko kirolarientzako jarduerak egitean edo lurraldeko kirol federazioen jarduerak egitean begirale, arbitro, epaile, ordezkari, kirol arduradun, federazio zuzendari tekniko edo entrenatzaile eginkizunak betetzeagatik jasotako etekinak, betiere lanbide arteko gutxieneko soldataren mugapean. Kopuru hori baino gehiago jasotzen bada, kopuru osoa zergari lotuta egongo da eta aitortu beharko da.

40. **Epe luzerako aurrezki planak eratzeko erabiltzen diren bizi aseguru, gordailu eta finantza kontratuetatik datozen kapital higigarriaren etekin positiboak,** baldin eta zergadunak ez badu plan horretako kapitala erabiltzen hura irekitzen denetik bost urte igaro baino lehen.

    Epe hori amaitu baino lehen erabiltzen bada kapitalen bat edo betetzen ez bada foru arau honetako hogeita hamalaugarren xedapen gehigarrian zehaztutako betekizunetako edozein, aurreko paragrafoan aipatzen diren etekinak, plana indarrean egon den bitartean sortuak, ez–betetzea gertatzen den ekitaldiko zergaldian hartu behar dira kontuan.

    - Zergadun bat, aldi berean, epe luzerako aurrezki plan baten titular soilik izan daiteke.
    - Epe luzerako aurrezki plan batean ezin dira inoiz 5.000 euro baino gehiago jarri urtean, plana indarrean dagoen urte guztietan.
    - Zergadunak kapital moduan bakarrik erabil dezake planean metatutako kapitala, osorik, eta ezin du planeko dirua zatika erabili.
    - Erregelamendu bidez garatu ahal izango dira epe luzerako aurrezkirako aseguru indibidualetako eskubide ekonomiko guztiak eta epe luzerako aurrezkirako kontu indibidualetan metatutako funts guztiak mobilizatzeko baldintzak, baina horrek ez du esan nahi baliabideak erabiliko direnik foru arau honetako 9 artikuluko 34. apartatuan ezarritakoari begira.
    - Aseguru entitateak edo kreditu entitateak bermatu behar du zergadunak, bizi aseguru indibiduala mugaeguneratzen denean edo finantza gordailu edo kontratu bakoitza mugaeguneratzen denean, gutxienez, ordaindutako primen edo finantza gordailu edo kontratuari egindako ekarpenen 100eko 85aren baliokidea den kapitala jasoko duela.
    - Epe luzerako aurrezkirako plana indarrean dagoen urteetan lortzen diren kapital higigarriaren etekin negatiboak –plana iraungitzeak sor litzakeen etekinak barne– plana iraungitzen den zergaldian egotziko dira, baina bakarrik egotziko dira salbuespena aplikatu zaien plan horretako etekin negatiboen batura gainditzen duten etekin negatiboak.

Ondoko errentak ez daude zergari lotuta eta, beraz, **ez dago horiek aitortzeko obligaziorik**:

- Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari lotutako errentak.
- Abenduaren 7ko 1618/2007 Errege Dekretuak, Elikagaien Ordainketa Bermatzeko Fondoaren antolaketa eta funtzionamenduari buruzkoak, Elikagaien Ordainketa Bermatzeko arautzen duen Fondotik jasotako kopuruak.
- Jarduera ekonomikoen garapenari atxikita ez dauden ondare elementuak eskualdatzeagatik sortzen diren ondare irabaziak. 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortu den irabaziaren zatia ez da zergapetuta egongo 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako ondare elementuetatik baldin badator[9].
- Hil diren pertsonen ondarean herentzia baten eskualdaketagatik agerian jartzen diren ondare irabazi edo galerak.
- Zergaduna hiltzeagatik aktibo finantzarioen doako eskualdaketetan agerian jartzen diren kapital higigarriaren etekinak.
- Kapitalaren murrizpenak, betiere haien helburua ekarpenak itzultzea ez bada. Halakorik egonez gero, eragindako baloreen eskuratze balioaren gainean dagoen soberakinak kapital higigarriaren etekin moduan tributatzen du[10].
- Enpresak edo partaidetzak kosturik gabe eskualdatzearen ondorioz sortzen diren irabazi edo galerak, Aberastasunaren gaineko Zergari buruzko foru arauak 6bis artikuluan aipatuak[11].
- Ondasun banaketaren ezkontza erregimen ekonomikoa edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legeak, izatezko bikoteei buruzkoak, xedatutakoaren arabera hitzartutako ondare erregimen ekonomikoa desegitean egiten diren ondasun edo eskubideen esleipenak, badin eta esleipen horiek legearen aginduz edo epaileen erabakiz gertatzen badira eta horien zioak ezkontideen edo izatezko bikoteko kideen arteko pentsio konpentsagarriarekin zer ikusirik ez badu. Horrek ez du ekarriko, inolaz ere, esleitutako ondasun edo eskubideen balioak eguneratzea.
- Autonomia pertsonala sustatzeko eta besteren beharra duten pertsonak zaintzeko Legearen 26. artikuluan aipatzen den mendetasun ertain edo handiko egoeran dauden pertsonek ohiko etxebizitza xedatzeagatik lortutako ondare irabaziak, baldin eta zahartzaroak eta mendetasunak dakartzaten diru beharrizanei erantzuteko ondare pertsonala osatzen duten ondasunak xedatzeko egintzei buruzko finantza araudiari jarraituz egiten badira.

8 Ikus 2. kapituluaren barruan, "Lanaren etekinak" izenekoan, ageri den 2.2 apartatua. Lokomozio gastuetarako eta mantenu eta egonaldi gastuetarako dietak eta diru ordainketak azaltzen dira bertan.

9 Ikus 6.1.2.1 apartatua 6. kapituluaren barruan, "Ondare irabazi eta galerak" izenekoan. Bertan azaltzen da zer gertatzen den kapitala murrizten denean.

10 Ikus 6.1.2.1 apartatua 6. kapituluaren barruan, "Ondare irabazi eta galerak" izenekoan. Bertan azaltzen da zer gertatzen den kapitala murrizten denean.

11 Ikus 6. kapituluaren barruan, "Ondare irabazi eta galerak" izenekoan, ageri diren 6.1.2.3 eta 6.1.2.4 apartatuak.

1.8 Banaka tributatzea eta batera tributatzea

Bi tributazio mota daude: **banakakoa eta baterakoa**.

1.8.1 Banakako tributazioa

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitorpena banaka aurkezten da oro har.

1.8.2 Baterako tributazioa

Familia unitate batean sartuta dauden pertsona fisikoek edozein zergalditan tributa dezakete batera, beti ere familiako kide guztiak zerga honen zergadunak badira.

Baterako aitorpena aurkeztu ahal izateko, familia unitateko **kide guztiek** modalitate hau aukeratu behar dute. Nahikoa da kideetako batek baterako tributazioaren arauak ez aplikatzea edo banakako aitorpena aurkeztea familia unitateko beste kideek banakako aitorpena aurkeztu behar izan dezaten.

Urtean zehar familia unitateko kideren bat hiltzen bada, familia unitateko gainerako kideek baterako aitorpena aurkeztu ahal izango dute, aitorpen horretan hildakoaren errentak sartuz. Gainera, hil den familia unitateko kideak kenkari pertsonal eta familiarretarako eskubidea sortu badu, aitorpenean kenkari horiek ere sartu ahal izango dituzte, beren zenbatekoa egun horretara arte proportzionalki murriztu gabe. Kasu horretan, batera tributatzeagatik zilegi den murrizpena urte osoagatik aplikatuko da.

Familia unitatea osatzen duten zergadunek lurralde desberdinetan dutenean beren ohiko egoitza, eta batera aitortzea aukeratzen badute, zerga Gipuzkoako Foru Aldundian ordainduko dute familia unitate horretan oinarri likidagarri handiena duen kideak Gipuzkoan duenean bere ohiko egoitza, zerga indibidualizatzeko arauei jarraiki.

Oinarri likidagarririk handiena kalkulatzearen ondorioetarako, bizilekua Gipuzkoan ez duten zergadunei propio dagokien araudia aplikatuko zaie.

Zergaldi baterako egindako aukera aldatu baterako edo banakako egin daiteke gerora, zerga autolikidatzeko borondatezko epea bukatu arte.

Baterako tributazioa aukeratzeak ez du esan nahi hurrengo urteetan beste tributazio mota bat aukeratu ezin daitekeenik eta banaka aitortu.

Zergadunek aitorpena aurkeztu ez badute, **Administrazioak banaka tributatzen dutela ulertuko du**.

OHARRA: Legezko banantzea gertatu eta gero edo erabaki judizial batek gurasoen arteko loturarik ez dagoela adierazi eta gero gurasoek elkarrekin bizitzen jarraitzen badute, ezingo dute batera tributatzea aukeratu.

Arau bereziak

Baterako tributazioan, zergadunen errentak kalkulatzeko, zerga oinarri eta oinarri likidagarria kalkulatzeko eta zerga zorra kalkulatzeko, banakako tributazioan ezarrita dauden erregela orokorrak aplikatuko dira, jarraian adierazten diren berezitasunekin:

a) Baterako tributazioan, banakako tributazioan ezarrita dauden zenbateko eta muga berdinak aplikatuko dira, hau da, ezingo dira familia unitateko kide kopuruaren arabera handitu edo biderkatu. Hala ere:

- Familia unitatean kide batek baino gehiagok jasotzen dituenean lan etekinak, etekin horiei hobaria aplikatzeko familia unitatean jaso diren mota honetako etekin guztien batura hartuko da kontuan, ez jasotzaile kopurua.
- Batera tributatzen denean, jarduera ekonomikoen saldo negatiboak, aurrezpenaren zerga oinarriaren saldo negatiboak, ondare galerak eta oinarri likidagarri orokor negatiboak zerga honen erregela orokorren arabera konpentsa ditzakete familia unitateko kide diren zergadunek. Baldintza hau bete behar da: saldo, galera eta oinarri horiek familia unitateko kideek banaka tributatu duten zergaldietan gertatuak izatea eta konpentsatu gabe egotea.

  Banakako tributazioa geroago egiten bada, adierazi diren kontzeptu horiek zein zergadunek konpentsa ditzaketen zehazteko, Zergaren araudian errenten indibidualizazioari buruz jasota dauden arauei jarraituko zaie.
- Familia unitateko kide bakoitzak –partaide, mutualista, aseguratu edo bazkide izan– indibildualki aplikatuko ditu mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pentsio planei, 2003/41/CE Zuzentarauan erregulatutako pentsio planei, borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei, pertsona desgaituen aldeko aurreikuspen sistemei eta kirolari profesionalen mutualitateei ekarpenak egiteagatik zerga oinarrian egin dezakeen murrizpenaren gehienezko mugak. Gainera, zerga oinarriari murrizpenak aplikatzeak ezin duenez oinarri likidagarri orokor negatiborik ekarri, ez eta hura gehitu ere, kontuan hartuko da zenbateko proportzio duen zergadun bakoitzak zerga oinarrin. Aurrezpenaren oinarri likidagarria lortzeko, aurrezpenaren zerga oinarriri pentsio konpentsagarriengatik eta urteko mantenurako ordainketengatik egindako murrizpenaren gerakina kendu behar zaio, halakorik badago. Oinarria ezin da, kenketa horregatik, negatiboa izan.
- Adinaren kenkaria kenkari honetarako exijitzen den adina betetzen duen zergadun bakoitzagatik aplikatuko da.
- Zergadun bakoitzak, 2013ko abenduaren 31 baino lehen ohiko etxebizitza erosteagatik zergaldi jarraituetan egindako kenkarien baturak ezin du 36.000,00 euroko zifra gainditu. Hala badagokio, zifra horri gutxituko zaio berrinbertsioagatik salbuetsitako ondare irabaziaren zenbatekoari %18 aplikatuz ateratzen den emaitza. 36.000,00 euroko kopurua zergadun bakoitzeko aplikatuko da. Dena den, ohiko etxebizitza erosteagatik urtean egin daitekeen gehieneko kenkariak ezin du gainditu 1.530 euroko kopurua aitorpen bakoitzeko. Familia ugarien titularrek edo 30 urtetik beherakoek handiagoa dute muga hori (1.955 euro). Muga horiek bikoiztuko dira aitorpena batera eginez gero.

  Hala ere, 2011ko abenduaren 31 baino lehenago erositako etxebizitzentzat, urtean egin daitekeen gehieneko kenkariak ezin du gainditu 2.160 euroko kopurua aitorpen bakoitzeko. Familia ugarien titularrek edo 35 urtetik beherakoek handiagoa dute muga hori (2.760 euro). Limite horiek autolikidazio bakoitzeko izango dira.
- Langileen sindikatuei kuotak ordaintzeagatik araututako kenkaria, langileen sindikatuei kuotak ordaintzen dizkien zergadun bakoitzeko aplikatuko da.

b) Familia unitateko zergadunek baterako tributazioa aukeratu badute, lortu dituzten mota guztietako errentak elkarrekin zergapetuko dira.

c) Batera tributatzea aukeratzen bada, zerga oinarri orokorrak 4.218,00 euroko murrizpena izango du urtean aitorpen bakoitzeko. Familia unitatea gurasoetako batek eta adingabeko seme–alabek edota judizialki ezgaituak diren seme–alaba adindunek, guraso–aginte

luzatu edo birgaitupean daudenek, osatzen badute, murrizpen hori 3.665,00 eurokoa izango da ezkontideak legez banandu direnean, ezkontza–loturarik ez dagoenean edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikoterik sortu ez denean.

d) Familia unitateko kideek batera tributatzea aukeratzen badute, elkarrekin eta solidarioki geratuko dira zergari lotuta, eta zerga Administrazioak horietako edozeinengana jo ahal izango du zorra ordain dezan. Dena den, euren artean erabaki dezakete zein zenbateko ordainduko dioten proportzionalki Administrazioari, bakoitzari dagokion errenta zatiaren arabera.

e) Aitorpena familia unitateko kide adindun guztiek izenpetu eta aurkeztu behar dute. Pertsona horiek adingabekoen ordez arituko dira, martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak, Gipuzkoako Zergen Foru Arau Orokorrak, 45.1 artikuluan jasotako eran.

ERNE: Batera tributatzea aukeratzen bada, zerga oinarri orokorrak 4.218,00 euroko murrizpena izango du urtean aitorpen bakoitzeko 3.665,00 euroko murrizpena izango dute ezkontideak legez banandu direnean, ezkontza–loturarik ez dagoenean edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikoterik sortu ez denean.

1.9 Zergaldia eta zergaren sortzapena

Zergaldia

Izaera orokorrez, zergaldia urte naturala da, hau da, **urtarrilaren 1ean hasi eta abenduaren 31n amaitzen da.**

Hala ere, zergaduna abenduaren 31 baino lehen hiltzen bada, zergaldia urtarrilaren 1etik heriotzaren egunera arte joango da, eta egun horretan izango da zergaren sortzapena.

Urtean zehar familia unitateko kideren bat hiltzen bada, gainerako kideek batera tributatzea aukera dezakete. Aitorpen horretan hildakoaren errentak sartu ditzakete eta, gainera, hil den familia unitateko kideak kenkari pertsonal eta familiarretarako eskubidea sortu badu, aitorpenean kenkari horiek ere sartu ahal izango dituzte, beren zenbatekoa egun horretara arte proportzionalki murriztu gabe. Kasu horretan, batera tributatzeagatik zilegi den murrizpena urte osoagatik aplikatuko da.

Zergaren sortzapena

Izaera orokorrez, zergaren sortzapena urte bakoitzeko **abenduaren 31n** gertatzen da. Urtean zehar familia unitateko kideren bat hiltzen bada eta gainerako kideek hildakoaren errentak sartzen ez badituzte baterako tributazioa aukeratzen ez dutelako, zergaren sortzapena zergaduna hil den egunean gertatzen da.

Adibidea

Eman dezagun zergadun baten ezkontidea 2017ko urriaren 31n hil dela. Zergadunak 10 urteko seme bat du. 2017ko datuak ondorengo hauek dira:

Lana	Zergaduna	Hildako ezkontidea
Sarrera gordinak	37.262,75 €	33.055,67 €
Gizarte Segurantza	2.253,80 €	1.502,53 €
Atxikipenak	6.467,76 €	6.091,69 €

Gainera, zergadunak lokal bat dauka errentan emana 2017ko abuztuaren 1az geroztik, eta honako kapital higiezin hau lortu du:

Kapital higiezina	Zergaduna	Hildako ezkontidea
Sarrera gordinak	6.000,00 €	
Gastu kengarriak	1.800,00 €	
Atxikipenak	1.260,00 €	

Hiru aukera daude:

1. Familia unitateko kideek banaka aitortzea.
2. Familia unitateko kideek batera aitortzea eta aitorpenean hildakoaren errentak sartzea.
3. Hildakoagatik banakako aitorpena aurkeztea eta familia unitateko gainerako kideek batera aitortzea.

1. Banakako tributazioa

Bi banakako aitorpen aurkez daitezke: zergadunarena, urte osoagatik aurkeztuko dena, eta ezkontidearena, heriotzaren egunera arte egingo dena (2017/01/01etik 2017/10/31ra arte).

Banakako tributazioa	Zergaduna	Hildako ezkontidea
Lanaren etekin osoak *(ikus 2.4)*	37.262,75 €	33.055,67 €
- Gizarte Segurantza *(ikus 2.5)*	-2.253,80 €	-1.502,53 €
- Hobaria *(ikus 2.6)*	-3.000,00 €	-3.000,00 €
Lanaren etekin garbia	**32.008,95 €**	**28.553,14 €**
Kapital higiezinaren etekin osoa *(ikus 3.2)*	6.000,00 €	
- Gastu kengarriak *(ikus 3.3)*	-1.800,00 €	
Kapital higiezinaren etekin garbia	**4.200,00 €**	
Oinarri likidagarri orokorra *(ikus 10.2)*	**36.216,03 €**	**28.553,14 €**
Haserako Kuota osoa *(ikus 11)*	9.718,63 €	**7.217,38 €**
Kuota txikitzea	-1.389,00 €	-1.389,00 €
Kuota osoa	8.329,63	5.828,38
Kenkaria ondoren ahaideagatik *(ikus 12.3.1)*	-292,50 €	-292,50 €
Kuota likidoa *(ikus 12)*	**8.037,13 €**	**5.535,88 €**
- Lanaren atxikipenak eta higiezinarenak	7.727,76 €	6.091,69 €
Kuota diferentziala *(ikus 13)*	**309,37 €**	**-555,81 €**

2. Baterako tributazioa

Bigarren aukera honen arabera, zergadunak semearekin batera egin dezake aitorpena, eta bertan ondoko kontzeptu hauek sartu: ezkontidearen errentak eta, baldin badaude, familia unitatean hil den pertsonagatik aplika litezkeen kenkari pertsonal eta familiarrak, beti ere kenkari horien zenbatekoa egun horretara arte proportzionalki murriztu gabe. Batera tributatzeagatik zilegi den murrizpena urte osoagatik aplikatuko da.

Baterako tributazioa	
Lanaren etekin osoa (37.262,75 € +33.055,67 €) (*ikus 2.4*)	70.318,42 €
- Gizarte Segurantza (2.253,80 € + 1.502,53 €) (*ikus 2.5*)	-3.756,33 €
- Hobaria (*ikus 2.6*)	-3.000,00 €
Lanaren etekin garbia (70.318,42 € -6.756,33 €) (*ikus 2.7*)	**63.562,09 €**
Kapital higiezinaren etekin osoa (*ikus 3.2*)	6.000,00 €
- Gastu kengarriak (*ikus 3.3*)	-1.800,00 €
Kapital higiezinaren etekin garbia (6.010,12 € - 1.803,04 €)	**4.200,00 €**
Zerga oinarri orokorra (**63.562,09 €** + 4.207,08 €) (*ikus 9*)	67.762,09 €
Murrizpena batera tributatzeagatik	-4.218,00 €
Oinarri likidagarri orokorra *(ikus 10)*	**63.544,09 €**

Haserako kuota osoa (*ikus 11*)	**20.130,64 €**
Kuota txikitzea	-1.389,00 €
Kuota osoa	**18.741,64 €**
Kenkaria ondoren ahaideagatik (ikus 12.3.1)	-585,00 €
Atxikipenak (6.467,76 € + 6.091,69 € + 1.260,00 €)	13.819,45 €
Kuota diferentziala (*ikus 13*)	**4.337,19 €**

3. Bi aitorpen: batean banaka tributatzen da eta bestean batera

Banakako aitorpen bat eta baterako beste bat aurkez daitezke aldi berean: bigarrena semearekin batera egingo da, urte osoagatik; eta lehenengoa, ezkontideari dagokiona, heriotza egunera artekoa izango da (2017/01/01etik 2017/10/31ra arte).

	Zergaduna eta adingabeko semea (baterako tributazioa)	**Hildako ezkontidea (banakako tributazioa)**
Lanaren etekin osoak *(ikus 2.4)*	37.262,75 €	33.055,67 €
- Gizarte Segurantza *(ikus 2.5)*	-2.253,80 €	-1.502,53 €
- Hobaria *(ikus 2.6)*	-3.000,00 €	-3.000,00 €
Lanaren etekin garbia	**32.008,95 €**	**28.553,14 €**
Kapital higiezinaren etekin osoa *(ikus 3.2)*	6.010,12 €	
- Gastu kengarriak *(ikus 3.3)*	-1.803,04 €	
Kapital higiezinaren etekin garbia	**4.207,08 €**	
Zerga Oinarri orokorra (*ikus 9*)	**36.216,03 €**	**28.553,14 €**
Murrizpena batera tributatzeagatik	-3.665,00 €	
Oinarri likidagarri orokorra *(ikus 10.2)*	**32.543,95 €**	**28.553,14 €**
Haserako Kuota osoa	**8.435,88 €**	**7.217,38 €**
Kuota txikitzea	-1.389,00 €	-1.389,00 €
Kuota osoa	**7.046,88 €**	**5.828,38** €
Kenkaria ondoren ahaideagatik *(ikus 12.3.1)*	-292,50 €	-292,50 €
Kuota likidoa *(ikus 12)*	**6.754,38 €**	**5.535,88 €**
- Lanaren atxikipenak eta higiezinarenak	7.727,76 €	6.091,69 €
Kuota diferentziala *(ikus 13)*	**-973,38 €**	**555,81 €**

1.10 Nola aurkez daiteke aitorpena?

Zergaren aitorpena aurkezteko hiru modalitate daude:

1. Internet bidez.
2. Mekanizatua.
3. Autolikidazio proposamena

1.10.1 Internet bidezko modalitatea

Modalitate honen erabiltzaileak izan daitezke:

- **Zergadunak**: partikularrak eta enpresariak zein profesional autonomoak
- **Ordezkari** profesionalak: aholkulari eta kudeatzaileak

Prozedura

Hona hemen urteko errenta aitorpena internet bidez aurkezteko urratsak:

1.- Datuak betetzea:

ZERGABIDEA laguntza programa erabili behar da. Gure webgunean bakarrik eskura daiteke. Zergadunek eta ordezkari profesionalek programa berdina dute.

Bi modutan bete daitezke aitorpenak: datuak zuzenean sartuz edo ZERGA INFORMAZIOA gure webgunetik jaitsiz. Programatik bertatik jaitsi daitezke datu fiskalak, edo, lehendabizi ordenagailuan gorde eta, horren ondoren, handik programara inportatu.

Noren datu fiskalak jaitsi daitezke ZERGA INFORMAZIOA ataletik?

- **Zergadunak**: norberaren datuak, edo 001 ereduarekin horretarako baimena eman dieten pertsonenak, pasahitza edo sinadura elektronikoa erabilita.
- **Ordezkari** profesionalak: 001–P edo 001–RP ereduarekin horretarako baimena eman dieten pertsonen datuak, sinadura elektronikoa erabilita.

2.– Transmititzea:

- **Zergadunak**: kontraste datu bat sartuz (aurreko urteetako errenta aitorpen baten kuotaren zenbatekoa), edo pasahitz operatiboa zein sinadura elektronikoa erabiliz.
- **Ordezkari** profesionalak: sinadura elektronikoa erabiliz.

3.– Frogagiriak aurkeztea (zergadunak edo ordezkari profesionalak):

A) Ez da frogagiririk aurkeztu behar. Horrela, aitorpena bidalitakoan amaituko da aurkezpena, betiere baldintza hauek guztiak betetzen badira:

- Transmisioaren kontraste gisa pasahitz operatiboa edo sinadura elektronikoa erabiltzea.
- Ohiko etxebizitza aitorpenaren urtean erosita ez egotea, eta aitorpenean adierazitako datuak eta ZERGA INFORMAZIOA zerbitzuan jasotakoak berdinak izatea.

B) Aurreko A) puntuko baldintzak betetzen ez direnean frogagiriak aurkeztuko dira.

Aitorpena aurkeztutzat jotzen da bigarren tramite hau bete denean.

Horrela aurkeztuko dira:

Kontraste datua, pasahitz operatiboa zein sinadura elektronikoa erabiltzen duten zergadunak

- Internet bidez: frogagiriak aurkezteko lehentasunezko modua. Lehendabizi, eskaneatu frogagiriak, fitxategi bat edo gehiago lortzeko. Ondoren, aukeratu aitorpena ZergaBideako gune urdinean eta erantsi fitxategiak.
- Aurrez aurre: gure bulego edo Posta Bulegoetan, entregatu autolikidazio orriaren bi kopia, DINA4 tamainako kartazal zuri batean sartuta. Atera bi kopia horiek ZergaBideako gune urdinean. Jarri kartazalaren kanpoaldean IFZ eta izen–abizenak.

Ordezkari profesionalak

- Internet bidez: Frogagiriak aurkezteko **modu bakarra**. Lehendabizi, eskaneatu frogagiriak, fitxategi bat edo gehiago lortzeko. Ondoren, aukeratu aitorpena ZergaBideako gune urdinean eta erantsi fitxategiak.

1.10.2 Modalitate mekanizatua

Edozein motatako errentak izan dituzten zergadunek erabil dezakete aitorpen mekanizatuaren modalitatea, ondoko hauek izan ezik:

- Jarduera ekonomikoen etekin garbia zuzeneko zenbatespen arruntaren bitartez kalkulatzen dutenek. Era berean, jarduera ekonomikoen etekina kalkulatzeko zuzeneko zenbatespen erraztua erabiltzen duten zergadunek ere ezin dute modalitate mekanizatua erabili inbertsioen eta beste jardueren kenkarietara biltzen direnean[12].
- Errenten egozpenak lortzen dituzten zergadunek (nazioarteko gardentasun fiskala, interes ekonomikoko taldeen eta aldi baterako enpresa batasunen egozpenak, eta paradisu fiskalean kokatutako inbertsio kolektiboko erakundeak)[13].
- Zergaldiaren barruan hamar ondare eskualdaketa baino gehiago egin dituzten zergadunek.
- Eskualdaketen ondorioz ondare irabazi edo galerak izan dituzten zergadunek, eskurapena kostu gabekoa izan bada (oinordetza edo dohaintzaren bitartez).

Autolikidazio hau hurrengo 1.13 apartatuan zerrendatzen diren Errenta Mekanizatuko Bulegoetan egingo da. Horretarako, zergadunak hitzordua eskatu beharko du aldez aurretik 902 100 040 telefonora deituz edo Interneteko helbide honetan sartuz: www.gipuzkoa.eus /ogasuna/renta.

Aitortzaileak behar diren ziurtagiriak eta autolikidazioaren emaitza helbideratzeko kontu korrontearen zenbakia aldean dituela joan behar du dagokion bulegora. Ez du beste ezein inprimakirik eraman behar, enpresariek eta profesionalek izan ezik. Azken horiek 6. eranskina aurkeztuko dute euren jardueren etekin garbia kalkulatzeko erabiltzen duten erregimena zein den kontuan hartuz (zeinu, indize edo modulu bidezko zenbatespen objektiboa edo zuzeneko zenbatespen erraztua).

Aitorpena zergaduna ez den beste pertsona batek aurkezten badu, zergadunaren baimena eta beronen IFZren kopia aurkeztuko ditu.

1.10.3 Autolikidazio proposamena

Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiak proposatutako autolikidazioa, adostasuna ematekoa, jasotzen duten zergadunek erabili dezakete modalitate hau.

Autolikidazio proposamenetik ateratzen den kuota diferentziala ordaintzekoa edo itzultzekoa izan daiteke.

Adostasuna telefonoz eman ahal izango da, proposamenean adierazten den telefonora deituz (902 100 040), edo, bestela, bide telematikoa erabiliz Ogasun eta Finantza Departamentuaren web ofiziala dela medio: http://www.gipuzkoa.eus/ogasuna/renta.

Proposamena behin berretsi ondoren –zergadunari kontraste bat eskatuko zaio horretarako–, aitorpen-likidaziotzat hartuko da lege ondorioetarako.

Zergadunak ez badu adierazten, ezarrita dagoen epean, proposamenarekin ados dagoela, jarduketa administratiboa ez dela egin joko da, eta zergadunak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitorpena aurkeztu beharko du, beti ere horretara behartuta badago.

1.11 Zein da aitorpena aurkezteko epea?

Gipuzkoako Foru Aldundiak egindako proposamenari adostasuna emateko epea **2018ko apirilaren 16tik ekainaren 30era** bitartekoa da, biak barne.

Gainerako aitorpen modalitateetarako, aitorpenak aurkezteko epea **2018ko apirilaren 23an hasi eta ekainaren 30ean amaituko da**, biak barne.

1.12 Nola egiten da aitorpenen emaitza ordaindu eta itzultzeko?

Emaitza itzultzekoa bada, itzulketaren zenbatekoa kontuan kobratzen da banku transferentzia bidez.

Emaitza ordaintzekoa bada, posible da dena batera ordaintzea (%100) ordainketa bakarra eginez, edo ordainketa zatikatzea, hau da, lehendabizi zorraren %60 ordaintzea eta, gero, gainerako %40a ordaintzea. Hiru ordainketa modu daude:

- helbideratzea: ordaintzeko modu nagusia da hau. Haren bitartez, zorraren zenbatekoa zergadunaren kontuan kargatzen da. Ordainketa bakarra aukeratzen bada, **2018ko uztailaren 2an** egiten da kargua, eta bi ordainketa aukeratuz gero, berriz, **uztailaren 2an** eta **azaroaren 12an** kargatzen da zenbatekoa.
- ordainketa-gutuna: ordainketa-gutuna gure bulegoetan eskura daiteke, baita webgunean ere internet bidez aurkezten diren aitorpenen kasuan. Gutuna eskuan hartuta, zergaduna finantza entitate laguntzaile batera hurbiltzen da ordainketa bertan egiteko, edozein unetan, lehen adierazitako egunak iritsi arte.
- ordainketa-pasabidea: internet bidez aurkezten diren aitorpenek bakarrik erabil dezakete ordainketa modu hau. Edozein unetan egin daiteke ordainketa, lehen adierazitako egunak iritsi arte.

1.13 Non aurkeztu behar da aitorpena?

Aitorpen mekanizatua aukeratzen bada, aitorpena dagokion bulegoan aurkeztuko da. Hurrengo tauletan bulego bakoitzak zein herri hartzen dituen kontsulta daiteke (1. taula), bai eta herri bakoitzari zein bulego dagokion ikusi ere (2. taula). Udalerria zergaduna bizi den herria izango da.

12 Inbertsioen eta beste jarduera batzuen kenkariak "Kuota likidoa eta kenkariak" deituriko kapituluan aztertzen dira, 12.6.1. apartatuan.

13 Ikus 7. kapitulua, egotzitako errentei buruzkoa.

Aitorpen mekanizatua: 1. taula Bulego eta udalerrien zerrenda alfabetikoa			
Bulegoa	**Udalerria**	**Helbidea**	**Zergadunaren herria**
1	Azpeitia	Julian Elorza etorb., 3	Aizarnazabal, Azkoitia, Azpeitia, Beizama, Bidania-Goiatz, Errezil, Zestoa, Zumaia.
2	Beasain	Urbialde kalea, 1	Altzaga, Arama, Ataun, Beasain, Ezkio, Gabiria, Gainza, Idiazabal, Itsaso, Itsasondo, Lazkao, Legazpi, Mutiloa, Olaberria, Ordizia, Ormaiztegi, Segura, Urretxu, Zaldibia, Zegama, Zerain, Zumarraga.
3	Bergara	Toki Eder plaza 5, behea	Antzuola, Aretxabaleta, Arrasate-Mondragón, Bergara, Elgeta, Eskoriatza, Leintz-Gatzaga, Oñati.
4	Eibar	Arragueta kalea, 2	Deba, Eibar, Elgoibar, Mendaro, Mutriku, Soraluze.
5	Hernani	Latxunbe Berri kalea, 8-9	Andoain, Astigarraga, Hernani, Lasarte-Oria, Urnieta.
6	Irun	Frantzisko Gaintza kalea 1, atzealdea (Iparralde hiribidetik sartuta)	Hondarribia, Irun.
7	Errenteria	Santa Klara plaza, 2	Lezo, Oiartzun, Pasaia, Errenteria.
8	Tolosa	San Frantzisko kalea, 45	Abaltzisketa, Aduna, Albiztur, Alegia, Alkiza, Altzo, Amezketa, Anoeta, Asteasu, Baliarrain, Belauntza, Berastegi, Berrobi, Elduain, Gaztelu, Hernialde, Ibarra, Ikaztegieta, Irura, Larraul, Leaburu, Legorreta, Lizartza, Orendain, Orexa, Tolosa, Villabona, Zizurkil.
9	Donostia	Antso Jakituna hiribidea, 9	Aia, Getaria, Orio, Usurbil, Zarautz, eta Donostiako Amara Berria eta Amara Zaharra auzoak.
10	Donostia	Sekundino Esnaola kalea, 10-12	Donostia: Altza, Egia, Gros, Intxaurrondo, Bidebieta, Mirakontxa, Erdia, Alde Zaharra, Loiola, Martutene, eta Donostiako gainerakoa.
11	Donostia	Errotaburu pasealekua, 2	Donostia: Igeldo, Ibaeta, Añorga, Antigua eta Aiete.

Aitorpen mekanizatua: 2. taula
Udalerrien zerrenda alfabetikoa eta bakoitzari dagokion bulegoa.

Abaltzisketa	8	Donostia: Bidebieta	10	Leaburu	8
Aduna	8	Donostia: Erdialdea	10	Legazpi	2
Aia	9	Donostia: Egia	10	Legorreta	8
Aizarnazabal	1	Donostia: Gros	10	Leintz–Gatzaga	3
Albiztur	8	Donostia: Ibaeta	11	Lezo	7
Alegia	8	Donostia: Intxaurrondo	11	Lizartza	8
Alkiza	8	Donostia: Loiola	10	Mendaro	4
Altzaga	2	Donostia: Martutene	10	Mutiloa	2
Altzo	8	Donostia: Mirakontxa	10	Mutriku	4
Amezketa	8	Donostia: Alde Zaharra	10	Oiartzun	7
Andoain	5	Donostia: Igeldo.	11	Olaberria	2
Anoeta	8	Donostia: Gainerakoa	10	Oñati	3
Antzuola	3	Eibar	4	Ordizia	2
Arama	2	Elduain	8	Orendain	8
Aretxabaleta	3	Elgeta	3	Orexa	8
Arrasate–Mondragón	3	Elgoibar	4	Orio	9
Asteasu	8	Errezil	1	Ormaiztegi	2
Astigarraga	5	Eskoriatza	3	Pasaia	7
Ataun	2	Ezkio	2	Errenteria	7
Azkoitia	1	Gabiria	2	Segura	2
Azpeitia	1	Gainza	2	Soraluze	4
Baliarrain	8	Gaztelu	8	Tolosa	8
Beasain	2	Getaria	9	Urnieta	5
Beizama	1	Hernani	5	Urretxu	2
Belauntza	8	Hernialde	8	Usurbil	9
Berastegi	8	Hondarribia	6	Villabona	8
Bergara	3	Ibarra	8	Zaldibia	2
Berrobi	8	Idiazabal	2	Zarautz	9
Bidania–Goiatz	1	Ikaztegieta	8	Zegama	2
Deba	4	Irun	6	Zerain	2
Donostia: Altza	10	Irura	8	Zestoa	1
Donostia: Amara Berria	9	Itsaso	2	Zizurkil	8
Donostia: Amara Zaharra	9	Itsasondo	2	Zumaia	1
Donostia: Antigua	11	Larraul	8	Zumarraga	2
Donostia: Añorga	11	Lasarte–Oria	5		
Donostia: Aiete	11	Lazkao	2		

1.14 Zergaren zati bate erlijio katolikora eta xede sozialetara ematea

Dagokion laukian "X" bat jarriz, zergadunek adieraz dezakete zertarako nahi duten erabili kuota osoaren % 0,7:

a) Eliza Katolikoari laguntzeko.

b) Interes sozialeko erakundeetarako.

1.15 Hautazko likidazioa (lanaren etekinak)

1.15.1 Nork duen aukera

Zergadunak jaso dituen lan etekin gordinak 12.000,00 eurotik gorakoak eta 20.000,00 eurotik beherakoak direnean, eta aitorpena aurkeztera behartuta badago lan etekinak jaso dituelako (ordaintzaile bat baino gehiago, lan kontratu bat baino gehiago, ezkontidearen pentsio konpentsagarriak, etab.)[14] bi modutara ordain dezake zerga:

1) PFEZren xedapen orokorrei jarraiki.

2) lanaren etekin gordinak bakarrik kontuan hartuz, eta horretarako, **hautazko likidazioaren** orria bete beharko du.

1.15.2 Nork ez duen aukerarik

Besteak beste, honako zergadun hauek ezin dira aurreko apartatuan aipatu den aukeraz baliatu:

- **20.000,00** eurotik gorako lan etekin gordinak jaso dituztenak.
- Kapitalaren etekinengatik eta ondare irabaziengatik (salbetsitakoak barne bi kasuotan) 1.600,00 euro gordin baino gehiago lortu dituztenak.
- Jarduera ekonomikoen etekinak lortu dituztenak.
- Salbuespen, hobari, murrizketa, kenkari edo beste edozein zerga onuraz gozatzeko ezarrita dauden baldintza, epe edo zirkunstantzietako bat betetzen ez dutenak, baldin eta horrek berekin badakar Zerga Administrazioari zirkunstantzia horren berri ematea edo erregularizazio edo dirusarreraren bat egin behar izatea.

1.15.3 Prozedura

Lehendabizi kuota osoa kalkulatu behar da, eta horretarako atxikipen portzentajea aplikatuko zaio lan etekinen baturari. Ondoren, kuota horretatik kenduko dira lan etekinei egindako atxikipenak eta konturako sarrerak.

Aplikatu behar den atxikipen portzentajea jarraian agertzen den taula orokorretik aterako da:

- "Urteko etekintzat" diruz eta gauzen bidez jasotako ordainsarien batura hartuko da (pentsio planei eta BGAEei egindako egozpenak sartu gabe).
- "Ondorengo ahaideen kopurutzat", kenkari honetarako eskubidea ematen dutenen kopurua hartuko da. Pentsioak eta hartzeko pasiboak jasotzen dituztenek ondorengo ahaide bati dagokion zutabea hartuko dute kontuan taulako atxikipen portzentajea kalkulatzeko, beti ere kenkarirako eskubidea ematen dieten ondorengo ahaideak bi edo gehiago ez badira.

Zergaduna aktiboan dagoen langile desgaitua bada eta, eta lanaren hobaria gehitzeko eskubidea badu[15], lehen–lehenik atxikipenen taula orokorra aplikatuko du. Horrela lortutako atxikipen portzentajeari behar diren puntuak kenduko zaizkio, taula orokorraren ondoren ageri den desgaituen taula behin aplikatuta.

Atxikipen portzentajea lortutakoan, lan etekin gordinen baturari aplikatu behar zaio. Horrek kuota osoa emango du. Kuota horri atxikipenak eta konturako sarrerak kenduz kuota diferentziala lortzen da.

Tributatzeko prozedura hau erabiliz gero, ez da inoiz itzulketarik egingo.

TAULA OROKORRA

URTEKO ETEKINA		ONDORENGO AHAIDEEN KOPURUA						
Euroak beheko muga	**Euroak goiko muga**	**0**	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**[3]6**
0,01	11.690,00	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0
11.690,01	12.160,00	%1	%0	%0	%0	%0	%0	%0
12.160,01	12.670,00	%2	%0	%0	%0	%0	%0	%0
12.670,01	13.220,00	%3	%1	%0	%0	%0	%0	%0
13.220,01	13.820,00	%4	%2	%0	%0	%0	%0	%0
13.820,01	14.480,00	%5	%3	%0	%0	%0	%0	%0
14.480,01	15.210,00	%6	%4	%2	%0	%0	%0	%0
15.210,01	16.010,00	%7	%5	%3	%0	%0	%0	%0
16.010,01	17.210,00	%8	%6	%4	%0	%0	%0	%0
17.210,01	18.620,00	%9	%7	%5	%2	%0	%0	%0
18.620,01	19.960,00	%10	%9	%7	%4	%0	%0	%0
19.960,01	21.470,00	%11	%10	%8	%5	%1	%0	%0

DESGAITUEN TAULA

(Taula orokorraren gaineko murrizpena)

URTEKO ETEKINA		GEHITUTAKO HOBARIA	
Euroak beheko muga	**Euroak goiko muga**	**M1**	**M2**
0,01	22.960,00	9	12

14 Ikus kapitulu honetako 1.2 apartatuan nor dagoen aitortzera behartuta.

15 Ikus lanaren hobariei buruzko 2.6 apartatua.

Adibidea

Demagun ezkongabe dagoen eta seme–alabarik ez duen zergadun batek bi lan etekin izan dituela, biak ere, bi kontratutatik etorriak. Aitorpenari begira, honako datu fiskal hauek bakarrik dira garrantzizkoak:

	1. kontratua	2. kontratua
Etekin osoa	10.392,00 €	8.714,17 €
Gizarte Segurantza	250,36 €	200,40 €
Jansandako atxikipena	103,92 €	0,00 €

Zerga ordaintzean, bi aukera izango ditu zergadunak:

1. aukera: modu orokorrean tributatzea

Laburki, honela likidatuko litzateke Zerga:

Lanaren etekin osoa (10.392,00 € +8.714,17 €)	19.106,17 €
Gizarte Segurantzaren gastua	- 450,76 €
Diferentzia	18.655,41 €
Lanaren hobaria	- 3.000,00 €
Lanaren etekin garbia	15.655,41 €
Oinarri likidagarri orokorra	15.655,41 €
Kuota osoa	3.606,01 €
Kuota txikitzea	- 1.389,00 €
Atxikipenak (103,92 €)	- 103,92 €
Kuota diferentziala	2.113,09 €

2. aukera: hautazko tributazioa

Zerga honela likidatuko litzateke:

Etekin osoen batura	19.106,17 €
Atxikipen portzentajea	%10
Kuota	1.910,62 €
Atxikipenen batura	- 103,92 €
Kuota diferentziala	1.806,70 €

Zergadunak bigarrena aukeratuko du zerga gutxiago ordaintzea dakarkiolako.

2
Lanaren etekinak

2.1 Zer dira lanaren etekinak?

2.1.1 Zein prestazio sartzen dira lan etekinen barruan?

2.2 Joan-etorriko dietak eta bidai gastuak lan etekinak al dira?

2.2.1 Arau orokorrak

2.2.2 Arau bereziak

2.3 Zer dira eta zer ez dira gauzazko etekinak?

2.3.1 Zer dira gauzazko etekinak?

2.3.2 Zer ez dira gauzazko etekinak?

2.3.3 Nola kalkulatzen da gauzazko etekinen balioa?

2.3.4 Nola integratzen dira gauzazko etekinak zerga oinarrian?

2.4 Etekin osoa

2.5 Zein gastu dira kengarriak?

2.6 Zein hobari aplika daitezke?

2.7 Nola kalkulatzen da etekin garbia?

2.8 Nori egozten zaizkio lanaren etekinak?

2.9 Noiz egozten dira lanaren etekinak?

2.10 Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?

2.11 Eragiketa lotuak

2.1 Zer dira lanaren etekinak?

Lanaren etekintzat hartzen dira besteen kontura egindako lan pertsonaletik edo zergadunaren harreman laboral edo estatutariotik zuzenean edo zeharka eratortzen diren kontraprestazio eta onura guztiak, diruzkoak nahiz gauzazkoak izan, eta beren izena edo izaera edozein dela ere, baldin eta jarduera ekonomikoen etekinak ez badira.

Garbiago azaltzeko, zehaztu dezagun definizio hori:

- **Kontraprestazio edo ordainsariak** bi eratakoak izan daitezke:
  - Diruzkoak (kopuruak dirutan jasotzen direnean).
  - Gauzazkoak (adibidez: ibilgailu edo etxebizitza bat erabiltzea, merkatuko interes tasatik beherako maileguak lortzea,...)
- Jarduera baten **errentak bi modutara lor daitezke**:
  - Zuzenean (adibidez: soldatak, lansariak, etab.)
  - Zeharka (adibidez: erretiro edo alarguntsa pentsioak, etab.)
- Batik bat **jarduera motaren** arabera definitzen dira errentak, Gizarte Segurantzarekiko afiliazio erregimena edozein dela ere.
  - **Besteen kontura** egindako jardueretatik datozenean, lan etekintzat hartzen dira. Horiekin nola jokatu kapitulu honetan azalduko dugu. Besteen konturako harremana laborala izan daiteke (lan kontratupeko langileak) edo, bestela, estatutarioa (funtzionarioak, etab.).
  - Aldiz, errentak **norberaren kontura** egindako jardueretatik datozenean, jarduera ekonomikoen etekinak izango dira. Kontzeptu hau 5. kapituluan aztertuko dugu.

Definizioa azaldu eta gero, azter dezagun jarraian zeintzuk diren lan etekinak.

2.1.1 Zein prestazio sartzen dira lan etekinen barruan?

a) **Soldatak** eta **lansariak**, horiek jasotzeko maiztasuna edozein dela ere: egunean, astean, hilean, urtean...

b) **Langabezia prestazioak eta jarduera uzteagatik langile autonomoei emandakoak.**

c) **Errepresentazio gastuengatik** jasotzen diren ordainsariak, hau da, langileek libreki erabiltzeko jasotzen dituztenak gastu horiek egin direla justifikatu edo ez.

d) **Bidai gastuetarako dietak eta ordainketak**. Dena den, lokomozio gastuak eta ostalaritza establezimenduetan egiten diren mantenu eta egonaldi gastuak hortik kanpo geratzen dira erregelamenduz ezarritako mugen barruan daudenean[16].

e) Zerga honetan **salbuetsita ez dauden sari eta kalte–ordainak**[17], zergadunak harreman laboral edo estatutarioen ondorioz lortu dituenean: erretiro edo jaiotze sariak, lantokia, ordutegia, etab. aldatzeagatik jasotako kalte–ordainak, etab.

f) **Kargu publikoa dela eta** ordaintzen diren kopuruak, jasotzaileak hauek direnean:

- Europako Parlamentuko diputatuak.
- Gorte Nagusietako diputatu eta senatariak.
- Eusko Legebiltzarreko kideak edo beste autonomia erkidegoetako legebiltzarkideak.
- Batzar Nagusietako kideak.
- Udal zinegotziak.
- Foru aldundietako edo beste entitate lokaletako kideak.

Lan etekinak dira, baita ere, herri administrazioek goian aipatutako pertsonei ordaindutako lansari, kalte–ordain, prestazio ekonomiko eta pentsioak, eta goi–karguei nahiz behin–behineko langileei kargugabetzeagatik ordaindutakoak.

ERNE: bidai eta joan–etorriko gastuetarako ematen den zatia kopuru horietatik kanpo utzi behar da.

g) **Funtzionario espainiarrek nazioarteko organismoetan jasotzen dituzten** ordainsariak, nazioarteko hitzarmen eta tratatuetan aurreikusitakoa eragotzi gabe.

h) Legez onartuta dauden **konfesio erlijiosoetako ministro edo apaizek** lortutako kopuruak. Honako hauek daude legez onartuta: Eliza Katolikoa, Espainiako entitate erlijioso ebanjelikoen federazioa, Espainiako komunitate israeldarren federazioa eta Espainiako Komisio Islamiarra.

i) **Administrazio kontseiluetako** edo horren ordezko batzordeetako **administratzaile eta kideek** eta beste ordezkaritza organoetako kideek jasotako ordainsariak.

j) **Sozietateen sortzaile edo sustatzaileek** beren zerbitzu pertsonalen ordainetan beretzat gordetzen dituzten eskubide ekonomiko bereziak.

Eskubide ekonomiko berezi horiek entitateak izan dituen irabazien portzentaje bat badira, balorazioa kapital sozialaren balio baliokidearen %35ekoa izango da gutxienez, beti ere kapital sozial horrek irabazietan ahalbidetzen duen partaidetza aipatu eskubideei aitortzen zaien berbera bada.

k) **Bekak**, harreman laboral edo estatutario baten ondorioz lortzen direnean.

l) **Jarduera humanitarioetan** edo asistentzia sozialekoetan laguntzen dutenek jasotako ordainsariak.

m) Ezkontidearengandik edo izatezko bikote lagunarengandik jasotako **pentsio konpentsagarriak**, izatezko bikotea beti ere maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratu bada, eta urteko mantenurako ordainketak.

Ez dira halakotzat joko baldin eta pentsio konpensagarriak edo urteko mantenuagatik ordaindutako zenbatekoak ordaintzen dituen pertonsa halakoen hartzailearekin bizi bada.

n) **Izaera bereziko lan harremanetatik eratortzen diren ordainsariak**. Horrelakoak jasotzen dituzte, esate baterako, goi zuzendaritzakoek, kirolari profesionalek, ikuskizun publikoetan aritzen diren artistek, merkataritzako ordezkariek, zentro berezietan lan egiten duten minusbaliatuek, portuetako zamaketariek, seguritateko langileek, etxeko langileek, presoek, etab. Legez izaera berezia aitortua duen beste edozein lanetatik jasotakoak ere hemen sartzen dira.

o) Lan etekintzat hartuko dira, baita ere, **babes sozialeko beste sistema publiko zein pribatuetatik** jasotzen diren hurrengo **prestazio eta pentsioak**:

16 Ikus kapitulu honen barruan ageri den 2.2 apartatua, joan–etorriko dietak eta bidai gastuak azaltzen dituena.

17 Ikus 1. kapituluaren barruan, "Sarrera" izenekoan, ageri den 1.7 apartatua. Aitortu behar ez diren errentak azaltzen dira bertan.

1. **Gizarte Segurantzaren eta Klase Pasiboen** erregimen publikoetatik jasotako pentsio eta hartzeko pasiboak, eta ezintasun, jubilazio, istripu, gaixotasun, alarguntsa, zurztasun edo antzekoengatik erakunde publikoek ematen dituzten **gainerako prestazioak**.

ERNE: jarduera ekonomikoetan ari direnek prestazio edo kopuruak jasotzen badituzte Gizarte Segurantzaren Lege Orokorraren Testu Bateratuak, ekainaren 20ko 1/1994 Errege Dekretu Legegilearen bidez onartuak, ezartzen dituen kontzeptuengatik, eta hauek aldi baterako ezintasuna badakarte, prestazio eta kopuru horiek ez dira lan etekinak izango, jarduera ekonomikoen etekinak baizik.

Adibidea

Demagun iturgina zarela eta lan hori zure kontura egiten duzula. Jarduera horregatik 13.823,28 euroko sarrerak izan dituzu 2017ko ekitaldian. Gainera, hilabete batzuk gaixo pasa dituzu eta denbora horretan ezin izan duzu lanik egin. Aldi baterako ezintasunagatik 3.005,06 euro jaso dituzu Gizarte Segurantzatik. Bestalde, urte horretan jubilatzea erabaki duzunez, Gizarte Segurantzak 2.404,05 euroko erretiro saria eman dizu.

Zure sarrerak honako hauek izango dira:

Jarduera ekonomikoaren etekinak	
Sarrerak	13.823,28 €
Aldi baterako ezintasuna	3.005,06 €
Sarrera osoak, guztira (13.823,28 € + 3.005,06 €)	16.828,34 €
Lanaren etekinak	
Erretiro saria	2.404,05 €
Sarrera osoak, guztira	2.404,05 €

2. **Funtzionarioen derrigorrezko mutualitate orokorretatik, umezurtzen eskoletatik** eta antzeko beste erakundeetatik onuradun gisa jasotzen diren prestazioak.
3. **Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako** bazkide osoek eta haien onuradunek jasotako prestazioak. Honako hauek sartzen dira:
   - Borondatezko edo derrigorrezko bajagatik nahiz BGAEa desegin edo likidatzeagatik jasotako zenbatekoak, salbu eta, bi hilabeteko epea igaro baino lehen, kasu horietan jasotako kopuruak beste BGAE batean osorik sartzen direnean.
   - Gaixotasun larriagatik eta iraupen luzeko langabeziagatik jasotzen direnak.
4. **Pentsio planen** onuradunek jasotako prestazioak eta **Europako Parlamentuak eta bertako Kontseiluak 2003ko ekainaren 3an enpleguko pentsio fondoen jarduerei eta ikuskapenari buruz emandako 2003/41/EB Arteztarauan araututako pentsio planetatik** jasotakoak. Barruan sartzen dira gaixotasun larriaren kasuan, iraupen luzeko langabezi egoeretan modu aurreratuan erabilitako kopuruak eta borondatezko baja.
5. **Gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin** hitzartutako aseguru kontratuen onuradunek jasotako prestazioak, baldin eta jarduera ekonomikoen etekin garbia kalkulatzeko garaian, egindako ekarpenak zati batean gutxienez gastu kengarritzat hartu ahal izan badira edo zerga honen zerga oinarrian murriztu ahal izan badira. Prestazio horiek hauek izan daitezke: erretiro, elbarritasun, alarguntsa eta zurztasunagatik jasotako prestazioak, eta iraupen luzeko langabeziagatik nahiz gaixotasun larriagatik jasotakoak.

   Kontratu horietatik eratortzen diren erretiro edo elbarritasun prestazioak zerga oinarrian integratuko dira, baldin eta jasotako zenbatekoak handiagoak badira Zergaren foru arauan aurreikusitako baldintzak ez betetzeagatik zergaren zerga oinarrian murriztu edo gutxitu ezin izan diren ekarpenak baino.

   Mutualisten eskubide kontsolidatuak pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak 8.8 artikuluan pentsio planetarako aurreikusten dituen kasuetan baino ezin izango dira erabili[18].

   Kirolari profesionalen eta goi mailakoen kasuan, jasotzen dituzten prestazioek, eta azaroaren 28ko 35/2006 Legeak[19], Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga arautu eta Sozietateen, Ez–egoiliarren eta Ondarearen gaineko Zergen legeak zati batean aldatzen dituenak, hamaikagarren xedapen gehigarriaren lehen apartatuko 4. zenbakian aipatzen dituen kasuetan eskubide kontsolidatuak hartzeak lanaren etekin gisa tributatuko dute oso–osik. Eskubide kontsolidatuak erabiltzen badira azaroaren 28ko 35/2006 Legeak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga arautu eta Sozietateen, Ez–egoiliarren eta Ondarearen gaineko Zergen legeak zati batean aldatzen dituenak, hamaikagarren xedapen gehigarriaren lehen apartatuko 4. zenbakian aipatutakoak ez diren kasuetan, zergaduna behartuta egongo da behar ez bezala egindako murrizketak zerga oinarri orokorrean berrezartzera. Horretarako, autolikidazio osagarriak egin beharko ditu, berandutza interesak ere sartuta. Ekarpenen zenbatekoa gaindituta jasotzen diren kopuruek, sustatzaileak egotzitako kontribuzioak barne, lan etekin gisa tributatuko dute horiek jasotzen diren zergaldian.
6. **Enpresen gizarte aurreikuspeneko planen** onuradunek jasotako prestazioak.
7. Lanaren etekintzat hartzen dira, halaber, **aseguru kolektiboko kontratuen** onuradunek –enpresen gizarte aurreikuspeneko planekin zerr ikusirik izan gabe– erretiroagatik edo ezintasunagatik jasotzen dituzten prestazioak, betiere enpresek pentsio gaietan hartutako konpromisoen ondorioz izenpetutako kontratuak badira, Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak[20] lehen xedapen gehigarrian eta berau garatzen duen araudian jasotakoari jarraikiz, eta prestazio horien zenbatekoak fiskalki egotzitako kontribuzioak eta langileek zuzenean egindako ekarpenak baino handiagoak badira.

   Bizitza aseguruen kontratuetatik datozen prestazioak kapital moduan jasotzen direnean, eta kontratu horiek aldizkako nahiz aparteko primak dituztenean, lortu den etekin osotik prima bakoitzari zein zati dagokion kalkulatzeko etekin oso hori zatidura honetatik ateratzen den ponderazio koefizientearekin biderkatuko da:

18 Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak onartu zuen.

19 Mutualisten eskubide kontsolidatuak Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak 8.8 artikuluan aipatzen dituen kasuetan bakarrik gauzatu daitezke, edo bestela, behin urtebete igaro ondoren kirolari profesionalen lan jarduna amaitu edo goi mailako kirolarien izaera galtzen denetik aurrera.

20 Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak onartu zuen.

Zenbakitzaile gisa, dagokion prima ordaindu zenetik prestazioa kobratu arte igarotako urte kopurua ordaindutako primarekin biderkatuz ateratzen den emaitza jarriko da.

Izendatzaile gisa, dagokion prima ordaindu zenetik prestazioa kobratu arte igarotako urte kopurua ordaindutako prima bakoitzarekin biderkatzetik ateratzen diren biderkaduren batura (S) jarriko da.

$$\text{Etekin osoa} \times \frac{\text{Prima x ordainketa urte kopurua}}{\text{S (prima x ordainketa urte kopurua)}}$$

8. Aurreikuspen plan aseguratuetako partaideek eta haien onuradunek jasotako prestazioak, gaixotasun larriaren kasuan edo iraupen luzeko langabezi egoeretan modu aurreratuan erabilitako kopuruak barne.
9. **Mendekotasun aseguruen** onuradunek jasotako prestazioak, autonomia pertsonala sustatzeko eta besteren beharra duten pertsonak zaintzeko Legean xedatutakoaren arabera.

Zergadunak osorik edo zati batean erabiltzen baditu gizarte aurreikuspeneko sistemetatik eratorritako eskubide kontsolidatuak eta eskubide ekonomikoak pentsio plan edo fondoen araudian jasota ez dauden kasuetan, borondatezko edo nahitaezko baja kasuetan edo entitatearen desegite edo likidazio kasuetan, behartuta egongo da behar ez bezala egindako murrizketak zerga oinarri orokorrean berrezartzera bidezko diren autolikidazio osagarriak eginez eta berandutza interesak sartuz. Era berean, ekarpenen zenbatekoa gaindituta jaso diren kopuruek, sustatzaileak egotzitako kontribuzioak barne, lan etekin gisa tributatuko dute horiek jasotzen diren zergaldian.

2.2 Joan–etorriko dietak eta bidai gastuak lan etekinak al dira?

2.2.1 Arau orokorrak

Bidai gastuetarako dietak eta diru ordainketak lan etekintzat hartzen dira. Aldiz, lokomozio gastuak eta ostalaritza establezimenduetako mantenu eta egonaldikoak ez dira halakotzat hartzen jarraian adierazten diren baldintzak betetzen dituztenean.

2.2.1.1 Garraio gastuetarako diru ordainketak.

Enpresak edo enplegu emaileak ematen dituen diru kopuruak enplegatu edo langileak lantegi, tailer, bulego edo lantokitik kanpo lan egiteagatik dituen garraio gastuak konpentsatzeko direnean, zergapetu gabe geratuko dira honako baldintza eta zenbateko hauetan:

a) Enplegatu edo langileak **garraiobide publikoak erabiltzen dituenean**, faktura edo antzeko agiri bidez frogatzen den gastuaren zenbatekoa.

b) Enplegatu edo langileak **garraiobide propioa erabiltzen duenean**, eta joan–etorria benetan egin dela frogatzen denean, honako hauek ez dira aitortu behar:

- Frogatzen diren bidesari eta aparkamendu gastuak.
- Egindako kilometro bakoitza 0,29 eurorekin biderkatuz ateratzen den emaitza.

Adierazitako kopuruen gainetik jasotzen den soberakina bere osoan zergapetzen da eta lan etekintzat hartzen da.

2.2.1.2 Mantenu eta ostatu gastuetarako diru ordainketak.

Enpresak edo enplegu emaileak ematen dituen diru kopuruak jatetxe, hotel eta gainerako ostalaritza establezimenduetan egiten diren mantenu eta egonaldi gastu arruntak konpentsatzeko direnean zergapetu gabe egongo dira baldintza hauek betetzen dituztenean:

a) Gastu horiek jasotzaileak lan egin ohi duen eta bizi den udalerritik kanpo sortu behar dira.

b) Desplazamendua eta beste udalerri batean ematen den denbora bederatzi hilabetekoa izango da gehienez modu jarraituan egiten denean. Kanpoan egiten diren aldi baterako egonaldiek ez dute epealdi hori eteten oporrengatik, gaixotasunagatik edo destinoz aldatzera behartzen ez duten zirkunstantziengatik gertatzen badira.

c) Ordaintzaileak bidaia noiz, nora eta zergatik egin den frogatu behar du.

d) Egunean jasotzen diren kopuruak hurrengo taulan adierazten direnak baino handiagoak badira, ez dira mantenu eta ostatuko gastu arruntzat hartzen eta, beraz, mugak gainditzen dituen zatia lan etekin bezala aitortuko da.

Ostatu eta mantenuagatik zergapetzen ez diren gehienezko kopuruak		
Ostatu gastuak	Frogatzen den kopurua	
Mantenu gastuak	Estatuan	Atzerrian
-Gaua pasatuz	53,34 €	91,35 €
-Gaua pasatu gabe	26,67 €	48,08 €
-Hegazkinetako langileak gaua pasatu gabe	36,06 €	66,11 €

Hau guztia aplikagarria izango zaie, orobat, lan zentro mugikor edo ibiltariak dituzten enpresetan lan egiteko kontratatzen diren langileei, beti ere desplazamendua langilea bizi ohi den udalerria ez den beste batera egiten bada.

Merkantziak errepidez garraiatzeko ibilgailuak gidatzen dituztenen kasuan, **ostatu gastuak** ez dira frogatu beharko betiere horien **eguneko zenbatekoa 15,00 eurotik gorakoa** ez bada, lurralde espainiarrean bidaiatuta, edo **25,00 eurotik gorakoa**, atzerrira egindako bidaia izanez gero.

Adibidea

Demagun Tolosan dagoen enpresa batean egiten duzula lana beste baten kontura. 2017ko urriaren 15ean Valentziara joan zinen lan bidaia bat zela–eta. Bidaia eta ostatu gastuak frogatu eta gero, honako zenbatekoak jaso dituzu enpresatik:

Hegazkinez egindako bidaia	240,40 €
Hoteleko gastuak: 3 gau	901,52 €
2 eguneko mantenu gastuak	120,20 €
Guztira	**1.262,12 €**

Honako zenbatekoak geldituko dira zergapetu gabe:

Hegazkinez egindako bidaia	240,40 €
Hoteleko gastuak: 3 gau	901,52 €
Mantenu gastuak: 2 egun x 53,34 €	106,68 €
Guztira	**1.248,60 €**

Bidaiagatik jaso duzun kopurua ez da lan sarreratzat hartzen, bidaia garraio publiko batean egin delako eta behar den eran frogatu delako. Ostatuko gastuengatik jasotako zenbatekoarekin ere gauza bera gertatzen da, gastu horien zenbatekoa behar bezala frogatu delako hotelak luzatutako fakturaren bidez.

Mantenu gastuak direla–eta jasotako kopurutik 106,68 euroko zenbatekoa ez da lan sarreratzat hartzen. Kalkulu hori egun kopurua (bi) 53,34rekin biderkatuz egin da (hau baita eguneko muga frogagiririk aurkeztu behar ez denean, gaua jasotzaileak lan egin ohi duen eta bizi den udalerritik kanpo pasatzen denean, eta bidaia lurralde espainiarraren barruan egiten denean).

Jasotako zenbatekoa	1.262,12 €
Zergapetu gabeko zenbatekoa	1.248,60 €
Diferentzia	**13,52 €**

Jasotako zenbatekoaren eta zergapetu gabeko zenbatekoaren arteko **diferentzia**, hau da, 13,52 euro, lan etekintzat hartzen da, eta zerga ordaindu beharko da harengatik. Ordaintzaileak bidaia noiz, nora eta zergatik egin den frogatu beharko du.

2.2.1.3. Zer egiten da langileak atzerrian destinaturik daudenean?

- **Espainiako funtzionario publikoak atzerrian destinaturik daudenean:** indarrean dagoen legeria aplikatuta eta maiatzaren 24ko 462/2002 Errege Dekretuak 25. artikuluaren 1 eta 2 apartatuetan jasotako kalte–ordainaren ondorioz, Espainian destinaturik baleude lortuko lituzketen ordainsari guztien gainean jasotako diferentzia ez da zergapetuko.
- **Herri Administrazioko langileak atzerrian destinaturik daudenean:** Espainian destinaturik baleude soldata, hirurteko, osagarri edo pizgarriengatik lortuko lituzketen ordainsari guztien gainean jasotako diferentzia geratzen da zergapetu gabe. Ondorio horietarako, lansarien arloan esku duen organoak erabakiko du nola berdindu daitezkeen langile horien soldatak Espainian destinaturik baleude.
- **Beste herri administrazioetako funtzionario eta langileak** (Euskal Herriko Administrazio Publikoak atzerriko delegazioetan dituenak barne): jasotzen duten diferentzia ez da zergapetzen baldin eta bere zenbatekoa urtarrilaren 13ko 6/1995 Errege Dekretuak, atzerrian destinaturik dauden funtzionarioen soldata erregimena arautzekoak, 4., 5. eta 6. artikuluetan aipatutako helburuetarako erabiltzen bada edo, bestela, soldata berdinketak gainditzen ez baditu.
- **Enpresetako enplegatuak atzerrian destinaturik daudenean:** soldata, egunsari, antzinatasun edo aparteko ordainsariengatik, irabazietatik datorrena barne, familia laguntzagatik, edo beste edozein kontzepturengatik, hala nola, kargu, enplegu, kategoria edo lanbideagatik, Espainian destinaturik baleude lortuko lituzketen ordainsarien gainean jasotako diferentzia zergapetu gabe geratuko da.

Lau apartatu hauetan ezin da aplikatu atzerrian egindako lanetatik datozen etekinei aplikatzen zaien salbuespena[21].

21 Ikus 1. kapituluaren barruan, "Sarrera" izenekoan, ageri den 1.7 apartatua. Aitortu behar ez diren errentak azaltzen dira bertan.

2.2.2 Arau bereziak

Arau bereziak aplikatzen dira honako kasuotan:

- Zergadunek menpeko lan harreman bereziak dituztenean.
- Lantokiz aldatzen direnean.
- Hauteskunde mahaietako kideak direnean.

2.2.2.1 Menpeko lan harreman bereziak dituzten zergadunak

Enpresak ez badizkio langileari itzultzen lokomozio eta mantenuagatik izandako gastuak, langileak hurrengo zenbatekoak gutxitu ditzake bere sarreretatik etekin garbia kalkulatzeko, bidaia benetan egin dela frogatzen badu beti ere:

a) **Garraio** gastuengatik:

- **Garraiobide publikoa erabiltzen duenean**: faktura edo antzeko agiri bidez frogatzen den gastuaren zenbatekoa.
- **Bestelako kasuetan**: 0,29 euro kilometro bakoitzeko, gehi frogatzen diren bidesari eta aparkamendu gastuak.

b) **Mantenu** gastuengatik:

- **Lurralde espainiarraren** barruan: 26,67 euro eguneko.
- **Atzerrian**: 48,08 euro eguneko.

c) **Ostatu** gastuengatik: hauek gutxitu ahal izan daitezen, ezinbestekoa da enpresak aurretik itzultzea. Arau orokorren arabera jokatuko da[22].

Adibidea

Demagun ekainaren 1ean Gipuzkoako enpresa batek merkataritzako ordezkari modura kontratatu zaituela menpeko lan harreman berezi bat dela medio. Garraio eta mantenu gastuak zure kontura doaz eta enpresak ez dizkizu espezifikoki itzuli. Bizkaia eta Nafarroa dituzu lan eremu, eta bertara joateko zeure ibilgailua erabili duzu.

Urtean 33.055,67 euro gordin jaso dituzu zure zerbitzuen ordainez, eta ondoko bidaiak egin dituzu, denak ere behar bezala frogatu dituzunak.

Egindako kilometroak	20.000 km
Bidai egunak, gaua kanpoan pasatuaz	12 egun
Bidai egunak, gaua kanpoan pasatu gabe	100 egun
Bidai egunak, guztira	112 egun

Bidaia horien ondorioz, honako gastuak frogatu dituzu:

Bidesari eta aparkamendu gastuak	120,20 €.

Zergapetzen ez diren gastuak zeintzuk diren jakiteko, honela egingo dugu:

Garraio gastuak (20.000 km x 0,29€)	5.800,00 €
Frogatu diren bidesari eta aparkamendu gastuak	120,20 €
Mantenu gastuak (26,67 € x 112 egun)	2.987,04 €
Zergapetu gabeko sarrerak, guztira	**8.907,24 €**

22 Ikus apartatu honen barruan ageri den 2.2.1.2 puntua, "Mantenu eta ostatu gastuetarako diru ordainketak" azaltzen dituena.

Fiskalki konputa daitezkeen sarrerak zeintzuk diren jakiteko, sarrera gordinetatik guztira salbuesten diren sarrerak kenduko ditugu:

Lanaren etekin gordinak	+33.055,67 €
Salbuetsitako sarrerak, guztira	-8.907,24 €
Zergapetzen diren sarrerak	**24.148,43 €**

2.2.2.2 Lantokiz aldatzea

Lantokia beste udalerri batera aldatzeagatik ordaintzen diren kopuruak **zergapetu gabe geratuko dira** baldin eta aldaketa horrek bizilekuz aldatzera ere behartzen badu. Zenbateko horiek honako hauek izango dira soil–soilik:

- Zergadunaren eta bere familiaren lokomozio eta mantenu gastuak, aldaketak dirauen bitartean.
- Altzariak eta etxeko tresnak tokiz aldatzeko gastuak.

Adibidea

Azaroan, zure enpresak beste udalerri batera aldatu zuen zure lanpostua. Aldaketa horrek bizilekuz aldatzera behartu zintuenez, 3.000,00 euroko konpentsazioa jaso zenuen. Bidaia zure ibilgailuan egin zenuen, kanpoan lo egin behar izan gabe.

Honako frogagiriak dauzkazu:

Mudantza enpresaren faktura	1.202,02 €
Egindako kilometroak	600 km

Honako zenbatekoak geratzen dira zergatik salbuetsita:

Lokomozio gastuak: 600 km x 0,29 €	174,00 €
Mantenu gastuak, gaua eman gabe	26,67 €
Etxe aldaketaren faktura	1.202,02 €
Salbuesten diren sarrerak, guztira	**1.402,69 €**

Aitortu behar diren sarrerak zeintzuk diren jakiteko, jasotako zenbatekotik guztira salbuesten diren sarrerak kenduko ditugu:

Jasotako zenbatekoa	+3.000,00 €
Gastuak guztira	- 1.402,69 €
Zergapetzen diren sarrerak*	**1.597,31 €**

*Kopuru horren %50 lan etekin moduan sartuko da zerga oinarri orokorrean, etekin hori denboran zehar era irregular nabarmenean lortu dela jotzen delako *(ikus 2.4 apartatua)*.

2.2.2.3 Hauteskunde mahaietako kideak

Hauteskunde mahaietako kideek jasotzen dituzten zenbatekoak legeria aplikagarriaren arabera salbuetsiko dira Zergatik.

2.3 Zer dira eta zer ez dira gauzazko etekinak?

2.3.1 Zer dira gauzazko etekinak?

Gauzen bidezko etekintzat jotzen dira ondasunak, eskubideak edo zerbitzuak dohainik edo merkatuko ohiko preziotik behera nork bere xedeetarako erabili, kontsumitu edo lortzea, nahiz eta ematen dituenarentzat gastu erreala ez izan.

ERNE: etekinak ordaintzen dituenak eskudirutan ematen dizkionean zenbatekoak zergadunari honek ondasun, eskubide edo zerbitzuak eros ditzan, diruzko etekintzat hartuko dira.

Bereziki, honako hauek dira gauzen bidezko lan etekinak:

a) **Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateen** bazkide babesleek egindako ekarpenak.

b) **Pentsio planen** sustatzaileek ordaindutako kontribuzioak eta, orobat, Europako Parlamentuak eta bertako Kontseiluak 2003ko ekainaren 3an enpleguko pentsio fondoen jarduerei eta ikuskapenari buruz emandako 2003/41/EB Arteztarauan aurreikusitako enpresa sustatzaileek egindakoak.

c) Enpresariek **pentsio konpromisoei** aurre egiteko ordaindutako zenbatekoak, beti ere ordainketa horiek prestazioak jasoko dituzten pertsonei egozten zaizkienean. Konpromiso horiek Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak lehen xedapen gehigarrian eta lege hori garatzen duen araudian jasotakoaren arabera hartu behar dira[23]. Alabaina, zenbateko horiek ez bazaizkie langileei egozten, ez da gauzen bidezko ordainketa izango.

   Enpresen gizarte aurreikuspeneko planekin zer ikusirik ez duten aseguru kolektiboko kontratuetan borondatezkoa izango da egozpen fiskal hori, baina ordaindutako gainerako primei buruz hartzen den erabakia aseguru kontratua amaitu arte mantendu beharko da. Dena den, arrisku aseguruen kontratuetan derrigorrezkoa izango da egozpen fiskala egitea, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren 17. artikuluaren 2. apartatuko f) letran xedatutakoa eragotzi gabe. Aseguru kontratuetan aldi berean erretiroa eta heriotza edo lanerako ezintasuna estaltzen direnean, egozpen fiskala ez da inolaz ere nahitaezkoa izango.

d) **Etxebizitza erabiltzea** karguren bat betetzeagatik edo enplegatu publiko nahiz pribatua izateagatik.

e) **Ibilgailuak** erabiltzea edo ematea.

f) Merkatuko **interes tasatik behera emandako maileguak**.

ERNE: 1992ko urtarrilaren 1a baino lehen diruaren legezko interes tasatik behera hitzartu diren maileguak ez dira gauzen bidezko ordainketatzat hartuko mailegu–hartzaileak data hori baino lehen jaso badu haien zenbateko nagusia.

g) **Mantenu, ostatu, turismo bidaia eta antzekoengatik** emandako prestazioak.

h) **Aseguru** edo antzeko beste **kontratuengatik** enpresak ordaindu dituen primak edo kuotak.

ERNE: kanpoan geratzen dira lan istripuen aseguruengatik edo lan jardueratik eratorritako erantzukizun zibileko aseguruengatik ordaindutakoak, eta, orobat, arrisku garbiko aldi baterako aseguru kolektiboko kontratuengatik ordaindutako primak, heriotza edo elbarritasun kasuetarako direnean, 500 euro arte.

i) Zergadunaren, ezkontidearen edo izatezko bikote–lagunaren mantenu eta ikasketa gastuak, nahiz ahaidetasun harreman batengatik harekin lotuta dauden pertsonenak (ezkon–ahaideenak edo izatezko bikoteak ekar ditzakeen bestelakoenak) ordaintzeko zuzendutako kopuruak.

ERNE: langileak egunean jarri, gaitu edo birziklatzera zuzendutako kopuruak hortik kanpo geratzen dira, prestakuntza

23 Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak onartu zuen..

hori beren jardueraren garapenagatik edo lanpostuen ezaugarriengatik beharrezkoa denean.

2.3.2 Zer ez dira gauzazko etekinak?

Jarraian aipatzen diren kontzeptuak ez dira gauzen bidezko etekintzat hartzen eta, beraz, ez dira aitortu behar:

a) Enpresako kantina edo jantokietan nahiz izaera sozialeko ekonomatoetan **prezio beheratuan produktuak ematea**.

b) Aktiboan dauden langileei enpresaren beraren akzioak edo partaidetzak ematea, baldin eta emate hori 2014ko urtarrilaren 1a baino lehen egin bada, eta langile bakoitzari emandakoa ez bada urtean 3.500,00 eurotik gorakoa.

c) **Ikasketak eta prestakuntza ikastaroak egiteko gastuak**, hurrengo 2.3.2.4. apartatuan aipatzen diren baldintzak betetzen dituztenean.

d) **Langileak teknologia berrietan trebatzeko** erabilitako kopuruak.

e) Langileen **gizarte eta kultur zerbitzuetara zuzendutako ondasunak** erabiltzea. Langileen gizarte eta kultur zerbitzuetara bideratutako ondasunei buruz aurreikusten diren zeharkako formulen ondorioetarako, urtean 1.000 euroko kopurua gainditzen ez duen zenbatekoa ez da gauzazko ordainsaritzat hartuko.

f) Lan jardueratik eratorritako **lan istripu edo erantzukizun zibileko aseguru kontratuen** ondorioz enpresak ordaintzen dituen primak edo kuotak.

h) **1992ko urtarrilaren 1a baino lehen hitzarturiko maileguak**, baldin eta mailegu–hartzaileak data hori baino lehen jaso badu zenbateko nagusia.

i) **Arrisku soileko aldi baterako aseguru kolektiboko kontratuengatik** ordaindutako primak, **heriotza edo elbarritasun kasuetarako direnean, betiere, 500 euro arte.**.

j) Langileek eskuratutako akzio eta partaidetzen merkatuko balio normalaren eta eskurapen balioaren arteko diferentzia positiboa, baldin eta eskurapenak eskuratzaileei ematen badie langileek enpresan parte hartzeagatik dagokion kenkaria aplikatzeko eskubidea,, eta, orobat, langileek eskuratutako enpresen merkatuko balio normalaren eta eskurapen balioaren arteko diferentzia positiboa, Aberastasunaren eta Fortuna Handien gaineko Zergaren Foru Arauak 6.bis artikuluan aipatzen dituen enpresa edo partaidetzen eskualdaketetan, enpresako langile baten edo batzuen alde egiten direnean.

   Ezarritako baldintzak ez badira betetzen eskurapenaren ondorengo bost urteetako edozein egunetan, zergadunak bere zerga egoera erregularizatu beharko du baldintzak bete ez diren ekitaldiko autolikidazioan. Erregularizazioaren barruan berandutze–interesak ere sartuko dira.

2.3.2.1 Prezio beheratua duten produktuak.

Enpresako kantina eta jantokietan nahiz izaera sozialeko ekonomatoetan prezio beheratuan ematen diren produktuak ez dira zergapetuko. Zerbitzua zuzenean nahiz zeharka prestatzeko erabiltzen diren formulek izango dute tratamendu hau, beti ere lan legerian onartuta badaude eta ondoko baldintzak betetzen badituzte:

- Zerbitzuaren prestazioa enplegatu edo langilearen lanegunetan egitea.
- Zerbitzuaren prestazioa ez egitea enplegatu edo langileak zergapetu gabeko mantenu dietak lortzen dituen egunetan.

  Zerbitzuaren prestazioa zeharkako formulen bidez egiten denean, aurreko apartatuan exijitzen diren baldintzez gainera, honako hauek ere bete beharko dira:

- Zenbatekoa ezingo da egunean 9 eurotik gorakoa izan. Handiagoa bada, diferentzia gauzen bidezko ordainketa izango da.
- Enplegatu edo langileari zerbitzua emateko janari–txartelak edo antzeko agiriak ematen bazaizkio, ondoko baldintzak bete behar dituzte:

  a) Numeratuak izan behar dute.

  b) Modu nominatiboz egingo dira, hau da, bertan jasotzailearen izena agertuko da.

  c) Zenbateko nominala adieraziko dute.

  d) Enpresa emailea agertuko da.

  e) Transferiezinak izango dira, hau da, bertan ageri den jasotzaileari bakarrik transferituko zaizkio.

  f) Zenbatekoa ezingo da ez enpresatik ez hirugarren batengandik berreskuratu.

  g) Ostalaritza establezimenduetan baino ezingo dira erabili.

  h) txartelak ematen dituen enpresak enplegatu edo langile bakoitzari emandako agirien zerrenda bat eraman eta gorde beharko du.

  i) Zerrenda horretan agiriaren zenbakia eta emate eguna adieraziko dira.

2.3.2.2 Langileak teknologia berrien erabileran trebatzeko gastuak

Langileak teknologia berrietan trebatzeko erabiltzen diren kopuruak dira. Honela laburbildu daitezke: interneteko konexioa egin, erraztu edo finantzatzeko gastuak, eta interneten sartzeko behar diren ekipoak eta terminalak (software eta periferikoak barne) dohainik edo prezio beheratuekin erosteagatik nahiz maileguak edo diru laguntzak jasotzeagatik sortutako gastuak, baita langileek lantokiz eta ordutegiz kanpo erabili ahal dituztenean ere.

2.3.2.3 Ikasketen edo prestakuntza ikastaroen gastuak

Erakundeek, enpresek edo enplegu–emaileek beren langileak eguneratu, gaitu eta birziklatzeko agindu eta finantzatzen dituzten ikasketen edo prestakuntza ikastaroen gastuak ez dira zergapeturik egongo.

Beharrezkoak izan behar dute jarduerak edo lanpostuen ezaugarriak garatzeko, baita beste pertsona edo entitate espezializatuek ematen dituztenean ere.

Lokomozio, mantenu eta egonaldi gastuetarako ematen diren diru kopuruak kapitulu honetako 2.2 puntuan xedatutakoaren arabera arautuko dira.

2.3.2.4 Gizarte eta kultur zerbitzuetara zuzendutako ondasunak

Langileen gizarte eta kultur zerbitzuetara zuzendutako ondasunak erabiltzea ez da gauzen bidezko ordainketatzat hartzen. Besteak beste, honako hauek hartuko dira halakotzat: enpresek edo enplegu–emaileek langileen seme–alabei haur hezkuntzako lehen zikloaren zerbitzua emateko eskura jar-

tzen dituzten espazio eta lokalak, herri administrazio eskudunak behar bezala homologatuak beti, zerbitzu hori behar bezala baimendutako hirugarrenekin emateko egindako kontratazioa, edo zerbitzu hori eskaintzeko zeharkako formulak euren urteko zenbatekoa 1.000 eurotik gorakoa ez bada.

Ezin da inolako diskriminaziorik edo indibidualizaziorik egin langile batzuen alde (hau da, ezin da zerbait eman pertsona bakar batek erabil dezan).

2.3.2.5 Arrisku soileko aldi baterako aseguru kolektiboko kontratuengatik ordaindutako primak, heriotza edo elbarritasun kasuetarako direnean

Heriotza edo elbarritasun kasuetan, arrisku soileko aldi baterako aseguru kolektiboko kontratuengatik ordaindutako primak ez dira gauza bidezko ordainketatzat hartzen 500,00 euroraino.

2.3.3 Nola kalkulatzen da gauzazko etekinen balioa?

Gauzen bidez jasotzen diren etekinak merkatuan duten ohiko balioaren arabera baloratuko dira oro har. Dena den, ondorengo kasuotan arau berezi jakin batzuk aplikatuko dira:

a) **Etxebizitza erabiltzea:** etxebizitza kargua dela–eta edo enplegatu publiko nahiz pribatua izateagatik erabiltzen bada, balorazioa egingo da bai enplegu–emailea etxearen jabea denean eta bai alokairu bat ordaintzen duenean etxea langilearen esku jartzeko.

Balorazioa ondasun higiezinak duen balio katastralaren % 4koa izango da. Zergaren sortzapen egunean ondasun higiezinak ez badu balio katastralik edo titularrari jakinarazi ez bazaio, haren ordez, Aberastasunaren eta Fortuna Handien gaineko Zergaren ondorioetarako kontuan hartu beharreko balioaren %50 konputatuko da.

Etxebizitza alokatuta badago, balorazioa ordaintzailearentzat dakarren kostua izango da, tributuak eta gastuak barne, baina balorazio hori ezingo da izan inoiz etxebizitzaren balio katastralaren % 4 baino txikiagoa. Eta ordaintzaileak erabilera gastuak ordaintzen baditu (ura, gasa, argindarra, etab…), gastu horiek dakarkioten kostuaren arabera baloratuko da.

Adibidea

Zure soldata osoa 27.045,54 eurokoa izan da. Gipuzkoan bizi zara, etxebizitza berri batean. Enpresa da haren jabea, eta 120.000,00 euroko balio katastrala du.

Etxebizitzaren katastro balioa	120.000,00 €
Etxebizitzaren balorazioa (katastro balioaren %4)	4.800,00 €
Soldata osoa	27.045,54 €
Sarrera guztizkoak (27.045,54+4.800)	31.845,54 €

b) **Ibilgailuak erabili edo ematea:**

- Ibilgailua **erabilera partikularrerako bakarrik** erabiltzen denean, hauxe izango da balorazioa:
  - **Ematen bada**, ibilgailua erostean ordaintzaileak izan duen kostua, eragiketa kargatzen dituzten zergak barne.
  - **Erabiltzen bada**, erosketan ordaindu den kostuaren %20 urtean, eragiketa kargatzen duten zergak barne. Ordaintzailea ez bada ibilgailuaren jabea, aipaturiko portzentajea ibilgailua berria izango balitz merkatuan izango lukeen balioari aplikatuko zaio.
  - **Erabili ondoren ematen bada**, aurreko erabileraren ondorioz ateratzen den balorazioa kontuan hartuz kalkulatuko da balorazioa.
- Ibilgailua lanerako zein helburu partikularretarako erabiltzen denean, aurreko araua aplikatzetik ateratzen den emaitzaren erdia izango da balorazioa (%10).

Adibidea

Demagun 21.035,42 euro kobratzen dituzula urtean. 3 urtez, enpresak ibilgailu bat utzi dizu zure erabilera partikularrerako. Ibilgailuaren erosketagatik enpresak 30.050,61 euroko kostua izan du. Hiru urte horiek igaro ondoren, zuri eman dizute ibilgailua.

- **Ibilgailua erabili duzun ekitaldiak:**

Lehen hiru ekitaldietan jasoko duzun ordainketa 6.010,12 eurokoa izango da (30.050,61 euroren %20). Zenbateko hori diruzko ordainketei gehitu beharko diezu.

Soldata	21.035,42 €
Gauzazko ordainketa ibilgailua erabiltzeagatik (ibilgailuaren erosketa prezioaren %20)	6.010,12 €
Etekin osoa (21.035,42 € + 6.010,12 €)	**27.045,54 €**

- **Ibilgailua ematen dizuten ekitaldia:**

Ibilgailua eman dizuten urtean, gauzazko ordainketaren balioa kalkulatzeko kenketa hau egin beharko da: ibilgailuaren erosketa prezioa (30.050,61 €) ken ibilgailua erabiltzeagatik lehen hiru urteetan egotzitakoa (6.010,12 € x 3 = 18.030,36 €).

Soldata	21.035,42 €
Gauzazko ordainketa ibilgailua emateagatik (30.050,61 € - 18.030,36 €)	12.020,25 €
Etekin osoa (21.035,42 € + 12.020,25 €)	**33.055,67 €**

c) **Diruaren legezko interes tasatik behera emandako maileguak:** ordaindu den interesaren eta indarrean dagoen legezko interesaren arteko diferentzia izango da balorazioa. Gauzazko ordainketa baloratzeko, diruaren legezko interesaren aldaketa hartu beharko da kontuan.

SALBUESPEN gisa, esan behar da 1992ko urtarrilaren 1a baino lehen hitzartutako maileguak ez direla gauzazko ordainketatzat hartzen maileguaren zenbateko nagusia egun hori baino lehen jaso denean.

d) Ondorengo errentak ordaintzailearentzat izan duten kostuaren arabera baloratuko dira, eragiketa bakoitza kargatzen duten zergak barne:

- **Mantenu, ostatu, turismo bidaia eta antzekoengatik** emandako prestazioak.
- **Aseguru** eta antzeko **kontratuengatik** ordaindutako primak edo kuotak.
- Zergadunaren **ikasketa eta mantenu gastuak**, edo ahaidetasun harreman batengatik harekin lotuta dauden beste pertsona batzuenak, ezkon–ahaideenak barne, ordaintzeko zuzendutako kopuruak. Alabaina, ez dira gauzazko ordainketatzat hartuko baldin eta zergadunaren ikasketak langileak egunean jarri, gaitu edo birzikla-

tzeko egiten badira edota beren jarduerak edo lanpostuaren ezaugarriak garatzeko beharrezkoak badira.

e) Honako hauek beren zenbatekoaren arabera baloratuko dira:

- **Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateen** bazkide babesleek ordaindutako kontribuzioak.
- **Pentsio planen** sustatzaileek egindako ekarpenak.
- Europako Parlamentuak eta bertako Kontseiluak 2003ko ekainaren 3an enpleguko pentsio fondoen jarduerei eta ikuskapenari buruz emandako 2003/41/EB Arteztarauan aurreikusitako **enpresa sustatzaileek** ordaindutako kontribuzioak.
- Enpresariek **pentsio konpromisoei** aurre egiteko ordaindutako zenbatekoak, betiere ordainketa horiek prestazioak jasotzen dituzten pertsonei egozten zaizkienean. Konpromiso horiek Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak lehen xedapen gehigarrian eta lege hori garatzen duen araudian xedatutakoaren arabera hartu behar dira[24].
- Era berean, mendekotasun aseguruei enpresaburuek ordaindutako diru kopuruen zenbatekoa.

f) Aurreko letretan jasotakoa jasota ere, lan etekina dakarten jarduerak egitea ohiko jarduera duten enpresek ordaintzen dutenean, balorazioa ezingo da txikiagoa izan dena delako ondasun, eskubide edo zerbitzu horrek jendearentzat duen prezioa baino.

Jendeari eskainitako preziotzat hartuko da abenduaren 22ko 6/2003 Legeak, Kontsumitzaileen eta Erabiltzaileen Estatutua onartzen duenak, aurreikusitakoa, deskontu arruntak edo ohikoak kenduta. Deskontu arrunt edo ohikotzat hartuko dira enpresako langileen pareko diren beste gizatalde batzuei eskaintzen zaizkienak eta, orobat, promozio deskontu orokorrak izanik gauza bidezko ordainketa egiteko unean indarrean daudenak edo, beste edozein kasutan, % 15eko portzentajea edo urtean 1.000 euroko kopurua gainditzen ez dutenak.

2.3.4 Nola integratzen dira gauzazko etekinak zerga oinarrian?

Jasotzaile berberari diruz eta gauzen bidez ordaintzen zaizkionean lan errentak, atxikipena ordaindutako kontraprestazio edo onura guztien gainean egingo da. Horrelakoetan, atxikipenaren portzentajea aurreikus daitezkeen diruzko nahiz gauzen bidezko ordainsari finko nahiz aldakorrak kontuan hartuz kalkulatuko da.

Diruz nahiz gauzen bidez ematen diren ordainsarien zenbatekoa urtean zehar aldatzen denean, beste portzentaje bat kalkulatuko da izandako aldaketak kontuan hartuz. Portzentaje berria aipatu aldaketak gertatzen diren egunetik aurrera aplikatuko da bakar–bakarrik.

Aipatu den portzentajea ordaindutako kontraprestazio eta onura guztiei aplikatzetik ateratzen den zenbatekoa ordaindutako diruzko etekinetatik kenduko da.

2.4 Etekin osoa

Etekinen zein portzentaje aitortu behar da?

Izaera orokorrez, lanaren etekin osoak 2.1. apartatuan zehazten direnak dira.

24 Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak onartu zuen.

Hala eta guztiz ere, ondorengo kasuetan, lanaren etekin osoa kalkulatzeko, etekin horien zenbateko osoari portzentaje jakin batzuk aplikatuko zaizkio. Horren ondorioz, gainerakoa zerga oinarritik kanpo geldituko da, hau da, ez da zergapetuko. Adibidez, bi urtetik gorako epean sortutako lan etekinetatik %60 intregatuko dela esaten badugu, horrekin esan nahi da gainerako %40a ez dela aitortu behar. Aipatu portzentajeak honako hauek dira:

a) Bi edo bost urtetik gorako epean lortutako etekinak

Lan etekinen sorreraldia bi urtetik gorakoa bada eta etekinak aldian aldiro lortu ez badira, haien **%60** integratuko da; aldiz, bost urtetik gorako epean sortu badira**, %50** integratuko da.

Lanaren etekina bi edo bost urtetik gorako epean sortu dela eta aldian aldiro ez dela lortu ulertuko da, baldin eta etekin hori **langileei akzio edo partaidetzak erosteko aukera eskubidea** ematearen ondorioz etorri bada eta eskubide hori, hurrenez hurren, bi edo bost urte igaro eta gero bakarrik erabili badaiteke emana izan den egunetik aurrera, eta gainera, erosteko aukerak urtero ematen ez badira.

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

Sorreraldia	integrazio %
+2 urte	60
+5 urte	50

Bi urtetik gorako epean sortutako lan etekinak **zatika jasotzen direnean**, honako eragiketa hau egingo da: sorreraldiko urteak, datatik datara konputatuak, zati etekinak zatikatu diren zergaldien kopurua:

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

- Emaitza bi urtetik gorakoa bada, %60ko portzentajea aplikatuko da.
- Emaitza bost urtetik gorakoa bada, %50eko portzentajea aplikatuko da.
- Lanaren etekinak jarduten den entitatearen, sozietate taldeko edozein entitateren, edo harekin lotutako dagoen beste edozein entitateren AKZIOEN GAINEKO AUKERAK baliatzeagatik sortzen badira, %60ko edo %50eko portzentajeak aplikatzeko kontuan hartuko den etekinaren zenbatekoak ezingo du inoiz gainditu 20.000,00 euroko zenbatekoa etekinaren sorreraldiko urte kopuruarekin biderkatuta ateratzen den emaitza. Limite hau bikoiztuko da akzioak. Muga hori bikoitza izango da, baldin eta akzioak 3 urtez mantentzen badira, erosteko aukera egin denetik, eta enpresako langile guztiek baldintza berdinetan jaso badute eskaintza. Muga hori aplikatuko da lan etekin irregularretarako ezarrita dagoen muga orokorra eragotzi gabe.

Horretarako, ulertuko da lan etekin horien sorreraldia bi edo bost urtetik gorakoa dela eta ez direla aldizka edo noizean behin lortzen, baldin eta eskubide hori, hurrenez hurren, bi edo bost urte baino gehiago igaro ondoren erabiltzen bada, eskubidea eman den egunetik kontatzen hasita, eta, gainera, eskubideak ez badira urtero ematen.

Aipatu den zenbatekoa gainditzen bada, bere osoan konputatuko da soberakina.

Adibidea

Demagun enpresa batean lan egiten duzula eta zure urteko soldata 18.030,36 eurokoa dela. Aurten, gainera, 6.010,12 euroko saria jaso duzu azken lau urteotan lortu dituzun emaitzengatik.

Hona hemen aitortu behar dituzun etekin osoak:

Soldata	18.030,36 €
Saria (sariaren %60)	3.606,07 €
Lanaren etekin osoak (18.030,36 € + 3.606,07 €)	**21.636,43 €**

– Langilea kaleratzeagatik ematen diren kalte–ordainen tratamendu fiskala

1) Kaleratze kolektiboengatik edo arrazoi objektiboetan oinarritutako kontratu amaierengatik langileek aldizka jasotzen dituzten lansari osagarriak

Lan harremana iraungia duten langileek jasotzen dituzten zenbatekoak salbuetsita dauden kopuruak baino handiagoak direnean[25], 100eko 70eko portzentajea aplikatuz sartuko dira lanaren etekin osoan, beti ere hurrengo paragrafoan adierazten diren baldintzak betetzen badira. Portzentaje hori aplikatu ahal izateko, diru kopuruek ezingo dute urtearen barruan gainditu lanbidearteko gutxieneko soldata (9.907,80 euro 2017ko ekitaldian) 2,5ekin biderkatu ondoren ateratzen den emaitza, hau da, ezingo dira 24.769,50 eurotik gorakoak izan. Muga horren gainetik dauden kopuruak (100eko 70ko portzentajea aplikatu aurretik hartzen da kontuan muga hori) oso–osorik integratuko dira zergaren zerga oinarrian.

Aurreko paragrafoan aipatu den 100eko 70eko portzentajea aplikatu ahal izateko, langileek jasotzen dituzten zenbatekoek baldintza hauek bete behar dituzte:

1) Diru kopuru horiek enplegua murrizteko espediente baten ondorioz jasotzea, espediente hori beti ere Langileen Estatutuak 51. artikuluan xedatutakoaren arabera izapidetuta badago eta lan agintaritza eskudunak aurrez onartu badu, edo, bestela, lan harremana aipatu Estatu horren 52.c) artikuluan ezarritakoaren indarrez iraungitzea. Bi kasuetan, kaleratzea arrazoi ekonomiko edo teknikoengatik, antolaketa edo produkzio zioengatik, edo ezinbesteko arrazoiengatik egin beharko da.

   Puntu honetan xedatutakoaren ondorioetarako, herri administrazioetako giza baliabideei buruzko plan estrategikoak enplegua murrizteko espedienteekin parekatuko dira helburu berdinak dituztenean.

2) Enplegu Institutu Nazionaletik, Gizarte Segurantzako Institutu Nazionaletik edo horien ordezko entitateetatik jasotako zenbatekoen kopuru osagarriak izatea. Jasotako zenbatekoek tratamendu bera izango dute nahiz eta zergadunak, arrazoi bereziak direla–eta, inolako prestaziorik ez jaso erakunde horietatik ekitaldian zehar.

3) Diru kopuru horiek, aldi baterakoak nahiz biziartekoak izan, aldizka edo modu kapitalizatuan jasotzea, ordaintzailea edozein dela ere.

   Diru kopuruak modu kapitalizatuan jasotzen badira, apartatu honetan aipatu den tratamendua aplikatuko da baldin eta zergadunarentzat aldekoagoa bada tratamendu hori lanaren errenta irregularretarako aurreikusitako erregimen orokorra baino.

25 Ikus 1.7 apartatua, 1. kapituluaren barruan, "Sarrera" izenekoan. Aitortu behar ez diren errentak azaltzen dira bertan.

2) Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak laugarren xedapen iragankorrean ezarritakoa betetzeko hitzartutako aseguru kontratuak egin aurretik barruko fondoen kontura ordaindutako prestazioak, enplegua murrizteko espedienteetatik datozenak.

Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartuak, laugarren xedapen iragankorrean ezarritakoa betetzeko hitzartzen diren aseguru kontratuak enplegua murrizteko espedienteen prestazioak bideratzeko egiten badira, eta kontratu horien onuradunek 2001eko urtarrilaren 1etik aurrera jaso dituzten diru kopuruei –kontratua egin aurretik barruko fondoen kontura ordaindutakoei – Errenta Zergari buruzko Foru Arauak 19.2 artikuluan aurreikusitako integrazio portzentajeak aplikagarri bazitzaizkien, integrazio portzentaje horien aplikazioarekin jarraituko dute, eta, ondorio horietarako, kontratua egiteak ez du prestazio horien sorreraldia kalkulatzeko era aldatuko.

b) Denboran zehar era irregular nabarmenean lortutako etekinak

Lanaren etekinak denboran zehar era irregular nabarmenean lortutakotzat kalifikatzen direnean, **%50** integratuko da.

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

1. Beste lantoki batera aldatzeagatik enplegatuei ordaindutako zenbatekoak, beti ere dietei buruzko apartatuan aurreikusi diren kopuruak gainditzen badituzte[26].
2. Gizarte Segurantzaren edo klase pasiboen erregimen publikoetatik jasotzen diren kalte–ordainak, eta umezurtzen eskolek eta antzeko erakundeek ordaindutako prestazioak, prezio bakarrean ordaindu direnean eta elbarritasunik eragiten ez duten lesioengatik emanda daudenean.
3. Elbarritasunik eragiten ez duten lesioengatik edo baliaezintasun iraunkorragatik, bere maila guztietan, jasotako prestazioak enpresek edo ente publikoek ordaintzen dituztenean.
4. Langile edo funtzionarioen heriotzagatik eta ehorzketa gastuengatik ematen diren prestazioak, hala izaera publikokoak nola umerzurtzen eskolek, antzeko erakundeek, enpresek eta ente publikoek ordaindutakoak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko foru arauan ezarritako muga salbuetsia gainditzen dutenean.
5. Soldata osagarriak, pentsioak edo iraupen mugagabeko urtealdiak konpentsatu edo zuzentzeko, nahiz lan baldintzak aldatzeagatik ordaintzen diren zenbatekoak.
6. Lan harremana elkarren arteko adostasunez indargabetzeagatik enpresak langileari ordaindutako zenbatekoak. Ondorio horietarako, harreman estatutarioak eta bazkide langileak eta lan bazkideak kooperatibekin lotzen dituztenak lan harremanekin parekatzen dira. Hala ere, letra honetan aipatutako kontzeptuagatik jasotzen diren lehen 60.000,00 euroei %40ko integrazio portzentajea aplikatuko zaie.
7. Zerga honetan salbuetsita ez dauden literatur, arte edo zientzia sariak, derrigorrez aitortu behar direnean[27].

26 Ikus kapitulu honen barruan ageri den 2.2 apartatua, joan–etorriko dietak eta bidai gastuak aztertzen dituena.

27 Ikus 1.7 apartatua 1. kapituluaren barruan, "Sarrera" izenekoan. Aitortu behar ez diren errentak azaltzen dira bertan.

Ondorio horietarako, jabetza intelektual edo industrialaren eskubideak lagatzeagatik lortutako kontraprestazio ekonomikoak, edo horien ordezko gisa ematen direnak, ez dira saritzat hartuko.

%50eko integrazio portzentajea aplikatuko zaie, baita ere, euren jardueraren zirkunstantzia objektiboak direla–eta denbora tarte laburretan etekin mota hori lortzen duten zergadunek jasotako etekin handiei, baldin eta denbora tarte hori igarota ezin badute etekin gehiago lortu aipatu jarduera dela–eta. Paragrafo honetan xedatutakoa Diputatuen Kontseiluak erabakitako eran eta baldintzen arabera aplikatuko da.

A adibidea

Zure enpresak beste udalerri batera aldatu zuen zure lanpostua. Horren ondorioz, bizilekuz ere aldatu behar izan zenuen eta, horregatik, 3.005,06 euroko konpentsazioa eman zizuten. Bidaia egiteko zure ibilgailua erabili zenuen, kanpoan lo egin behar izan gabe.

Honako frogagiriak dauzkazu:

Mudantza enpresaren faktura	1.202,02 €
Egindako kilometroak	600 km

Honako zenbatekoak geratzen dira zergatik salbuetsita:

Lokomozio gastuak: 600 km x 0,29 €.	174,00 €
Mantenu gastuak, gaua eman gabe	26,67 €
Etxe aldaketaren faktura	1.202,02 €
Salbuesten diren sarrerak, guztira	**1.402,69 €**

Aitortu behar diren sarrerak zeintzuk diren jakiteko, jasotako zenbatekotik guztira salbuesten diren sarrerak kenduko ditugu:

Jasotako zenbatekoa	+3.005,06 €
Gastuak guztira	- 1.402,69 €
Zergapetzen diren sarrerak	**1.602,37 €**

Zergapetzen diren sarreretatik %50 bakarrik aitortu beharko duzu; beste %50a ez duzu aitortu beharko:

Zergapetzen diren sarrerak	1.602,37 €
Integrazio portzentajea	%50
Lanaren etekin osoak	**801,19 €**

B adibidea

Eman demagun zeure enpresarekin ados jarri zarela indarrean duzun lan harremana amaitzeko. Hori dela–eta, enpresak 120.202,42 euroko kalte–ordaina eman dizu kapital moduan.

Kalte-ordaina	120.000,00 €
Lehen 60.000,00 euro x %40	24.000,00 €
Gainerakoa (120.000,00 – 60.000,00) 60.000,00 x %50	30.000,00 €
Lanaren etekin osoak	**54.000,00 €**

GARRANTZITSUA

ERRENTA IRREGULARRETARAKO BATERAKO MUGA

1. MUGA: %100etik beherako integrazio portzentajeak aplika1. MUGA: %100etik beherako integrazio portzentajeak aplikatu ahal izateko, hurrengo etekinen kasuan urteko zenbatekoa ezin da izan 300.000 eurokoa baino handiagoa:

- Bi edo bost urtetik gorako epean lortutako etekinak
- Denboran zehar era irregular nabarmenean lortutako etekinak
- Akzioen gaineko aukerak baliatzeagatik lortutakoak

Zenbateko horren gaineko soberakina 100eko 100ean integratuko da. Adierazitako muga konputatzeko, lehen–lehenik kontuan hartuko dira integrazio portzentajerik txikiena aplikagarri duten kopuruak.

GUZTIAREKIN ERE, 2016ko maiatzaren 1a baino lehen sinatutako kontratuen kasuan, non %50eko portzentajea aplikatzen baita zergadunek lortutako etekin handien gainean, irregular nabarmenean artean sartzen diren etekinak direlak, %50eko portzentajea aplikatuko da haien zenbatekoa zeinahi dela ere.

2. MUGA: 100eko 100etik beherako integrazio portzentajeak aplikatzeko aintzat hartuko diren etekinak, Borondatezko gizarte aurreikuspenekoak, Pentsio planetakoak, Gizarte aurreikuspeneko mutualitateetakoak, ea… ezingo dira izan urtean 300.000 euro baino handiagoak. Zenbateko horren gaineko soberakina 100eko 100ean integratuko da.

c) Gizarte Segurantzaren prestazioak

Gizarte Segurantzaren prestazioak kapital moduan jasotzen direnean, haien **%60** integratuko da lehen ekarpenetik bi urte baino gehiago igaro badira. Prestazioak elbarritasunagatik edo mendekotasunagatik jasotzen badira, bi urteko epea ez da exijtuko.

Gizarte Segurantzaren edo klase pasiboen erregimen publikoek ordaindutako kalte–ordainak eta umezurtzen eskolek eta antzeko erakundeek ordaindutako prestazioak, prezio bakarrean ordainduta badaude edo elbarritasunik eragiten ez duten lesioengatik emandakoak badira, %50ean integratuko dira denboran zehar era irregular nabarmenean lortutako etekinak izateagatik, zergaldi bakar bati egozten zaizkionean[28].

d) Funtzionarioen derrigorrezko mutualitate orokorretatik, umezurtzen eskoletatik eta antzeko erakundeetatik jasotzen diren prestazioak

Ondoko prestazioak kapital moduan jasotzen badira, **%60** integratuko da:

- Kontigentzia bakoitzagatik jasotzen den lehen prestazioa, betiere lehen ekarpena egin denetik bi urte baino gehiago igaro badira. Prestazioak elbarritasunagatik edo mendekotasunagatik jasotzen badira, bi urteko epea ez da exijtuko. Kontingentzia beragatik ezingo da murrizpen hau berriro aplikatu.
- 2012ko urtarrilaren 1a baino lehen, kontingentzia beragatik kapital moduko prestazioak jaso direnean bakarrik , %60ko integrazio portzentajea berriro aplikatu ahal izateko, beharrezkoa izango da aurreko prestazioaz geroztik bost urte igarotzea eta ordaindutako ekarpenen aldizkakotasuna eta erregulartasuna nahikoak izatea. Egindako ekarpenek aldizkakotasun eta erregulartasun nahikoa izango dute batez besteko iraupenaldia handiagoa denean lehen ekarpena egin

28 Ikus 2.4.b) apartatua.

denetik prestazioa jaso arte igarotako urte kopuruaren erdia baino. Ekarpenen batez besteko iraupenaldia kalkulatzeko, ekarpen bakoitza bere iraupenaren urte kopuruarekin biderkatu behar da lehenik eta, guztien batura egin ondoren, emaitza ordaindutako ekarpenen batura osoarekin zatitu behar da gero.

Umezurtzen eskolek eta antzeko erakundeek ordaindutako prestazioak, kopuru bakarrean ordaintzen direnean, eta elbarritasunik eragin ez duten lesioen kasuetatik datozenak zergaldi bakar bati egozten zaizkionean, %50ean integratuko dira denboran zehar era irregular nabarmenean lortutako etekinak izateagatik, betiere esandako kalte–ordain eta prestazio horiek ez badaude salbuetsita Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko foru arauak xedatutakoaren arabera[29].

e) Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetatik, pentsio planetatik, aurreikuspen plan aseguratuetatik, enpresen gizarte aurreikuspeneko planetatik eta mendekotasun aseguruetatik jasotzen diren prestazioak.

Ondoko prestazioak kapital moduan jasotzen badira, **%60** integratuko dira:

- Kontigentzia bakoitzagatik jasotzen den lehen prestazioa, betiere lehen ekarpena egin denetik bi urte baino gehiago igaro badira. Prestazioak elbarritasunagatik edo mendekotasunagatik jasotzen badira, bi urteko epea ez da exijtuko. Kontingentzia beragatik ezingo da murrizpen hau berriro aplikatu.
- 2012ko urtarrilaren 1a baino lehen, kontingentzia beragatik kapital moduko prestazioak jaso direnean bakarrik , %60ko integrazio portzentajea berriro aplikatu ahal izateko, beharrezkoa izango da aurreko prestazioaz geroztik bost urte igarotzea eta ordaindutako ekarpenen aldizkakotasuna eta erregulartasuna nahikoak izatea. Egindako ekarpenek aldizkakotasun eta erregulartasun nahikoa izango dute batez besteko iraupenaldia handiagoa denean lehen ekarpena egin denetik prestazioa jaso arte igarotako urte kopuruaren erdia baino. Ekarpenen batez besteko iraupenaldia kalkulatzeko, ekarpen bakoitza bere iraupenaren urte kopuruarekin biderkatu behar da lehenik eta, guztien batura egin ondoren, emaitza ordaindutako ekarpenen batura osoarekin zatitu behar da gero.

Horretarako, lehendabiziko prestaziotzat hartuko da kapital moduan ekitaldi bakarrean kontingentzia bakoitza gertatzeagatik jasotzen diren kopuruen zenbateko osoa. Aurreko paragrafoan aipatzen diren ondoz ondoko prestazioei erregela bera aplikatuko zaie.

Apartatu honetan finkatutako tratamendua gaixotasun larriagatik eta iraupen luzeko langabeziagatik jasotzen diren zenbatekoei ere aplikatuko zaie.

%60ko portzentajea honako hauei ere aplikatuko zaie, alegia, Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak[30] 8.8 artikuluan aipatzen dituen kontingentziekin edo bertan aurreikusten diren egoerekin zer ikusirik ez duten arrazoiengatik jasotzen den lehen kopuruari.

Pertsona desgaituek errenta moduan lortutako prestazioak lanbidearteko gutxieneko soldata hiru halakoraino murriztuko dira gizarte aurreikuspeneko sistemetan haien alde egindako ekarpenengatik, baldin eta beren **minusbaliotasun fisiko edo zentzumenezkoa %65ekoa edo handiagoa bada, %33ko edo hortik gorako minusbaliotasun psikikoa badute edo, bestela, judizialki aitortutako ezgaitasun bat badute Kode Zibilean jasotako kausak direla medio, maila edozein dela ere**.

29 Ikus 2.4.b) apartatua.

30 Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak onartu zuen.

Adibidea

Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitate batean dituzun eskubide kontsolidatuak berreskuratzea erabaki duzu. 60.000,00 eurokoak dira guztira. 10 urte igaro dira lehen ekarpena egin zenuenetik.

48.000,00 euroko ekarpenak egin dituzu orotara, eta Zergaren zerga oinarrian 30.000,00 euroko murrizpenak egin dira.

Pentsio plan bat ireki eta handik urtebetera, zure ezkontidea elbarri geratu da, eta 12.000,00 euroko pentsioa jaso du.

Zure etekin osoa

60.000,00 €-ren %60 = 36.000,00 €

Zure ezkontidearen etekin osoa

12.000,00 €-ren %60 = 7.200,00 €

f) Gizarte aurreikuspeneko mutualitateen prestazioak

Ondoko prestazioak kapital moduan jasotzen badira, **%60** integratuko dira:

- Kontigentzia bakoitzagatik jasotzen den lehen prestazioa, betiere lehen ekarpena egin denetik bi urte baino gehiago igaro badira. Prestazioak elbarritasunagatik edo mendekotasunagatik jasotzen badira, bi urteko epea ez da exijtuko. Kontingentzia beragatik ezingo da murrizpen hau berriro aplikatu.
- 2012ko urtarrilaren 1a baino lehen, kontingentzia beragatik kapital moduko prestazioak jaso direnean bakarrik , %60ko integrazio portzentajea berriro aplikatu ahal izateko, beharrezkoa izango da aurreko prestazioaz geroztik bost urte igarotzea eta ordaindutako ekarpenen aldizkakotasuna eta erregulartasuna nahikoak izatea. Egindako ekarpenek aldizkakotasun eta erregulartasun nahikoa izango dute batez besteko iraupenaldia handiagoa denean lehen ekarpena egin denetik prestazioa jaso arte igarotako urte kopuruaren erdia baino. Ekarpenen batez besteko iraupenaldia kalkulatzeko, ekarpen bakoitza bere iraupenaren urte kopuruarekin biderkatu behar da lehenik eta, guztien batura egin ondoren, emaitza ordaindutako ekarpenen batura osoarekin zatitu behar da gero.

Pertsona desgaituek errenta moduan lortutako prestazioak lanbidearteko gutxieneko soldata hiru halakoraino salbuetsiko dira gizarte aurreikuspeneko sistemetan haien alde egindako ekarpenengatik, baldin eta beren **minusbaliotasun fisiko edo zentzumenezkoa %65ekoa edo handiagoa bada, %33ko edo hortik gorako minusbaliotasun psikikoa badute edo, bestela, judizialki aitortutako ezgaitasun bat badute Kode Zibilean jasotako kausak direla medio, maila edozein dela ere.**

Gizarte aurreikuspeneko mutualitateei aplikatzen zaien erregimen iragankorra:

- Jubilazio eta elbarritasun prestazioak gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin hitzarturiko aseguru kontratuetatik badatoz eta horiei dagozkien ekarpenak, 1999ko urtarrilaren 1 baino lehen egindakoak, gutxienez behin murriztu badira zerga oinarrian (zati batean behintzat) lan etekin gisa integratu beharko dira zergaren zerga oinarrian.

- Integrazio hori egingo da baldin eta jasotako zenbatekoak Zergaren araudiaren arabera zerga oinarrian murriztu ezin izan diren eta, beraz, lehendik tributatu duten ekarpenak baino handiagoak badira.
- Zerga oinarrian murriztu ezin izan diren ekarpenen zenbatekoa ezin bada frogatu, jubilazio edo elbarritasunagatik jasotako prestazioen %75 integratuko da.

g) Aseguru kolektiboen kontratuak:

1. Enpresarien ekarpenak prestazioak jasotzen dituzten pertsonei lan etekin gisa egotzi zaizkienean:

   Erretiroagatik jasotzen diren prestazioak

   Erretiro prestazioak kapital moduan jasotzen direnean, eta prestazio horiek enpresek pentsio konpromisoak betetzeko izenpetutako aseguru kolektiboen kontratuetatik datozenean (beti ere Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak lehen xedapen gehigarrian eta lege hori garatzen duen araudian xedatutakoaren arabera[31]), integratu behar den etekinen portzentajea prima ordaindu denetik kapitala jaso arte igarotako denbora kontuan hartuz kalkulatuko da prestazio horien zenbatekoak fiskalki egotzi diren kontribuzioak eta langileak zuzenean egindako ekarpenak gainditzen dituenean:

Ordaintzen denetik kobratu arte igarotako denbora	Integratu beharreko kapitalaren %
2 urte edo gutxiago	100
2 urte baino gehiago	60
5 urte baino gehiago	25
8 urte baino gehiago	25

   * **ERNE:** %25eko portzentaje hori kontratu horietatik datorren etekin osoari aplikatuko zaio baldin eta lehen prima ordaindu denetik 8 urte baino gehiago igaro badira, eta kontratuak iraun duen bitartean ordaindu diren primek aldizkakotasun eta erregulartasun nahikoa gorde badute. 1994ko abenduaren 31tik aurrera egindako aseguru kontratuei baino ez zaie aplikatuko portzentaje hori.

   Noiz gordetzen dute aldizkakotasun eta irregulartasun nahikoa? Lehen prima ordaindu denetik zortzi urte baino gehiago igaro eta primen batez besteko iraupenaldia lau urtetik gorakoa izan denean.

   Primen batez besteko iraupenaldia kalkulatzeko, prima bakoitza zein bere iraupeneko urte kopuruarekin biderkatuko da lehenik, eta guztien batura egin ondoren (S), emaitza ordaindutako primen batura osoarekin zatituko da.

$$\text{Primen batez besteko iraupenaldia} = \frac{\text{S (prima x iraupeneko urteak)}}{\text{Ordaindutako prima guztien batura}}$$

   Elbarritasunagatik jasotzen diren prestazioak

   Elbarritasun prestazioak kapital moduan jasotzen badira, eta prestazio horiek enpresek pentsio konpromisoak betetzeko izenpetutako aseguru kolektiboen kontratuetatik badatoz (beti ere Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak lehen xedapen gehigarrian eta lege hori garatzen duen araudian xedatutakoaren arabera[32]), etekinen portzentaje bat integratuko da prestazioen zenbatekoak fiskalki egotzi diren kontribuzioak eta langileak zuzenean egindako ekarpenak gainditzen dituenean:

- Elbarritasun prestazioak 8 urtetik gorako antzinatasunez hitzartutako aseguru kontratuen ondorio direnean, etekinen %25 integratuko da ordaindutako primek aldizkakotasun eta erregulartasun nahikoa gordetzen badute.

  Noiz gordetzen dute aldizkakotasun eta irregulartasun nahikoa? Lehen prima ordaindu denetik zortzi urte baino gehiago behin igarota, primen batez besteko iraupenaldia lau urtekoa baino handiagoa izan denean.

  Primen batez besteko iraupenaldia kalkulatzeko, prima bakoitza zein bere iraupeneko urte kopuruarekin biderkatuko da lehenik, eta guztien batura egin ondoren (S), emaitza ordaindutako primen batura osoarekin zatituko da.

$$\text{Primen batez besteko iraupenaldia} = \frac{\text{S (prima x iraupeneko urteak)}}{\text{Ordaindutako prima guztien batura}}$$

- Edozein lanetarako erabateko ezintasun iraunkorragatik eta ezintasun handiagatik ematen diren prestazioak pentsio plan eta fondoen araudiari jarraiki jasotzen badira, etekinen **%25** integratuko da. 1994ko abenduaren 31tik aurrera egindako aseguru kontratuei baino ez zaie aplikatuko portzentaje hori.
- Aurreko baldintzak betetzen ez direnean, **%60** integratuko da.

Era berean, tratamendu hori kapital moduan jasotako elbarritasun prestazioei aplikatuko zaie, arrisku soileko aldi baterako aseguru kolektiboko kontratuetatik eratorritakoak direnean.

Adibidea

Erretiroa hartu duen langile batek 8.250,00 euro jaso ditu aseguru kolektiboko kontratu batetik. Aseguru horretan enpresak hartutako pentsio konpromisoak sartzen dira. Enpresariak 1.000,00 euroko primak ordaindu ditu 7 urtez, langileari fiskalki egotzi zaizkionak.

Aseguru entitateak luzatu duen ziurtagiriaren arabera, prima bakoitzagatik honako zenbatekoak ordaindu dira:

Urtea	Primak	Prestazioa
1	1.000,00 €	1.312,50 €
2	1.000,00 €	1.267,88 €
3	1.000,00 €	1.223,25 €
4	1.000,00 €	1.178,63 €
5	1.000,00 €	1.133,88 €
6	1.000,00 €	1.089,25 €
7	1.000,00 €	1.044,63 €
Guztira	**7.000,00 €**	**8.250,02 €**

Lanaren etekin osoengatik 600,44 euro integratuko dira. Zerga oinarrian integratu behar diren primen errentagarritasunak batuz lortu da kopuru hori.

31 Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak onartu zuen.

32 Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak onartu zuen.

Urtea	Prima	Prestazioa	Primen errentagar.	Urteak	Integratu beharreko %	Etekin osoa
1	1.000,00 €	1.312,50 €	312,50 €	7	25	78,13 €
2	1.000,00 €	1.267,88 €	267,88 €	6	25	66,97 €
3	1.000,00 €	1.223,25 €	223,25 €	5	60	133,95 €
4	1.000,00 €	1.178,63 €	178,63 €	4	60	107,18 €
5	1.000,00 €	1.133,88 €	133,88 €	3	60	80,33 €
6	1.000,00 €	1.089,25 €	89,25 €	2	100	89,25 €
7	1.000,00 €	1.044,63 €	44,63 €	1	100	44,63 €
Guztira	**7.000,00 €**	**8.250,02 €**	**1.250,02 €**			**600,44 €**

2. Enpresarien ekarpenak prestazioak jasotzen dituzten pertsonei lan etekin gisa egotzi ez zaizkienean:

   Erretiro prestazioak

   Erretiro prestazioak kapital moduan jasotzen direnean, eta prestazio horiek enpresek pentsio konpromisoak betetzeko izenpetutako aseguru kolektiboen kontratuetatik datozenean (beti ere Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak lehen xedapen gehigarrian eta lege hori garatzen duen araudian xedatutakoaren arabera[33]), enpresarien kontribuzioak egotzi ez direnez integrazio portzentajeak honela aplikatuko dira: langileak zuzenean egin dituen ekarpenak baldin badaude, integrazio portzentajeak ekarpen horiek gainditzen dituen zenbatekoari aplikatuko zaizkio, eta langilearen ekarpenik ez badago, jasotako prestazioaren zenbateko osoari. Etekinen integrazio portzentajeak aldatu egiten dira prima ordaindu denetik kapital jaso den arte igaro den denboraren arabera:

Ordaintzen denetik kobratu arte igarotako denbora	Integratu beharreko kapitalaren %
2 urte edo gutxiago	100
2 urte baino gehiago	60

   Elbarritasunagatik jasotako prestazioak

   Elbarritasun prestazioak kapital moduan jasotzen direnean, eta prestazio horiek enpresek pentsio konpromisoak betetzeko izenpetutako aseguru kolektiboen kontratuetatik datozenean (beti ere Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak lehen xedapen gehigarrian eta lege hori garatzen duen araudian xedatutakoaren arabera[34]), enpresarien kontribuzioak egotzi ez direnez integrazio portzentajeak honela aplikatuko dira: langileak zuzenean egin dituen ekarpenak baldin badaude, integrazio portzentajeak ekarpen horiek gainditzen dituen zenbatekoari aplikatuko zaizkio, eta langilearen ekarpenik ez badago, jasotako prestazioaren zenbateko osoari. Etekinei **%60ko** integrazio portzentajea aplikatuko zaie, elbarritasun maila edozein dela ere.

3. **Erreskate eskubidea**, enpresek Pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen Testu Bateratua onartzen duen azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak lehen xedapen gehigarrian jasotakoaren arabera hartutako pentsio konpromisoak bideratzen dituzten **aseguru kolektiboko kontratuetan, aseguru kolektiboko beste kontratu batean integratzeko:**

   Ez da lotuta egongo kasu bakoitzean egokitzen den baliabide ekonomikoen titularraren Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari, ondorengo kasuetan, Enpresek Pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen Testu Bateratua onartzen duen azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegilearen lehen xedapen gehigarrian jasotakoaren arabera hartutako pentsio konpromisoak bideratzen dituzten aseguru kolektiboko kontratuetan erreskate eskubidea erabiltzearen ondorioz agertzen den errenta:

   a) Polizan bideratutako konpromisoak osorik edo zati batean sartzean aipatu lehen xedapen gehigarrian jasotako beharkizunak betetzen dituen beste aseguru kontratu batean.

   b) Lan harremana amaitzen denean jatorrizko aseguru kontratuaren arabera langileari dagozkion eskubideak aseguru kolektiboko beste kontratu batean sartzean.

   Aurreko a) eta b) letretan jasotako kasuek ez dute aldatuko primen izaera enpresak zerga arloan egozteari dagokionez, ez eta jatorrizko aseguru kontratuan ordaindutako primen antzinatasunaren konputua ere. Dena dela, aurreko b) letran jasotako kasuan, primak ez baziren egotzi, enpresak horien kenkaria egin ahal izango du mobilizazio hori dela eta.

4. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari lotu gabe geratuko da Pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen Testu Bateratua onartzen duen azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegilearen lehen xedapen gehigarrian jasotakoaren arabera hartutako pentsio konpromisoak bideratzen dituzten aseguru kolektiboko kontratuen mozkinetan parte hartzearen ondorioz agertzen den errenta ere, mozkinetako partaidetza hori kontratu horietan aseguratutako prestazioak gehitzeko erabiltzen denean.

5. **2003ko urtarrilaren 1a baino lehen hitzartutako bizitza aseguru kolektiboak,** enplegatuei primak egotzi gabe lan etekinak sortzen dituztenak.

2003ko urtarrilaren 1a baino lehen hitzartutako aseguru kontratuetan prima guztiak 2003ko martxoaren 23a iritsi aurretik ordaindu badira langileei gauzazko lan etekin gisa fiskalki egotzi gabe, aplikaziozkoa izango da Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 24ko 8/1998 Foru Arauak hamaseigarren xedapen iragankorrean jasotakoa.

ERNE: aurreko **c), d), e), f) eta g)** letretan aipatu diren prestazioak **oso–osorik** konputatuko dira **errenta moduan jasotzen direnean**.

Prestazio mistoen kasuan, hau da, edozein motatako errentak kapital moduan jasotako kobrantza bakarreko errentekin konbinatzen direnean, **aurreko c), d), e), f) eta g) letretan aipatu diren integrazio portzentajeak kapital moduan kobratutakoari bakarrik aplikatuko zaizkio**. Bereziki, prestazioak errenta moduan behin kobratzen hasi eta errenta hori modu aurreratuan berreskuratzen bada, prima edo ekarpen bakoitzak errenta eratzean zeukan antzinatasunaren arabera aplikatuko zaizkio lortutako etekinari behar diren integrazio portzentajeak.

33 Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak onartu zuen.

34 Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak onartu zuen.

2.5 Zein gastu dira kengarriak?

Zergadunak honako gastu hauek bakarrik kendu ahal izango ditu:

1. **Kotizazioak:**

- **Gizarte Segurantzari** egindako kotizazioak.
- Funtzionarioen **derrigorrezko mutualitate orokorrei** egindako kotizazioak.
- **Eskubide pasiboen** murrizketak eta **umezurtzen eskolei** edo antzeko erakundeei egindako kotizazioak.
- Zergadunek **Gizarte Segurantzaren ordezko entitate edo erakundeei** ordaindutako zenbatekoak (betiere indarrean dagoen araudiaren arabera Gizarte Segurantzari dagozkion zenbait kontingentzia prestatzen dituzten entitateak badira).

ERNE: **kengarriak al dira autonomoen erregimenean egiten diren kotizazioak?** Ikusi behar da egindako jarduerarekin lan errentak edo jarduera ekonomikoen errentak lortzen diren:

– Jarduera ekonomikoak: **ez** dira kengarriak (beren kontura diharduten langileen kasua da).

– Lan errentak: **bai,** kengarriak dira (sozietateetako bazkide administratzaileen kasua da).

2. **Kargu politikoek beren erakunde politikoari derrigorrez ordaintzen dizkioten zenbatekoak. Kargu horiek izan daitezke:**

- **Kargu hautetsiak**.
- **Izendapen libreko** kargu politikoak. Beharrezko da kargu hori betetzea erakunde politikoak horretarako izendatu dituelako.

  Etekin horiek zergadunaren errenta iturri nagusia badira, aipatu lana betez lortutako etekin osoen %25 kenduko da gehienez.

  Dagokion eredu informatiboan aipatzen diren zergadunek bakarrik aplikatu dezakete bigarren puntu honetan esandakoa.

  Gastu gisa kentzen diren zenbatekoak ez dira sartuko alderdi politikoen aldeko kuoten eta ekarpenen kenkariaren oinarrian[35].

2.6 Zein hobari aplika daitezke?

Etekin osoen eta gastu kengarrien arteko diferentzia positiboak honako hobariak izango ditu, hurrengo taularen arabera:

Etekin osoen eta gastuen arteko diferentzia	Hobaria
7.500,00 euroraino	4.650,00 €
7.500,01 eta 15.000,00 euro bitartean	4.650,00 € – [0,22 x (Diferentzia – 7.500,00 €)]
15.000,00 euro baino gehiago	3.000,00 €
7.500,00 eurotik gorako beste errenta iturri batzuk	3.000,00 €

Azalpena:

- Diferentzia 7.500,00 eurokoa edo txikiagoa bada, 4.650,00 euroko hobaria egingo da.
- Diferentzia 7.500,01 eta 15.000,00 euro bitartekoa bada, honako hobaria aplikatuko da: 4.650,00 euro ken aipatu diferentziari 7.500,00 euro kendu ondoren ateratzen den emaitza 0,22rekin biderkatzetik ateratzen dena.

4.650,00 € – {0,22 x [(etekin osoak – gastu kengarriak) – 7.500,00 €]}

- Diferentzia 15.000,00 eurotik gorakoa bada, 3.000,00 euroko hobaria aplikatuko da.
- Zerga oinarrian 7.500,00 eurotik gorako errentak konputatzen direnean eta horiek lan errentak ez direnean, 3.000,00 euroko hobaria egingo da.

Zer gertatzen da aktiboan dauden langile desgaituekin? Aktiboan dauden langileak desgaituak badira (ez pentsiodunak), honela gehitu ahal izango dituzte lehen aipatu diren hobariak:

- **%100**, minusbaliotasun maila %33koa edo handiagoa eta %65etik beherakoa denean.
- **%250**, minusbaliotasun maila %33 eta %65 bitartean dagoenean eta mugikortasuna mugatua dutenean. Mugikortasun mugatua dutela ulertuko da abenduaren 23ko 1971/1999 Errege Dekretuak, minusbaliotasun maila aitortu, ezarri eta kalifikatzeko prozedurari buruzkoak, III. eranskinean jasotzen duen baremoaren A, B edo C letretako egoeretan sartuta daudenean edo baremo horren D, E, F, G edo H letretan 7 puntu edo gehiago lortu dituztenean. Baita langile aktibo desgaituen minusbaliotasun maila %65ekoa edo handiagoa denean.

  Elbarritasuna judizialki eta Kode Zibilean ezarritakoaren arabera aitortua duten langile desgaituek ere %250 gehitu ahal izango dute hobaria, beren minusbaliotasuna %65era iritsi ez arren.

ERNE: hobari hau aplikatzearen ondorioz ateratzen den lan etekin garbia ezingo da negatiboa izan.

Baterako tributazioan, lan etekinak pertsona batek baino gehiagok jasotzen dituenean, hobaria lan etekin guztiak kontuan hartuz aplikatuko da, jasotzaile kopurua edozein dela ere.

2.7 Nola kalkulatzen da etekin garbia?

Lanaren etekin garbia kalkulatzeko, etekin osoetatik gastu kengarriak eta hobariak kendu behar dira.

Etekin garbia = Etekin osoak – (Gastu kengarriak + Hobariak)

Adibidea

Langile batek 5 urte zeramatzan lanean enpresa batean, baina 2017ko martxoaren 1ean kalean geratu da. Urte horretako lehen bi hilabeteetako soldata 3.606,07 eurokoa izan da. 42.070,85 euroko kalte–ordaina ere jaso du; hala ere, zati bat, 13.522,76 euro alegia, ez du aitortu behar (salbuetsita dago) bidegabeko kaleratzea izan delako. Gizarte Segurantzaren kotizazioa 601,01 eurokoa izan da.

35 Ikus 12. kapituluaren barruan, "Kuota likidoa eta kenkariak" izenekoan, 12.8.2 apartatua: "Kenkaria langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoen aldeko kuota eta ekarpenengatik".

Soldata (urtarrila eta otsaila)	3.606,07 €
Kalte-ordaina	42.070,85 €
Salbuespena	- 13.522,76 €
Zergapeturiko kalte-ordaina (42.070,85 € -13.522,76 €)	28.548,09 €
Integrazio % (2 urtetik gorako epean sortutako errenta irregularragatik)	60%
Zerga oinarrian sartu beharreko kalte-ordaina (28.548,09 euroren %60)	17.128,85 €
Etekin osoak, guztira (3.606,07 € + 17.128.85 €)	**20.734,92 €**
Gastu kengarriak (Gizarte Segurantza)	- 601,01 €
Hobaria	- 3.000,00 €
Etekin garbia, guztira [20.734,92 € – (601,01 € + 3.000,00 €)]	**17.133,91 €**

2.8 Nori egozten zaizkio lanaren etekinak?

Etekina jasotzeko eskubidea sortu duenari egotziko zaizkio bakar–bakarrik **lanaren etekinak**.

Alabaina, erregimen publikoetatik jasotzen diren **pentsio eta hartzeko pasiboak**, eta derrigorrezko mutualitate orokorretatik, pentsio planetatik, 2003/41/EB Arteztarauan erregulatutako pentsio planetatik, aurreikuspen plan aseguratuetatik, borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetatik, gizarte aurreikuspeneko mutualitateetatik, enpresen gizarte aurreikuspeneko planetatik eta mendekotasun aseguruetatik lortzen diren prestazioak, horien onuradun diren pertsona fisikoei egotziko zaizkie.

2.9 Noiz egozten dira lanaren etekinak?

Oro har, lanaren etekinak jasotzaileak exijitzen dituen zergaldiari egotziko zaizkio.

Hala ere, kasu jakin batzuetan arau bereziak aplikatzen dira.

a) Errenta ez bada bere osoan edo zati batean ordaindu jasotzeko eskubidea edo kopurua **erabaki judizialaren zain** dagoelako, ordaindu ez diren kopuruak erabaki judiziala irmo bihurtzen den zergaldiari egotziko zaizkio.

b) Gertatzen bada, **zergadunarekin zer ikusirik ez duten arrazoi justifikatuengatik,** lanaren etekinak ez direla jasotzen exijigarri diren zergaldietan, beste batzuetan baizik, etekinak hauei egotziko zaizkie. Horretarako, aitorpen likidazio osagarri bat egingo da, baina zigorrik, berandutza interesik eta inolako errekargurik ezarri gabe. Aitorpen hori aurkezteko epea aipaturiko etekinak jasotzen diren egunean hasi eta zerga hau aitortzeko hurrengo epearen amaieran bukatuko da. a) letran aurreikusitako zirkunstantziak ematen direnean, etekinak exijigarriak izango dira erabaki judiziala irmo bihurtzen den zergaldian.

c) **Langabezi prestazioa ordainketa bakarreko modalitatean** jaso bada lan araudian aurreikusitakoaren arabera, baina zergatik salbuesteko baldintzak betetzen ez baditu[36], ordainketa modalitate bakarrean egin izan ez balitz prestazioa jasotzeko eskubidea emango zuten zergaldi guztietan egotzi ahal izango da prestazioa. Egozpena proportzionalki egingo da, hau da, ordainketa bakarra egin izan ez balitz zergaldi bakoitzean zenbat denboran izango zen prestazioa jasotzeko eskubidea kontuan hartuz.

d) **Zenbatetsitako errentak** produzitutzat jotzen diren zergaldiari egotziko zaizkio.

e) Zergadunak **atzerrira aldatu badu bere egoitza** eta, horregatik, zergadun izateari utzi badio, egozteko dauzkan errenta guztiak egoitza aldatu aurreko tokian zerga honengatik aitortu behar zuen azken zergaldiko zerga oinarrian sartuko dira, erregelamenduz finkatzen diren baldintzetan. Beharrezkoa izanez gero, aitorpen likidazio osagarri bat egingo da, baina zigorrik, berandutza interesik edo inolako errekargurik gabe.

f) **Zergaduna hiltzen bada**, egotzi gabe gelditu diren errenta guztiak aitortu behar den azken zergaldiko zerga oinarrian integratuko dira.

2.10 Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?

Lanaren etekinak ordainduak izan direla jotzen da.

Errenta zenbatetsien balorazioa **merkatuko ohiko balioaren** arabera egingo da. Merkatuko ohiko baliotzat subjektu independienteen artean adostuko litzatekeen kontraprestazioa izango da.

Nolanahi ere, frogak onartzen dira egindako ordainketa balio hori baino txikiagoa izan dela edo ordainketarik ez dela egon erakusteko. Froga bideak zuzenbidean onartzen direnak dira.

2.11 Eragiketa lotuak

Pertsona edo entitate lotuen arteko eragiketak merkatuko balio normalaren arabera baloratuko dira, Sozietateen gaineko Zergaren araudiak[37] aurreikusitako eran.

Pertsona edo entitate lotuak izan daitezke:

- **Entitate** bat eta bertako **bazkide** edo **partaidea**, baldin eta azken honek duen portzentajea oro har %5ekoa edo handiagoa bada, edo, bestela, %1eko portzentajea duenean sozietatearen baloreak merkatu arautu batean kotizatuz gero.
- **Entitate** bat eta bertako **kontseilari** edo **administratzaileak**.
- **Entitate** bat eta bertako **bazkide, partaide, kontseilari edo administratzaileen ezkontidea,** maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako **izatezko bikote–laguna edo ahaidetasun harreman batengatik lotutako pertsona**. Harreman hori zuzenekoa zein zeharkakoa izan daiteke, odolkidetasunezkoa, ezkontza bidezkoa edo izatezko bikoteak ekar lezakeena, hirugarren mailaraino.
- **Aurreko kasuetako** edozein, **talde bereko entitateekin**.

36 Ikus 1.7 apartatua 1. kapituluaren barruan, "Sarrera" izenekoan. Aitortu behar ez diren errentak azaltzen dira bertan.

37 Ikus Sozietateen gaineko Zergaren araudia, eragiketa lotuak baloratzeko erregelak jasotzen dituena.

3
Kapital higiezinaren etekinak

3.1 Zer dira kapital higiezinaren etekinak?

3.2 Zeintzuk dira kapital higiezinaren etekin osoak?

3.2.1 Nola konputatzen dira etekin osoak?

3.3 Zer gastu dira kengarriak?

3.3.1 Gastu kengarriak kapital higiezinaren etekinak etxebizitzetatik datozenean

3.3.2 Gastu kengarriak kapital higiezinaren etekinak lokaletatik edo etxebizitza turistikoetatik datozenean

3.4 Nola kalkulatzen da etekin garbia?

3.5 Nori egozten zaizkio kapital higiezinaren etekinak?

3.6 Noiz egozten dira kapital higiezinaren etekinak?

3.7 Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?

3.8 Nola kalkulatzen dira 1985-05-09 baino lehen egindako errentamendu kontratuen etekinak?

3.1 Zer dira kapital higiezinaren etekinak?

Zergaren foru arauak honela definitzen ditu **kapitalaren etekin osoak** (kapital hori higigarria nahiz higiezina izan): kapitalaren etekin osotzat hartuko dira ondare elementuetatik, ondasun edo eskubideetatik, zuzenean edo zeharka eratortzen diren kontraprestazio edo onura guztiak, diruzkoak nahiz gauzazkoak izan, eta beren izena edo izaera edozein delarik ere, baldin eta ondare elementu horiek zergadunaren titularitzapekoak badira eta zergadunak berak burutzen dituen jarduera ekonomikoei atxikita ez badaude.

Kapital higiezinaren etekinetara mugatzen bagara, aipatu foru arauak ondasun higiezin landatar eta hiritarretatik datozen etekinak definitzen ditu halakotzat, beti ere ondasun horiek zergadunaren jarduera ekonomikoei bakarrik atxikita ez badaude.

Aipatu ondasunak zergadunaren jarduera ekonomikoei bakarrik atxikita badaude, ez dira kapitalaren etekintzat hartzen, jarduera ekonomikoen etekintzat baizik.

Kapital higiezinaren etekinari buruzko kontzeptuaren inguruan ondoko hau zehaztu beharra dago:

- Ondasun higiezinak **errentan emateagatik** lortzen diren etekinak kapital higiezinaren etekintzat hartzen dira, errentamendua jarduera ekonomiko gisa egiten denean izan ezik.

  Noiz hartzen da errentamendua jarduera ekonomikotzat?

  Bakar–bakarrik, baldin eta jarduera ekonomikoa burutzeko, gutxienez, soldatapeko langile bat hartu bada lan kontratuarekin, lanaldi osoan eta dedikazio osoarekin jarduteko.

  > EZ dira kontratatutako pertsonatzat hartuko: batetik, zergadunaren ezkontidea, izatezko bikotelaguna, aurreko ahaidea, ondorengo ahaidea edo bigarren graduko zeharkako ahaidea —izan harreman horren jatorria ahaidetasuna, odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotearen eraketa edo adopzioa, eta, bestetik, sozietateen gaineko zergaren foru arauko 423. artikuluan ezarritakoaren arabera zergadunarekin lotutako pertsonatzat jotzen direnak.

- **Azpierrentamenduetan**, azpierrentatzaileak jasotzen dituen kopuruak kapital higigarriaren etekintzat hartzen dira.
- **Negozioak errentan** emateagatik jasotzen diren kopuruak kapital higigarriaren etekintzat hartzen dira. Hala ere, errentan ematen dena negozioko lokala bakarrik bada, lortzen diren etekinak kapital higiezintzat jo behar dira.

3.2 Zeintzuk dira kapital higiezinaren etekin osoak?

Kapital higiezinaren etekin osoen barruan sartzen ditugu ondasun higiezin hiritar nahiz landatarrak errentan edo azpierrentan ematetik, edota horiek erabili edo gozatzeko eskubide zein ahalmenak eratu edo lagatzetik ondorioztatzen diren guztiak, beren izena edo izaera edozein dela ere.

Etekin horiek honela sailkatzen dira:

- Kapital higiezinaren etekinak, etxebizitzetatik datozenak.
- Kapital higiezinaren etekinak, lokaletatik edo etxebizitza turistikoetatik datozenak.

3.2.1. Nola konputatzen dira etekin osoak?

Etekin osotzat konputatuko da erabilpen edo gozamen eskubide eratuaren errentari, azpierrentari, lagapen hartzaile edo onuradunarengandik kontzeptu guztiengatik jasotzen den zenbatekoa. Higiezinarekin batera laga diren ondasun guztien zenbatekoa ere hor sartuko da, halakorik badago.

ERNE: Balio Erantsiaren gaineko Zergari dagokion zenbatekoa kanpoan uzten da.

Hala ere, etekin osoa kalkulatzeko, etekinak nola lortu diren hartu behar da kontuan. Ondoko hauek bereizten dira:

- Bi edo bost urtetik gorako epean lortutako etekinak.
- Denboran zehar era irregular nabarmenean lortutako etekinak.
- Ondasun higiezinak erabili edo gozatzeko eskubide errealak eratzetik datozen etekinak.

a) **Bi edo bost urtetik gorako epean sortutako etekinak**

Kapital higiezinaren etekinak, etxebizitzetatik ez datozenak, bi urtetik gorako epean sortu badira, **%60** integratuko da, eta bost urtetik gorako epean sortuak badira, berriz, **%50**.

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

Sorreraldia	Integrazio %
+2 urte	60
+5 urte	50

Bi urtetik gorako epean sortutako kapital higiezinaren etekinak, etxebizitzetatik ez datozenak, **zatika jasotzen direnean**, honako eragiketa hau egingo da: sorreraldiko urteak, datatik datara konputatuak, zati etekinak zatikatu diren zergaldien kopurua:

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

- Emaitza bi urtetik gorakoa bada, %60ko portzentajea aplikatuko da.
- Emaitza bost urtetik gorakoa bada, %50eko portzentajea aplikatuko da.

b) **Denboran zehar era irregular nabarmenean lortutako etekinak**

Kapital higiezinaren etekinak denboran zehar era irregular nabarmenean lortutakotzat kalifikatzen direnean, **%50** integratuko da.

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

1. Negozio lokalen errentamendu kontratua traspasatu edo lagatzeagatik lortutako kopuruak.
2. Ondasun higiezinean eragindako kalteak direla–eta errentariarengandik, azpierrentariarengandik edo lagapen–hartzailearengandik jasotako kalte–ordainak.

c) **Ondasun higiezinak erabili edo gozatzeko eskubideetatik datozen etekinak**

Ondasun higiezinak erabili edo gozatzeko eskubide errealak eratzetik datozen etekinak **beren zenbateko osoagatik** konputatuko dira beti.

ERRENTA IRREGULARRETARAKO BATERAKO MUGA

%100etik beherako integrazio portzentajeak aplikatu ahal izateko, hurrengo etekinen kasuan urteko zenbatekoa ezin da izan 300.000 eurokoa baino handiagoa:

- Bi edo bost urtetik gorako epean lortutako etekinak
- Denboran zehar era irregular nabarmenean lortutako etekinak

Zenbateko horren gaineko soberakina 100eko 100ean integratuko da. Adierazitako muga konputatzeko, lehen–lehenik kontuan hartuko dira integrazio portzentajerik txikiena aplikagarri duten kopuruak.

Adibidea

Demagun zure lokal bat errentan eman duzula. Urtean 60.000,00 euroko errenta jasotzen duzu eta gastu kengarriak 12.000,00 eurokoak dira. Gainera, urtarrilaren 4an, errentariak 54.000,00 euroko kalte–ordaina eman dizu lokalean eragindako kalteengatik.

Errentamendua

Etekin osoa	60.000,00 €
Gastu kengarriak	- 12.000,00 €
Etekin garbia (60.000,00 € - 12.000,00 €)	**48.000,00 €**

Kalte-ordaina

Kalte-ordaina	54.000,00 €
Etekin osoa (54.000,00 €-ren %50)	27.000,00 €
Gastu kengarriak	0 €
Etekin garbia	**27.000,00 €**

Kapital higiezinaren etekin garbia errentamenduaren eta kalte-ordainaren etekin garbiak batuz lortuko da.

Errentamenduaren etekin garbia	48.000,00 €
Kalte-ordainaren etekin garbia	27.000,00 €
Kapital higiezinaren etekin garbia (48.000,00 € + 27.000,00 €)	**75.000,00 €**

3.3 Zer gastu dira kengarriak?

Jarraian aipatuko diren gastuak aurreko 3.2 apartatuan adierazi diren ondasun eta eskubideen etekin garbia kalkulatzeko unean dira kengarriak. Apartatu horretan egindako sailkapenari jarraituko diogu.

3.3.1 Gastu kengarriak kapital higiezinaren etekinak etxebizitzetatik datozenean

Etxebizitzetatik datozen etekin osoetatik honako gastuak dira kengarriak:

- **%20ko hobaria** ondasun higiezin bakoitzeko lortutako etekin osoen gainean.
- Etekinen sorburu diren ondasunak, eskubideak edo erabilera nahiz gozamen ahalmenak eskuratu, birgaitu edo hobetzeko inbertitutako **besteren kapitalen interesak**, eta gainerako finantzaketa gastuak.

Hobariaren eta gastu kengarriaren baturak ezingo du etekin garbi negatiborik eman, ondasun higiezin bakoitzeko.

Ulertuko da apartatu honetan sartuta daudela, bakar–bakarrik, Hiri Errentamenduei buruzko azaroaren 24ko 29/1994 Legeak 2. artikuluan etxebizitza errentamendutzat hartutakoetatik datozen etekinak.

Kapital higiezinaren etekinak etxebizitzetatik datozela ulertuko da etxebizitzen edo haien gaineko gozamen eskubide errealen titularrek lortutako etekinak direnean, betiere titular horiek abenduaren 30eko 316/2002 Dekretuak, Etxebizitza Hutsaren Programa sustatu eta bultzatzekoak, xedatutakora bilduta daudenean edo, bestela, Sozietateen gaineko Zergaren araudian etxebizitzak errentan ematen dituzten entitateentzat jasotako araubide bereziaz gozatzen duten sozietateei utzi edo alokatzen dizkietenean.

3.3.2 Gastu kengarriak kapital higiezinaren etekinak lokaletatik edo etxebizitza turistikoetatik datozenean

Aurreko apartatuan sartu ez diren sarreretatik, hau da, etxebizitzetatik ez datozen etekinetatik, etekin osoari jarraian aipatzen diren gastu kengarriak gutxituko zaizkio:

- Etekin horiek lortzeko **beharrezkoak izan diren gastuak**.
- **Erabilerak edo denborak** etekinen iturri izan diren ondasun eta eskubideetan **eragindako hondamenaren** zenbatekoa.

ERNE: ondasun higiezinen errentamenduak Balio Erantsiaren gaineko Zergari lotuta eta salbuetsi gabe badaude, Balio Erantsiaren gaineko Zerga kontuan hartu gabe konputatuko dira gastuak.

Bereziki, honako gastu hauek sartuko dira:

a) Ondasunak edo erabilera nahiz gozamen eskubideak eskuratu, birgaitu edo hobetzeko inbertitu diren besteren kapitalen **interesak**, eta gainerako **finantzaketa gastuak**.

b) **Estatukoak ez diren tributu eta errekarguak**, eta halaber, estatuko tasak eta errekarguak, beren izena edozein dela ere, baldin eta konputatutako etekinetan edo berauen iturri diren ondasun eta eskubideetan eragiten badute eta zigortzaileak ez badira, edo, bestela, zerga obligazioak berandu betetzeagatik ezarri ez badira.

c) **Hirugarren batek zuzeneko edo zeharkako kontraprestazio gisa, edo zerbitzu pertsonalengatik,** hala nola, administrazio, zaintza, atezaintza edo antzekoengatik, **sortutako zenbatekoak**.

d) Ondasunen **errentamendua**, azpierrentamendua, lagapena edo eraketa **formalizatzeagatik** sortutako gastuak, eta ondasun, eskubide eta etekinen **defentsa juridikotik** eratorritakoak.

e) **Artapen eta konponketa gastuak** ere dira kengarriak. Halakotzat hartzen dira:

- Ondasun materialen ohiko erabilera mantentzeko asmoz erregulartasunez egiten direnak, hala nola, instalazioen margoketa, entokadura edo konponketa.
- Elementuak aldatzekoak (berokuntza instalazioak, igogailuak eta seguritate ateak jartzea, etab.)

ERNE: ondasunak handitu edo hobetzeko erabilitako kopuruak ez dira kategoria honetan sartzen.

f) Etekinak sortzen dituzten ondasun edo eskubideak **aseguratzeko kontratuengatik**, dela erantzukizun zibilekoak, suteen aurkakoak, lapurretakoak, kristal apurketakoak eta horien kidekoak, ordaintzen diren primak.

g) **Zerbitzu edo hornidura gastuak**.

h) Ondasun higiezina eta honekin batera lagatako beste ondasunak **amortizatzeko** gastuak, betiere beren benetako balio galerarekin bat badatoz. Amortizazioek honako kasu hauetan beteko dute benetakotasun baldintza;

- ***Ondasun higiezinak:*** urte bakoitzeko amortizazioa ordaindu den eskuratze kostuaren %3koa baino handiagoa ez denean, zoruaren kostua sartu gabe. Zoruaren balioa ez bada ezagutzen, eskuratze kostua urte bakoitzeko zoruaren eta eraikuntzaren balio katastralen artean hainbanatuz kalkulatuko da.
- ***Ondasun higigarriak, ondasun higiezinarekin batera laga eta urtebetetik gorako epean erabil daitezkeenak:*** urteko amortizazioa ordaindu diren eskuratze kostuei gutxieneko koefizienteak aplikatzetik ateratzen den emaitza baino handiagoa ez denean. Koefiziente horiek gehienezko amortizazio epeak aplikatuz aterako dira Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasotzen den amortizazio taularen arabera[38].
- ***Erabilera eta gozamen eskubide errealak:*** ordaindutako eskuratze kostua amortizatu daiteke. Eskubideak iraupen jakin bat duenean, amortizazioa kalkulatuko da eskubide edo ahalmenaren eskuratze kostua hark irauten duen urte kopuruarekin zatituta. Aldiz, eskubideak biziartekoak direnean, amortizazioa eskuratze kostuaren %3koa izango da.

  ERNE: amortizazioek ezin dute inoiz ondasun edo eskubidearen eskuratze balioa gainditu.

Gastu kengarrien baturak ezin du ekarri etekin garbi negatiborik, ondasun higiezin bakoitzerako.

3.4 Nola kalkulatzen da etekin garbia?

Kapital higiezinaren etekin garbia etekin osoetatik gastu kengarriak kenduz aterako da.

Adibidea

Eman dezagun bi ondasun higiezin dauzkazula:

1. Lehen ondasun higiezina Hondarribian errentan emandako etxebizitza da. Bere balio katastrala 180.300,00 eurokoa da eta 2017an 9,500,00 euroko etekinak izan dituzu. Ondasun Higiezinen gaineko Zergaren ordainagiria 138,83 eurokoa da. Etxebizitza hori erosteko, mailegu bat eskatu zenion bankuari, urtean 1.909,42 euroko interesak ordaindu dituzu eta beste 2.136,34 euro amortizatu.
2. Bigarrena Azpeitiko lokala da, errentan emandakoa baita ere. 3.606,07 euroko errenta jaso duzu, eta honako gastuak sortu dizkizu:

Aseguru primak	180,30 €
Artapen gastuak	120,20 €
Etxezaintza gastuak	240,40 €
Administrazio gastuak	60,10 €

Azpeitiko ondasun higiezina erosteko, mailegu bat eskatu zenion bankuari. 901,52 euroko interesak ordaindu dituzu urtean, eta beste 1.202,02 euro amortizatu.

38 Ikus amortizazio taula sozietateen gaineko zergaren araudian.

Horrez gainera, beste 96,16 euro ere ordaindu dituzu Ondasun Higiezinen gaineko Zergaren kuotagatik. Ondasun higiezinaren balio katastrala 24.040,48 eurokoa da. Eskuratze prezioa 21.035,42 eurokoa izan da, lurzoruaren kostua sartu gabe.

Kalkula ditzagun orain ondasun higiezin bakoitzaren etekin garbiak:

1. - Hondarribian errentan emandako etxebizitza

Gastuak	
Hobaria (9.500,00 euroren %20)	1.900,00 €
Maileguaren interesak	1.909,42 €
Gastuak, guztira	3.809,42 €

Kapital higiezinaren etekin osoa (errentamendua)	9.500,00 €
Gastuak	-3.809,42 €
Etekin garbia ((9.500,00 € - 3.809,42 €)	**5.690,58 €**

2. - Azpeitian errentan emandako lokala

Gastuak	
Asegurua	180,30 €
Artapena	120,20 €
Etxezaintza	240,40 €
Administrazioa	60,10 €
Maileguaren interesak	901,52 €
Ondasun higiezinaren gaineko zerga	96,16 €
Amortizazioa (eskurapen prezioaren %3 - zoruaren balioa)	631,07 €
Gastuak, guztira	2.229,75 €

Kapital higiezinaren etekin osoa (errentamendua)	3.606,07 €
Gastuak	-2.229,75 €
Etekin garbia ((3.606,07 € - 2.229,75 €)	**1.376,32 €**

3.5 Nori egozten zaizkio kapital higiezinaren etekinak?

Kapitalaren etekinak, etekin horien sorburu diren **ondare elementuen, hau da, ondasun edo eskubideen titular diren zergadunek** lortzen dituzte eta, beraz, horiek dira etekinak aitorpenean sartu behar dituztenak. Era berean, **gozamen eskubide errealen titularrek** aitortu behar dituzte eskubide horietatik datozen etekinak.

- **Titularitatea behar bezala frogatzen ez bada,....**

  Ondasun edo eskubideen titularitatea behar bezala frogatzen ez denean, zerga Administrazioak erregistro fiskal batean edo beste edozein erregistro publikotan titular gisa ageri dena hartu ahal izango du halakotzat.

- **Titularitatea pertsona batek baino gehiagok badu...**

  Ondasun edo eskubide baten titularitatea pertsona batek baino gehiagok duenean, bakoitzak titularitatean duen partaidetzaren arabera lortu dituela etekinak ulertuko da. Kotitularrek honako hau egin beharko dute orduan: partaidetza portzentajea ondasun edo eskubideak sortu duen etekin osoari aplikatu eta hortik ateratzen den emaitza etekin bezala aitortu.

- **Senar–emazteen eta izatezko bikoteen kasuan...**

  Senar–emazteen edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikoteen kasuan, ezkontzaren erregimen ekonomikoa edo izatezko bikotearen ondare erregimena arautzen duten xedapenetan hitzartutakoari jarraiki bienak diren ondasun eta eskubideetatik datozen etekinak erdibana egotziko zaizkie, beste partaidetza kuota bat frogatzen denean izan ezik. Aldiz, arau berberei jarraituz ondasun edo eskubideak ezkontide batenak edo izatezko bikoteko kide batenak bakarrik direnean, horietatik datozen etekinak ezkontide horri edo bikoteko kide horri egotziko zaizkio oso–osorik.

3.6 Noiz egotzi behar dira kapital higiezinaren etekinak?

Kapitala higiezinaren etekinak kobrantza gertatzen den zergaldiari egotzi behar zaizkio.

Zenbatetsitako errentak produzitutzat jotzen diren zergaldiari egotziko zaizkio.

Zer egin behar da egoitza atzerrira aldatzen bada?

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

Eta hiltzen bada?

Zergaduna hiltzen bada, egotzi gabe gelditu diren errenta guztiak aitortu behar den azken zergaldiko zerga oinarrian integratuko dira.

3.7 Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?

Ondasun higiezinak errentan edo azpierrentan emanda badaude edo horiek erabili eta gozatzeko eskubide edo ahalmenak laga badira, eta autolikidazioan ez bada etekinik konputatu, kapital higiezinaren etekina higiezin horrek aberastasunaren gaineko zergaren arabera duen balioaren % 5 dela joko da, non eta lagapena ez zaion egin zergadunaren ezkontideari, izatezko bikote–lagunari edo ahaideren bati, hirugarren gradurainoko ezkontza bidezkoak barne.

Loturarik badago (ahaidetasunarekin zerikusirik ez duena), markatuko balio normalaren arabera baloratuko da kapital higiezinaren etekina.

3.8 Nola kalkulatzen dira 1985–05–09 baino lehen egin diren errentamendu kontratuen etekinak?

Errentamendu kontratuak 1985eko maiatzaren 9a baino lehen egindakoak badira eta kontratuaren errenta berrikusteko eskubiderik ez badute Hiri Errentamenduei buruzko azaroaren 24 29/1994 Legeak bigarren xedapen iragankorraren 11. apartatuko 7. erregelan ezarritakoa aplikatuta, honako hau hartu behar da kontuan:

- Kapital higiezinaren etekinak etxebizitzetatik datozenean, higiezin bakoitzagatik lortutako etekin osoen %50eko hobaria aplikatuko da.
- Kapital higiezinaren etekinak ez badatoz etxebizitzen errentamendutik, higiezin bakoitzagatik lortutako etekin osoen %40ko hobaria aplikatuko da.

4
Kapital higigarriaren etekinak

4.1 Zer dira kapital higigarriaren etekinak?

4.2 Zer dira gauzen bidezko etekinak?

- 4.2.1 Gauzen bidezko etekinen kontzeptua
- 4.2.2 Nola baloratzen dira?
- 4.2.3 Nola integratzen dira zerga oinarrian?

4.3 Zeintzuk dira kapital higigarriaren etekin osoak?

- 4.3.1 Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinak
- 4.3.2 Kapital propioak beste batzuei lagatzeagatik lortutako etekinak
- 4.3.3 Kapitalizazio eragiketetatik, bizitza edo elbarritasun aseguruen kontratuetatik eta kapital ezarpenen errentetatik datozen etekinak
- 4.3.4 Kapital higigarriaren beste etekin batzuk
- 4.3.5 Etekinen zein portzentaje aitortu behar da?

4.4 Zein gastu dira kengarriak?

4.5 Nola kalkulatzen da etekin garbia?

4.6 Nori egozten zaizkio kapital higigarriaren etekinak?

4.7 Noiz egozten dira kapital higigarriaren etekinak?

4.8 Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?

4.9 Eragiketa lotuak

4.1 Zer dira kapital higigarriaren etekinak?

Kapital higigarritik zuzenean edo zeharka eratortzen diren kontraprestazio edo onura guztiak, diruzkoak, nahiz gauzazkoak izan, hartzen dira kapital higigarriaren etekin osotzat, haien izena edo izaera edozein dela ere. Oro har, kapital higigarriaren etekinak dira, baita ere, higiezintzat kalifikaturik ez dauden gainerako ondasun edo eskubideetatik datozenak, beti ere ondasun edo eskubide horiek zergadunaren titularitzapekoak badira eta zergadunak berak burutzen dituen jarduera ekonomikoei atxikita ez badaude.

Etekinak zergadunak burutzen dituen jarduera ekonomikoei atxikitako ondare elementuetatik datozenean (ondasun edo eskubideetatik), jarduera ekonomikoen etekintzat hartzen dira[39], ez kapital higigarriaren etekintzat.

Bereziki, **honako hauek dira kapital higigarriaren etekin osoak**:

- **Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinak:** dibidenduak, bazkide izateak dakartzan onurak,...
- **Kapital propioak beste batzuei lagatzeagatik lortutako etekinak:** interesak, letrak, ordaindukoak, deskontura jaulkitako tituluak...
- **Kapitalizazio eragiketetatik, bizitza edo elbarritasun aseguruen kontratuetatik eta kapital ezarpenen errentetatik datozen etekinak.**
- **Kapital higigarriaren beste etekin batzuk:** ondasun higigarrien errentamenduak, errentak, kapitalizazio eragiketak, jabetza industrial eta intelektuala, irudi eskubideak...

Honako hauek, ordea, **ez dira kapital higigarriaren etekinak**:

- Entitateak banatzen dituen dibidenduak eta mozkin partaidetzak, baldin eta horiek sortu diren zergaldietan entitate banatzaileak ondare sozietateen erregimenean tributatu badu.
- Zergadunak bere ohiko **jarduera ekonomikoaren** barruan burututako eragiketen prezioa **geroratu** edo zatikatzeagatik lortutako kontraprestazioa, dagokion kontzeptuarengatik ere tributatzera behartzen duena.
- **Akzio liberatuak** (dohainekoak) ematetik datozen etekinak.
- **Laguntza teknikotik** datozenak, baldin eta laguntza hori jarduera ekonomiko bat egiten duten zergadunek ematen badute eta prestazioa haien jardueraren barruan egiten bada.
- Kapital zabalketetan **lehentasunezko harpidetza eskubideak** saltzea (beren tratamendu fiskalarekin jarraitzen dute ondare irabazi edo galeren barruan).
- Zergadunaren heriotza dela–eta musu truk egindako eskualdaketetatik datozenak, eskualdatutakoa besteren kapitalak erakarri eta erabiltzea adierazten duten aktiboak direnean.

4.2 Zer dira gauzen bidezko etekinak?

4.2.1 Gauzen bidezko etekinen kontzeptua

Gauzen bidezko etekintzat jotzen dira **ondasunak, eskubideak edo zerbitzuak dohainik edo merkatuko ohiko preziotik behera nork bere xedeetarako erabili, kontsumitu edo lortzea**, nahiz eta ematen dituenarentzat gastu erreala ez izan (adibidez, zergadunak etxetresnak, bidaiak, etab. jasotzea diru kopuru jakin batzuk epe finkora jartzeagatik).

Etekinak ordaintzen dituenak eskudirutan ematen dizkionean zenbatekoak zergadunari honek ondasun, eskubide edo zerbitzuak eros ditzan, diruzko etekintzat hartuko dira.

4.2.2 Nola baloratzen dira?

Gauzen bidez jasotzen diren errentak **merkatuan duten ohiko balioaren arabera** baloratzen dira oro har.

4.2.3 Nola integratzen dira zerga oinarrian?

Gauzen bidez jasotzen diren errentak zerga oinarrian integratzeko, gauzazko ordainketaren balorazioa eta hari dagokion konturako sarrera batu behar dira, sarrera horren zenbatekoa errenta jaso duenari jasanarazi ez bazaio beti ere. Kasu horretan, errenta jaso duenak gauzazko ordainketaren balorazioa bakarrik integratuko du zerga oinarrian, konturako sarrera gehitu gabe.

4.3 Zeintzuk dira kapital higigarriaren etekin osoak?

4.1 apartatuan adierazi dugun bezala, kapital higigarriaren etekin osoak ondoko hauek dira:

4.3.1 Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinak

Kategoria honen barruan ondorengo etekinak sartzen dira, diruzkoak nahiz gauzazkoak izan:

1. Dibidenduak, batzarretara joateko primak eta mozkin partaidetzak.
2. Mota guztietako aktiboetatik datozen etekinak —salbu akzio liberatuen entrega–, baldin eta haiek ahalmena ematen badute, estatutuen arabera edo sozietateko organoen erabakiz, entitate baten mozkinetan, salmentetan, eragiketetan, diru sarreretan edo antzeko kontzeptuetan parte hartzeko, lan pertsonalaren ordainketarekin zerikusirik ez duten arrazoiengatik.
3. Entitatearen fondo propioetan dagoen partaidetza adierazten duten balore edo partaidetzak erabili edo gozatzeko eskubideak eratu edo lagatzeagatik lortutako etekinak, beren izena edo izaera edozein dela ere.
4. Entitate batetik jasotako beste edozein onura, bertako bazkide, akziodun, asoziatu edo partaide izateagatik.
5. Akzio edo partaidetzen jaulkipen primaren banaketa. Tratamendua desberdina da akzioak merkatu arautuetako batean negoziatuak badira ala ez:

- Negoziatuak badira: Banaketatik lortutako zenbatekoak eragindako akzio edo partaidetzen eskurapen balioa gutxituko du, hori deuseztatu arte, eta handik atera daitekeen soberakina kapital higigarriaren etekin gisa zergapetuko da.
- Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2004ko apirilaren 21ean emandako 2004/39/EE Zuzentarauan –finantza tresnen merkatuari buruzkoan– definitzen diren balore merkatu arautuetako batean negoziatzeko onartuta ez dauden eta sozietate edo entitateen funts propioetako partaidetza ordezkatzen duten baloreen jaulkipen prima banatzen bada eta akzio edo partaidetza horiei prima banatu aurretik itxitako azken eki-

39 Ikus 5. kapitulua, "Jarduera ekonomikoen etekinak" izenekoa.

taldian dagozkien funts propioen balioaren eta haien eskurapen balioaren arteko diferentzia positiboa bada, lortutako zenbatekoa edo jasotako ondasun edo eskubideen merkatu balio normala kapital higigarriaren etekintzat hartuko da, diferentzia positibo horren mugarekin.

Ondorio horietarako, aurreko paragrafoan aipatzen diren funts propioen balioari kendu egingo zaizkio, batetik, jaulkipen prima banatu aurretik emandako etekinen zenbatekoa, funts propio horietan sartutako erreserbetatik badatoz, eta bestetik, funts propio horietan sartutako erreserba legalki baliaezinen zenbatekoa, akzio edo partaidetzak eskuratu ostean sortuak badira.

Muga horretatik gorako soberakina akzio edo partaidetzen eskurapen balioa murrizteko erabiliko da, e) letra honetako lehenengo paragrafoan ezarritakoaren arabera.

Baldin eta jaulkipen primaren banaketak ekarri badu kapital higigarriaren etekin gisa zenbatzea lortutako zenbateko osoa edo zati bat edo jasotako ondasun edo eskubideen merkatu balio normal osoa edo zati bat eta, ondoren, zergadunak dibidenduak edo mozkinetako partaidetzak lortzen baditu, entitate beretik badatoz eta jaulkipen prima banatu zenetik zergadunaren ondarean egon diren akzio eta partaidetzei badagozkie, dibidenduen edo mozkinetako partaidetzen bidez lortutako zenbatekoak gutxitu egingo du haien eskurapen balioa, baina kontuan hartuta akzio edo partaidetza horiek direla–eta aurretik konputatu diren kapital higigarriaren etekinak.

6. Kapital murrizpenaren xedea ekarpenak itzultzea denean, honen zenbatekoak edo jasotako ondasun edo eskubideen merkatuko ohiko balioak ukitutako balore edo partaidetzen erosketa balioa gutxituko du, hura deuseztatu arte. Gerta litekeen soberakina kapital higigarriaren etekin gisa integratuko da eta edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzeagatik lortu dela joko da. Integrazioa jaulkipen primen banaketarako ezarritako era berberari jarraiki egingo da, kapital murrizpena banatu gabeko mozkinen ondorio denean izan ezik. Horrelakoetan, kontzeptu honengatik jasotzen diren kopuru guztiak dibidenduak, batzarretara joateko primak eta edozein motatako entitateen mozkin–partaidetzak bezala zergapetuko dira. Ondorio horietarako, kapital murrizpenek, beren xedea zeinahi dela ere, banatu gabeko mozkinetatik ez datorren kapital sozialaren zatiari lehenik eragiten diotela ulertuko da, eta hala izango da kapital sozialaren zatia deuseztatu arte.

7. 1. eta 2. apartatuetan aipatzen diren dibidenduak eta mozkin–partaidetzak ez dira zergaldiko errentan sartuko, horiek sortu diren zergaldietan entitate banatzaileak ondare sozietateen araubideari jarraituz tributatu badu.

   Puntu honetan xedatutakoa aplikatzen da kontuan hartu gabe zein entitatek banatzen dituen ondare sozietateek lortutako mozkinak, noiz banatzen diren mozkin horiek, eta zein zerga araubide aplikatzen zaien une horretan entitate horiei.

8. Ekitaldietako mozkin edo erreserbetatik datozen dibidendu kobratuak ez dira zergaldiko errentan sartuko, horiek banatzen dituen entitateari Higiezinen Merkatuan Inbertitzeko Sozietate Anonimo Kotizatuen zerga erregimena aplikatu baldin bazaio.

   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.

4.3.2 Kapital propioak beste batzuei lagatzeagatik lortutako etekinak

Era guztietako kontraprestazioak, diruzkoak nahiz gauzazkoak, hartzen dira halakotzat, bere izena edo izaera edozein dela ere. Kontraprestazio horiek interesak izan daitezke, baina baita **dirua lagatzearen truke ordainsari modura adostutako beste edozein ordainketa mota** ere.

Kategoria honen barruan sartzen dira, halaber, besteren kapitalak erakarri eta erabiltzea adierazten duten era guztietako aktiboak eskualdatu, itzuli, amortizatu, trukatu edo bihurtzeagatik lortzen diren errentak.

Dena den, zergadunaren heriotzagatik besteren kapitalak erakarri eta erabiltzeko aktiboak musu truke eskualdatzen direnean kapital higigarriaren etekinik ez dagoela ulertzen da eta ez da zenbatuko aktiboak inter vivos ekintzen bidez kosturik gabe eskualdatzearen ondorioz eratorritako kapital higigarriaren etekin negatiboa.

ERNE: era guztietako aktibo finantzarioak eskualdatu, trukatu edo amortizatzeak kapitalaren etekinak sortuko ditu beti, ez ondare irabazi edo galerak. Besteren kapitalak eskuratu eta erabiltzea adierazten duten balore negoziagarriak hartzen dira aktibo finantzariotzat, horiek dokumentatzeko era edozein dela ere. Aktibo finantzarioak musu truke eskualdatzen badira zergaduna hil egin delako, ez da kapital higigarriaren inolako etekinik sortzen.

Bereziki, honako hauek hartzen dira kapital propioak beste batzuei lagatzeagatik lortutako etekintzat:

- Edozein igorpen tresna dela–medio lortutako etekinak, merkataritzako eragiketengatik sortutakoak barne, igorpen tresna endosatzen edo eskualdatzen den unetik aurrera, beti ere endosua edo lagapena hornitzaileen kreditu bat ordaintzeko egiten ez bada.
- Era guztietako finantza entitateen kontuetatik jasotzen den kontraprestazioa, bere izena edo izaera edozein dela ere, aktibo finantzarioen eragiketetan oinarritutakoak barne.
- Finantza aktiboen aldi baterako lagapenetatik datozen errentak, berrerosketa itunduta dagoenean.
- Finantza entitate batek bere titularitateko kreditu bat erabat edo zati batean eskualdatu, laga edo transferitzeagatik lortzen diren errentak.

Etekina **baloreak eskualdatu, itzuli edo amortizatzeagatik** sortzen denean, eskualdaketa, itzulketa edo amortizazio balioaren eta eskuratze edo harpidetze balioaren arteko diferentzia izango da etekina. Aldiz, etekina **baloreak trukatu edo bihurtzearen ondorioz** lortzen denean (adibidez, obligazioak akzioekin trukatzen direnean), jaso diren baloreen balioa guk eman ditugun baloreen eskuratze balioarekin alderatu beharko da.

Truke edo bihurketa baliotzat jasotzen diren baloreei dagokiena hartuko da.

Etekina murrizteko, eskuratze eta inorenganatzearen gastu osagarriak ere konputa daitezke, behar bezala frogatzen badira.

Aktibo finantzarioak eskualdatzetik eratortzen diren etekinak negatiboak badira, eta zergadunak eskualdaketa hori egin aurreko edo ondorengo bi hilabeteetan aktibo finantzarioak eskuratu baditu, etekin negatibo horiek zergadunaren ondarean dauden aktibo finantzarioak eskualdatu ahala (hau da, bere karteratik behin betikoz irten ahala) integratuko dira zerga oinarrian.

Adibidea

2016. urtean 3.000,00 euroko aktibo finantzarioa erosi zenuen, eta 2017ko abuztuaren 2an 2.884,86 eurotan saldu. Aktibo horren erosketagatik 19,53 euroko gastuak izan zenituen. 2017ko irailaren 16an, beste aktibo finantzario homogeneo bat erosi zenuen 3.000,00 euro ordainduz.

Aktibo finantzarioaren salmenta

Aktibo finantzarioaren salmenta

Eskuratze balioa (3.000,00 € + 19,53 €)	3.019,53 €
Eskualdatze balioa	2.884,86 €
Etekin osoa (2.884,86 €- 3.019,53 €)	**-134,67 €**

Aktibo finantzarioa eskualdatzeagatik sortu den 134,67 euroko etekin negatiboa zergadunaren ondarean jarraitzen duen aktibo finantzarioa eskualdatu ahala integratuko da, salmenta egin ondorengo lehen bi hilabeteetan zergadunak beste aktibo finantzario homogeneo bat erosi duelako.

Kapitalak erakarri eta erabiltzeko aktiboei dagokienez, kapital higigarriaren etekinik ez dagoela ulertuko da zergadunaren heriotza dela–eta aktiboak kosturik gabe eskualdatzen direnean, eta ez da zenbatuko aktiboak "inter vivos" egintzen bidez kosturik gabe eskualdatzearen ondorioz eratorritako kapital higigarriaren etekin negatiboa.

2015eko urriaren 3tik aurrera eta 5/2015 Legea, ekainaren 25ekoa, Euskal Zuzenbide Zibilari buruzkoa onartzearen ondorio, aurreko paragrafoan xedatutakoa aplikatuko da are kostu gabeko eskualdaketa komisarioak testamentu–ahalordea erabilita edo uneko eraginkortasuna duen edozein oinordetza titulu bidez egiten denean ere. Ondorio horietarako, oinordetza tituluak izango dira oinordetzen eta dohaintzen gaineko zergan ezarritakoak.

Aurreko paragrafoan aipatutako kostu gabeko eskualdaketetan uneko eraginkortasuna duten oinordetza titulu bidez egindakoetan, eskurapen balioa, besteren kapitalak erakarri eta erabiltzea adierazten duten aktiboen eskuratzailearentzat, hauxe izango da geroko eskualdaketei begira: dohaintza emaileak aktibo horiek dohaintza hartzaileari ematean duten balioa, salbu eta dohaintza har tzaileak dohaintza emailea hil aurretik eskualdatzen baditu akzioak. Izan ere, horrelako kasuetan, dohaintza hartzailea dohaintza emailearen lekuan subrogatuko da aktibo horien eskurapen balio eta datei dagokienez. Subrogazio horretan, uneko eraginkortasuneko oinordetza itunaren aurretik dohaintza emaileak zituen eskurapen data eta balioa gordeko dira.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa berdin aplikatuko da aktiboak berreskuratu, amortizatu, trukatu edo bihurtzen badira dohaintza–emailea hil baino lehen.

MENDEKO FINANtzA EKARPENAK
EUSKADIKO KOOPERATIBENAK
ZERGA ARAUBIDE BEREIZIA

2015eko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioekin, Euskadiko Kooperatibei buruzko ekainaren 24ko 4/1993 Legean aipatzen diren mendeko finantza ekarpenetatik datozen errentak kapital propioak hirugarrenei lagatzeagatik lortutako etekintzat joko dira,

Tratamendu fiskal hau aplikatuko da ondorengo egoeretan, zein egunetan gertatzen diren edo gertatu diren aintzat hartu gabe:

1) Balore horiek eskualdatu, itzuli, amortizatu, trukatu edo bihurtzeko eragiketen kasuan, lortutako etekinak aurreko apartatuan xedatutakoaren arabera kalifikatuko dira. Entitate merkaturatzaileekin adostutako akordio estrajudizialen ondorioz egiten diren transakzioek ere tratamendu bera izango dute, dagozkien ordainketei konturako atxikipena aplikatu edo ez.

2) Tituluen harpidetza deuseztzat jotzen duten epaiak ematen direnean, titularrak ondare irabazi edo galera bat izan duela joko da, epaia irmo bihurtzen den ekitaldiari egotzi beharko diona. Irabazi edo galera hori diferentzia honen emaitza garbia izango da: titularraren alde aitortutako berandutza–interesak ken hark ordaindu behar dituen kopuruak gehi dagozkien berandutza interesak. Horrek ez du zertan ekarriko autolikidazioak zuzentzea.

3) Tituluak jaulki dituzten kooperatibak konkurtso egoeran deklaratu badira eta titulu horiek kreditu konkurtsal bihurtzen badira, zergadunek bi aukera izango dituzte: batetik, kreditu horrek eragindako ondare–aldaketa errenta orokorrean sartzea, foru arau honetan xedatutakoaren arabera, eta, bestetik, xedapen gehigarri honetako lehen apartatuan ezarritako kalifikazioa aplikatzea.

4.3.3 Kapitalizazio eragiketetatik, bizitza edo elbarritasun aseguruen kontratuetatik eta kapital ezarpenen errentetatik datozen etekinak

Kategoria honen barruan honako etekinak sartzen dira:

- Kapital diferituko aseguruetatik datozenak.
- Berehalako errenten aseguruetatik datozenak, biziartekoak nahiz aldi baterakoak izan, herentzia, legatu edo beste edozein oinordetza tituluren bidez eskuratu ez direnean.
- Errenta diferituko aseguruetatik datozenak, biziartekoak nahiz aldi baterakoak izan, herentzia, legatu edo beste edozein oinordetza tituluren bidez eskuratu ez direnean.
- Aldi baterako edo biziarteko errenta iraungiak.

a) Kapital diferitua

Kapital diferitu bat kapitalizazio eragiketengatik edo bizitza nahiz elbarritasun aseguru kontratuengatik jasotzen denean, kapital higigarriaren etekina kalkulatzeko honako eragiketa hau egingo da: jasotako kapitala ken ordaindu diren primak.

Kapital higigarriaren etekina = jasotako kapitala – ordaindutako primak

b) Berehalako errentak

Berehalako errentak esaten zaie prima bat ordaintzearen truke berehala eta aldian–aldian jasotzen hasten direnei. Errentak urte kopuru jakin batean zehar jaso daitezke (horrelakoetan, aldi baterako errentak izango dira) edo, bestela, errentaduna bizi den bitartean (biziarteko errentak).

Zergadunak hainbat urtetan zehar jasotzen duen errentak bi osagai ditu. Batetik, emandako kapitalaren zati bat berreskuratzen da eta, bestetik, kapital hori emateagatik ordaintzen diren interesak lortzen dira apurka–apurka. Horrexegatik sartzen da etekin oso bezala ekitaldi bakoitzean lortzen den errentaren zati bat. Eta arrazoi berberagatik, desberdina izaten da etekintzat hartzen den portzentajea, kontuan hartu baitaiteke errentadunak errenta eratzen den unean duen adina edo, bestela, errenta jasoko den urte kopurua.

- **Berehala jasotzen diren biziarteko errentak**. Errenta bat zergadun baten alde eratzen denean, kapitalaren etekin osoak konputatzeko ez da kontuan hartu behar jasotako errentaren zenbateko osoa, haren portzentaje bat baizik. Logikoki, errentaduna zenbat eta gazteagoa izan, orduan eta handiagoa izango da portzentajea, haren bizi itxaropena luzeagoa denez gero, eta, beraz, denbora gehiagorako emango du kapitala, errentagarritasun handiagoa lortuko duelarik.

Adina	%
40tik behera	40
40 eta 49 bitartean	35
50 eta 59 bitartean	28
60 eta 65 bitartean	24
66 eta 69 bitartean	20
70 urte edo gehiago	8

ERNE: portzentaje horiek errenta eratzean errentadunak duen adinari dagozkio, eta aldaketarik gabe jarraituko dute errenta indarrean dagoen bitartean.

- **Berehala jasotzen diren aldi baterako errentak**. Iraupen jakineko errenta bat prima bat ordaintzearen truke eratzen denean, urtean jasotzen diren errenten portzentaje bat bakarrik integratzen da zergan, biziarteko errentetarako aipatu dien arrazoi berberengatik. Kontratuaren iraupenak erabakiko du portzentajea eta ez da aldatuko indarrean dagoen bitartean. Iraupena zenbat eta luzeagoa izan, orduan eta handiagoa izango da portzentajea.

Errentaren iraupena	%
5 edo gutxiago	12
5 baino gehiago eta 10 edo gutxiago	16
10 baino gehiago eta 15 edo gutxiago	20
15 baino gehiago	25

Adibidea

150.253,03 euroko prima ordaindu zenuen berehalako errenten aseguru bat kontratatzeko. 25 urtez aldi baterako errenta bat jasotzea zen helburua. Aseguru etxeak %3,5eko tasa aplikatu dio.

Urtean 9.114,84 euroko errenta jasoko duzu.

Hona hemen kapital higigarriaren etekina urte bakoitzeko:

Urteko errenta	9.114,84 €
Integrazio portzentajea (15 urtetik gorako iraupena duen errenta)	%25
Kapital higigarriaren etekin osoa	**2.278,71 €**

c) Errenta diferituak

Errenta diferituak biziartekoak edo aldi baterakoak izan daitezke, berehalakoak bezalaxe. Diferentzia bakarra honetan datza: errenta diferituetan, primak errentak jasotzen hasten diren ekitaldia baino lehen ordaindu behar direla. Kapital higigarriaren etekinak kalkulatzeko, berehalako errenten kasuan aurreikusi diren portzentajeak aplikatu behar dira lehenik, eta hortik ateratzen den zenbatekoari errenta eratu arte lortu den errentagarritasuna gehitu. Errentagarritasuna honela kalkulatuko da: eratzen den errentaren uneko balio finantzario–aktuarialari ordaindu diren primak kendu behar zaizkio. Errentagarritasuna linealki banatuko da biziarteko errenta kobratzen den lehen 10 urteetan zehar. Aldi baterako errenta bat izanez gero, linealki banatuko da bere iraupen urteen artean, eta 10 urtez gehienez.

Errentak dohaintzaz edo doan eta inter vivos egindako beste edozein negozio juridiko bidez eskuratu direnean, kapital higigarriaren etekina kalkulatuko da, bakar–bakarrik, berehalako errentetarako aurreikusita dauden portzentajeetatik urteko zenbateko bakoitzari dagokiona aplikatuta.

Adibidea

Errenta diferituko aseguru bat kontratatzeagatik, 10 urtez 3.005,06 euroko ekarpena egin duzu urtero. Epe hori igaro ondoren, urtean behin 4.666,77 euroko aldi baterako errenta bat hasi zara jasotzen. Errenta hori 10 urtez jasoko duzu.

%4,5eko interesa aplikatzen badugu, eratzen den errentaren uneko balio finantzario–aktuariala 36.926,81 eurokoa da.

Errentagarritasun diferitua:

Errentagarritasun diferitua kalkulatzeko, eratzen den errentaren uneko balio finantzario–aktuarialetik ordaindu diren primak kendu behar ditugu.

Errentaren uneko balio finantzario-aktuarialaren balioa	36.926,81 €
Ordaindutako primak (3.005,06 € x 10 urte)	- 30.050,60 €
Errentagarritasun diferitua	6.876,21 €

Aldi baterako errenta bat denez, errentagarritasun diferitua iraupen urteen artean banatuko da (10 urte).

6.876,21 € / 10 urte = 687,62 euro/urteko

Urtean jasoko den errenta:

Urtean 4.666,77 euroko errenta jasoko duzu.

Hona hemen kapital higigarriaren etekina urte bakoitzeko:

Urteko errenta	4.666,77 €
Integrazio portzentajea (5 urtetik gorako eta 10 urte edo hortik beherako iraupena duen errenta)	%16
Etekin osoa	**746,68 €**

Kapital higigarriaren etekin osoa:

Urteko zenbatekoa (urteko errentaren %16)	746,68 €
Urteko errentagarritasun diferitua	687,62 €
Kapital higigarriaren etekin osoa (746,68 € + 687,62 €)	**1.434,30 €**

Dena den, badago erregimen berezi bat jubilazio eta elbarritasun prestazioei aplikatzen zaiena bizitza edo elbarritasun aseguru kontratuen onuradunek errenta moduan jasotzen dituztenean. Kontratu horiek ez dute inolako zer ikusirik eduki behar gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin sinatzen diren aseguru kontratuekin edo enpresek pentsio gaietan hartutako konpromisoak betetzeko izenpetzen dituzten kontratu kolektiboekin (hau da, pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak[40] lehen xedapen gehigarrian eta berau garatzen duen araudian ezarritakoaren arabera izenpetzen direnekin). Kasu horretan, prestazio horiek kapital higigarriaren etekin gisa integratuko dira zergaren zerga oinarrian, horien zenbatekoa kontratuagatik ordaindutako primak baino handiagoa den unetik aurrera, eta errentak eskuratu badira dohaintzaz edo doan eta inter vivos egindako beste edozein negozio juridiko bidez, prestazio horiek errenten eraketa uneko balio aktuariala baino handiagoak direnean integratuko dira oinarrian. Horrelakoetan, beraz, berehalako errentetarako aurreikusi diren portzentajeak ez dira aplikatuko. Erregimen berezi hau aplikatu ahal izateko, bi baldintza bete behar dira:

- Aseguru kontratuaren horniduretan inolako mobilizaziorik egon ez izana bere indarraldian zehar.
- Jubilazio prestazioen kasuan, aseguru kontratua gutxienez jubilazio eguna baino bi urte lehenago egin izana.

Horrez gain, bi baldintza hauek bete beharko dira:

- Prestazioak Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak[41] 8.6 artikuluan aipatzen dituen kasuetan bakarrik jaso daitezke, pentsio plan eta fondoetarako ezarritakoari jarraiki.
- Aseguru kontratuaren horniduretan mobilizazioren bat izan dela ulertuko da Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak[42] lehen xedapen gehigarrian eta berau garatzen duen araudian eskubide ekonomikoak erabiltzeari buruz ezartzen dituen mugak betetzen ez direnean, enpresek pentsio gaietan hartutako konpromisoak betetzeko izenpetutako aseguru kolektiboei dagokienez.

Adibidea

Demagun errenta diferituko aseguru bat kontratatu duzula eta jubilazio adinera iritsi arte 3.005,06 euroko ekarpena egin duzula urtero (10 urtez egin duzu ekarpena). Urte horiek igaro ondoren, urtean behin 4.666,77 euroko aldi baterako errenta hasi zara jasotzen 10 urtez.

%4,5eko interes tasa aplikatzen badugu, eratzen den errentaren uneko balio finantzario–aktuariala 36.926,81 eurokoa da.

Erregimen orokorra lehen adierazi duguna izango litzateke:

Errentagarritasun diferitua kalkulatzeko, eratzen den errentaren uneko balio finantzario–aktuarialetik ordaindu diren primak kendu behar ditugu.

Errentaren uneko balio finantzario-aktuarialaren balioa	36.926,81 €
Ordaindutako primak (3.005,06 € x 10 urte)	- 30.050,60 €
Errentagarritasun diferitua	6.876,21 €

Aldi baterako errenta bat denez, errentagarritasun diferitua iraupen urteen artean banatuko da (10 urte).

6.876,21 €/ 10 urte = 687,62 euro/urteko

Urtean 4.666,77 euroko errenta jasoko duzu.

Hona hemen kapital higigarriaren etekina urte bakoitzeko:

Urteko errenta	4.666,77 €
Integrazio portzentajea (5 urtetik gorako eta 10 urte edo hortik beherako iraupena duen errenta)	%16
Integratu beharreko errenta (776.485ren %25)	**746,68 €**

Urteko zenbatekoa (urteko errentaren %16)	746,68 €
Urteko errentagarritasun diferitua	687,62 €
Kapital higigarriaren etekin osoa (746,68 € + 687,62 €)	**1.434,30 €**

Erregimen berezian, ordea, ez duzu ordaindu behar harik eta jasotako errenten zenbatekoa (4.666,77 euro) ordaindutako primen batura (30.050,60 euro) baino handiagoa izan arte.

Urtea	Urtean jasotako errenta	Ordaindutako primen batura	Zerga oinarrian sartu beharreko zenbatekoa
1	4.666,77 €	30.050,60 €	0 €
2	4.666,77 €	25.383,83 €	0 €
3	4.666,77 €	20.717,06 €	0 €
4	4.666,77 €	16.050,29 €	0 €
5	4.666,77 €	11.383,52 €	0 €
6	4.666,77 €	6.716,75 €	0 €
7	4.666,77 €	2.049,98 €	2.616,79 €
8-10	4.666,77 €	0 €	4.666,77 €

Erregimen berezi hau aplikatu ahal izateko honako baldintzak bete behar dira:

- kontratua erretiroa hartu baino gutxienez bi urte lehenago egitea.
- prestazioak honako egoera hauek direla–eta kobratzea: erretiroa edo antzeko egoeraren bat, ohiko lanerako ezintasun iraunkor osoa, edozein lanetarako erabateko ezintasun iraunkorra, eta partaidearen edo onuradunaren heriotza.
- aseguru kontratua indarrean egon den bitartean horniduretan mobilizaziorik ez egotea.

40 Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak onartu zuen.

41 Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak onartu zuen.

42 Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak onartu zuen.

d) Aldi baterako edo biziarteko errentak iraungitzea.

Herentzia, legatu edota beste edozein ondorengotza–tituluren bidez eskuratu ez diren aldi baterako edo biziarteko errentak iraungitzen badira erreskate eskubidea erabiltzeagatik, eragiketaren kapital etekinak eskubidea erabiltzen den unean kalkulatuko dira. Kapital higigarriaren etekina kalkulatzeko, erreskatearen zenbatekoari batu behar zaizkio momentu horretara arte ordaindutako errentak eta, ondoren, baturatik kendu behar dira ordaindutako primak eta apartatu honetako aurreko puntuen arabera kapital higigarriaren etekin gisa zergapetu diren diru kopuruak. Errentak dohaintzaz edo doan eta inter vivos egindako beste edozein negozio juridiko bidez eskuratuak badira, errentak eratu arte metatutako errentagarritasunaren zenbatekoa ere kenduko da.

ERNE: aldi baterako edo biziarteko errenta heriotzagatik iraungitzen denean, ez da etekinik izango errentadunarentzat.

4.3.3.1 Biziarteko eta aldi baterako errentei aplikatzen zaien erregimen iragankorra

1. *Biziarteko eta aldi baterako errentak 1999ko urtarrilaren 1a baino lehen eratu direnean*

   Biziarteko eta aldi baterako errentetatik, berehalakoak nahiz diferituak izan, zein zati hartuko den kapital higigarriaren etekintzat kalkulatzeko, posible izango da 2007ko urtarrilaren 1etik aurrera errenta moduan jasotzen diren prestazioei berehalako errentetarako aurreikusitako portzentajeak bakarrik aplikatzea, baldin eta errenta horiek 1999ko urtarrilaren 1a baino lehen eratu badira.

   Biziarteko errenten kasuan, portzentaje horiek aplikatuko dira errenta eratzeko unean hartzaileak duen adinaren arabera, edo errentaren iraupen osoaren arabera, aldi baterako errentak baldin badira.

   Biziarteko eta aldi baterako errentetatik, berehalakoak nahiz diferituak izan, zein zati hartuko den kapital higigarriaren etekintzat kalkulatzeko, posible izango da 2007ko urtarrilaren 1etik aurrera errenta moduan jasotzen diren prestazioei berehalako errentetarako aurreikusita dauden portzentajeak aplikatzea, baldin eta errenta horiek 1999ko urtarrilaren 1etik 2006ko abenduaren 31ra bitartean eratu badira.

   Biziarteko errenten kasuan, portzentaje horiek aplikatuko dira errenta eratzeko unean hartzaileak duen adinaren arabera, edo errentaren iraupen osoaren arabera, aldi baterako errentak baldin badira.

   Hala badagokio, gainera, errenta diferituen kasuan, errenta eratu arte lortutako errentagarritasuna gehituko da.

2. *Etekinak 1999ko urtarrilaren 1a baino lehen eratutako biziarteko edo aldi baterako errentak erreskatatzeagatik*

   1999ko urtarrilaren 1a baino lehen eratu diren biziarteko edo aldi baterako errentak erreskatatzen badira, erreskatearen ondorioz sortzen den kapital higigarriaren etekina errenta eratu arte lortutako errentagarritasuna kenduz kalkulatuko da.

4.3.4 Kapital higigarriaren beste etekin batzuk

Kapital higigarriaren etekintzat ondoko hauek ere hartzen dira, diruzkoak nahiz gauzazkoak izan:

- **Jabetza intelektualetik** datozenak, autorea zergaduna ez denean (autoreek jaso badituzte, jarduera profesionalen etekintzat hartzen dira).
- **Jabetza industrialetik** datozenak, beti ere jabetza hori zergadunak egiten dituen jarduera ekonomikoei atxikita ez badago (lizentziak ematen dituena inbentorea bera denean, jasotako kontraprestazioa jarduera profesional batetik eratorritako sarreratzat hartuko da).
- **Laguntza teknikoa ematetik** datozenak, laguntza edo prestazioa jarduera ekonomiko baten barruan ematen denean izan ezik.
- **Ondasun higikor, negozio edo meategiak errentan ematetik** datozenak, bai eta **azpierrentamendua** dela–eta azpierrentatzaileak jasotakoak ere, beti ere jarduera ekonomikorik osatzen ez dutenean.
- **Irudia ustiatzeko eskubidea lagatzetik** edo irudia erabiltzeko onarpen edo baimenetik datozenak, salbu eta etekin horiek irudia ustiatzeko eskubidea sortzen duenak berak eskuratzen baditu edo jarduera ekonomiko baten baitan sortzen badira.

4.3.5 Etekinen zein portzentaje aitortu behar da?

Kapital higigarriaren etekin osoa aurreko apartatuetan zehaztutako etekin guztiek osatuko dute oro har. Hala eta guztiz ere, ondorengo kasuetan, kapital higigarriaren etekin osoa lortzeko, etekin horien zenbateko osoari portzentaje jakin batzuk aplikatuko zaizkio eta, horren ondorioz, gainerakoa zerga oinarritik kanpo gelditukо da, hau da, ez da zergapetuko. Adibidez, bi urtetik gorako epean sortutako kapital higigarriaren etekinetatik %60 intregatuko dela esaten badugu, horrekin esan nahi da gainerako %40a ez dela aitortu behar. Hona hemen aipatu portzentajek:

a) 4.3.4 apartatuko etekinak, bi edo bost urtetik gorako epean lortutakoak

Kapital higigarriaren etekinak, aurreko 4.3.4 apartatuann jasotakoetatik eratorriak, bi urtetik gorako epean sortu badira, **%60** integratuko da, eta bost urtetik gorako epean sortuak badira, berriz, **%50**.

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

Sorreraldia	Integrazio %
+2 urte	60
+5 urte	50

Bi urtetik gorako epean sortutako kapital higigarriaren etekinak **zatika jasotzen direnean**, honako eragiketa hau egingo da: sorreraldiko urteak, datatik datara konputatuak, zati etekinak zatikatu diren zergaldien kopurua:

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

- Emaitza bi urtetik gorakoa bada, %60ko portzentajea aplikatuko da.
- Emaitza bost urtetik gorakoa bada, %50eko portzentajea aplikatuko da.

Adibidea

2013ko urtarrilaren 1ean merkataritza–lokal baten errentamendu kontratua formalizatu zenuen, 2017ko urtarrilaren 2an

amaitu dena. 24.000,00 euroko alokairua hitzartu zenuten, eta kontratua behin amaituta jaso duzu zenbatekoa.

Jasotako zenbatekoa	24.000,00 €
Integrazio portzentajea	%60
Etekin osoa (24.000,00 € x 0,60)	**14.000,00 €**

b) **Denboran zehar era irregular nabarmenean lortutako etekinak**

Kapital higigarriaren etekinak denboran zehar era irregular nabarmenean lortutakotzat kalifikatzen direnean, haien **%50** integratuko da.

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

- Errentamendu kontratua traspasatu edo lagatzeagatik lortutako kopuruak.
- Errentamendu kasuetan, kalteak direla–eta errentari edo azpierrentariarengandik jasotako kalte–ordainak.

ERRENTA IRREGULARRETARAKO BATERAKO MUGA

%100etik beherako integrazio portzentajeak aplikatu ahal izateko, hurrengo etekinen kasuan urteko zenbatekoa ezin da izan 300.000 eurokoa baino handiagoa:

– Bi edo bost urtetik gorako epean lortutako etekinak
– Denboran zehar era irregular nabarmenean lortutako etekinak

Zenbateko horren gaineko soberakina 100eko 100ean integratuko da. Adierazitako muga konputatzeko, lehen–lehenik kontuan hartuko dira integrazio portzentajerik txikiena aplikagarri duten kopuruak.

1999ko urtarrilaren 1a baino lehen ondare gehikuntzak edo gutxipenak sortu dituzten bizitza aseguru kontratuen erregimen iragankorra

Kapital geroratu bat jasotzen denean, 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako etekin garbi osoan[43] 1994ko abenduaren 31 baino lehen ordaindutako primei dagokien zatiak %14,28ko murrizpena izango du prima ordaindu zenetik 1994ko abenduaren 31ra bitartean igarotako urte bakoitzeko, goitik biribilduta.

Etekin garbi osotik murriztu beharreko zenbatekoa honela kalkulatuko da:

1. Zehaztu beharko da zein zati dagokion etekin garbi osotik 1994ko abenduaren 31 baino lehen ordaindutako prima bakoitzari. Lortutako etekin osotik aseguru kontratuko prima bakoitzari zein zati dagokion kalkulatzeko, etekin oso hori zatiketa honetatik ateratzen den ponderazio koefizientearekin biderkatuko da:
   – Zatikizun gisa, prima ordaindu zenetik prestazioa kobratu arte igarotako urte kopurua primarekin biderkatuz ateratzen den emaitza.
   – Zatitzaile gisa, prima ordaindu zenetik prestazioa kobratu arte igarotako urte kopurua prima bakoitzarekin biderkatzetik ateratzen diren biderkaduren batura.
2. 1994ko abenduaren 31 baino lehenago ordaindutako prima bakoitzari dagokion zati bakoitzerako, etekin garbi osotik zehaztu beharko da, baita ere, zein zati sortu den 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen. Egun hori baino lehenago sortu den zatia kalkulatzeko, aurreko 1. zenbakian adierazitako eragiketatik 1994ko abenduaren 31 baino lehen ordaindutako prima bakoitzerako ateratzen den zenbatekoa ondoko zatiketatik ateratzen den ponderazio koefizientearekin biderkatuko da:
   – Zatikizun gisa, prima ordaindu zenetik 2007ko urtarrilaren 1era arte igarotako denbora.
   – Zatitzaile gisa, prima ordaindu zenetik prestazioa kobratu arte igarotako denbora.
3. Etekin garbi osotik kendu beharreko zenbatekoa zehaztuko da. Horretarako, etekin garbi osoaren zatietako bakoitza, aurreko 2. zenbakian xedatutakoaren arabera kalkulatuta, %14,28 murriztuko da dagokion primaren ordainketatik 1994ko abenduaren 31ra arte igarotako urte bakoitzeko. Bi data horien artean sei urte baino gehiago igaro baldin badira, aplikatu beharreko portzentajea %100 izango da.

LABURPENA: integrazio portzentajeak	%
Oro har	100
Bi urtetik gorako epean sortutako etekinak (ikus 4.3.4)	60
Bost urtetik gorako epean sortutako etekinak (ikus 4.3.4)	50
Denboran zehar era irregularrean lortutako etekinak	50

ERNE: prestazioak errenta moduan jasotzen direnean, integrazio portzentaje horiek ez zaizkie aplikatzen.

4.4 Zein gastu dira kengarriak?

1. Etekinak lortzen badira laguntza teknikoa emateagatik edo ondasun higigarri, negozio edo meategiak errentan zein azpierrentan jartzeagatik, etekin osoetatik kendu daitezke haiek lortzeko beharrezkoak izan diren gastuak, eta, hala badagokio, diru sarreren iturri diren ondasun edo eskubideek jasandako hondamenaren zenbatekoa. Hau da, etxebizitzetatik ez datozen kapital higiezinaren etekinei dagozkien gastu berdinak izango dira kengarriak, bai eta **saldo kobragaitzak** ere, betiere zirkunstantzia hori behar bezala justifikatuta badago. Bi kasu hauetan jotzen da justifikatutzat zirkunstantzia hori:

- Zorduna konkurtso egoeran dagoenean.
- Zergadunak kobratzeko egin duen lehen saialditik zergaldiaren amaiera bitartean sei hilabete baino gehiago igaro direnean krediturik berritu gabe.

ERNE: saldo kobragaitza kenkaria egin ondoren kobratzen bada, sarrera bezala aitortuko da kobratzen den ekitaldian.

Gastu kengarrien baturak ezingo du inola ere etekin garbi negatiborik eman, etekin bakoitzarentzat.

2. Hiri Errentamenduen azaroaren 24ko 29/1994 Legearen 2. artikuluan aipatzen diren etxebizitzen azpierrentamendutik datozen etekinak direnean, etekinei eurei dagokien gastuen proportzioa kentzen zaie eta emaitzari %20 hobaria aplikatuko zaio.

43 Etekina kalkulatzeko, kontuan hartu beharra dagoForu Arauak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergarenak, IV. tituluaren IV. kapituluko 3. sekzioan ezarritakoa.

4.5 Nola kalkulatzen da etekin garbia?

Kapital higigarriaren etekin garbia etekin osoen batura izango da, **salbu eta etekin horiek laguntza teknikoa emateagatik edo ondasun higikor, negozio edo meategiak errentan zein azpierrentan jartzeagatik lortu badira**, horrelakoetan bi hauek kendu beharko baitira: haiek lortzeko beharrezkoak izan diren gastuak, eta, hala badagokio, diru sarreren iturri diren ondasun edo eskubideek jasandako hondamenaren zenbatekoa.

Etxebizitzen azpierrentamendutik datozen etekinak direnean, etekin garbia lortzeko soilik izango da kengarria azpierrentatzaileak errentamendu gisa ordaindutako zenbatekotik azpierrentan hartutako elementuari dagokion parte proportzionala, eta, gainera, 100eko 20ko hobaria aplikatuko zaio azpierrentan emandako higiezin bakoitzeko lortutako etekin osoen eta gastu kengarri gisa konputatuko zenbatekoaren arteko diferentziari.

4.6 Nori egozten zaizkio kapital higigarriaren etekinak?

Kapitalaren etekinak, etekin horien sorburu diren **ondare elementuen, hau da, ondasun edo eskubideen titular diren zergadunek** lortzen dituztela jotzen da. Ondorengo kasuotan, honela jokatuko da:

- **Titularitatea behar bezala frogatzen ez bada,....**

Ondasun edo eskubideen titularitatea behar bezala frogatzen ez denean, zerga Administrazioak erregistro fiskal batean edo beste edozein erregistro publikotan titular gisa ageri dena hartu ahal izango du halakotzat.

- **Titular bat baino gehiago badago...**

Titular bat baino gehiago dagoenean, bakoitzak titularitatean duen partaidetzaren arabera lortu dituela etekinak ulertuko da. Beraz, kotitular bakoitzak honako hau egin beharko du: lehenik, bere titularitate portzentajea ondasun edo eskubideak sortu dituen sarrera eta gastu guztiei aplikatu, eta hortik ateratzen den emaitza etekin oso bezala eta gastu kengarri bezala aitortu hurrenez hurren.

- **Senar–emazteen eta izatezko bikoteen kasuan...**

Senar–emazteen edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikoteen kasuan, ezkontzaren erregimen ekonomikoa edo izatezko bikotearen ondare erregimena arautzen duten xedapenetan hitzartutakoari jarraiki bienak diren ondasun eta eskubideetatik datozen etekinak erdibana egotziko zaizkie, beste partaidetza kuota bat frogatzen denean izan ezik. Aldiz, arau berberei jarraituz ondasun edo eskubideak ezkontide batenak edo izatezko bikoteko kide batenak bakarrik direnean, horietatik datozen etekinak ezkontide horri edo bikoteko kide horri egotziko zaizkio oso–osorik.

4.7 Noiz egozten dira kapital higigarriaren etekinak?

Kapital higigarriaren etekinak jasotzaileak exijitzen dituen zergaldiari egotziko zaizkio.

Zenbatetsitako errentak produzitutzat jotzen diren zergaldiari egotziko zaizkio.

Zer egin behar da egoitza atzerrira aldatzen bada?

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

Eta hiltzen bada?

Zergaduna hiltzen bada, egotzi gabe gelditu diren errenta guztiak aitortu behar den azken zergaldiko zerga oinarrian integratuko dira.

4.8 Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?

Ondasun eta eskubideen lagapenak ordainduak izan direla jotzen da.

Etekin zenbatetsien balorazioa **merkatuko ohiko balioaren arabera** egingo da. Merkatuko ohiko baliotzat bi subjektu independenteren artean adostuko litzatekeen kontraprestazioa izango da, kontrako frogarik ezean beti ere. Froga bideak zuzenbidean onartzen direnak dira.

Maileguetan eta, oro har, **besteen kapitalak eskuratu edo erabiltzeko eragiketen kasuan**, merkatuko ohiko baliotzat zergaldiko azken egunean indarrean dagoen diruaren legezko interes tasa hartuko da.

ERNE: 2017. urterako, diruaren legezko interesa %3,00 izan da.

4.9 Eragiketa lotuak

Pertsona edo entitate lotuen arteko eragiketak merkatuko balio normalaren arabera baloratuko dira, Sozietateen gaineko Zergaren araudiak aurreikusitako eran.

Pertsona edo entitate lotuak izan daitezke:

- **Entitate** bat eta bertako **bazkide** edo **partaidea**, baldin eta azken honek duen portzentajea oro har %5ekoa edo handiagoa bada, edo, bestela, %1eko portzentajea duenean sozietatearen baloreak merkatu arautu batean kotizatuz gero.
- **Entitate** bat eta bertako **kontseilari** edo **administratzaileak**.
- **Entitate** bat eta **bertako bazkide, partaide, kontseilari edo administratzaileen ezkontidea, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikote–laguna edo ahaidetasun harreman batengatik lotutako pertsona**. Harreman hori zuzenekoa zein zeharkakoa izan daiteke, odolkidetasunezkoa, ezkontza bidezkoa edo izatezko bikoteak ekar lezakeena, hirugarren mailaraino.
- **Aurreko kasuetako** edozein, **talde bereko entitateekin**.

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?
- 5.3.3 Nola zergatzen dira testamentu ahalordea erabili gabe duten herentziak?
- 5.3.4. Nola zergatzen dira sozietateen egoitza fiskalari buruzko araudia dela-eta sozietateen gaineko zergaren zergadun diren sozietate zibilelak?

5.4 Nola kalkulatzen dira jarduera ekonomikoen zerga oinarria eta etekin garbia?

- 5.4.1 Zeintzuk dira zerga oinarria kalkulatzeko metodoak?
- 5.4.2 Nola kalkulatzen da jarduera ekonomikoen etekin garbia?
- 5.4.3 Noiz dira metodo horiek bateraezinak eta noiz bateragarriak?

5.5 Nola kalkulatzen da etekina zuzeneko zenbatespenaren metodoan?

- 5.5.1 Nola kalkulatzen da etekina modalitate arruntean?
- 5.5.2 Nola kalkulatzen da etekina modalitate erraztuan?

5.6 Zein tratamendu ematen zaie etekin irregularrei?

5.7 Zein ondare elementu daude jarduera ekonomikoei atxikita? Eta zeintzuk ez?

- 5.7.1 Zer dira jarduera ekonomikoei atxikitako ondare elementuak?
- 5.7.2 Zein ondare elementu ez daude jarduera ekonomikoei atxikita?
- 5.7.3 Nola atxikitzen eta desatxikitzen ditu zergadunak ondare elementuak?
- 5.7.4. Nola kalkulatzen da atxikitako ondare elementuak eskualdatzeagatik lortzen den ondare irabazi edo galera?
- 5.7.5 Zein onura fiskal aplikatzen da atxikitako elementuak eskualdatzeagatik lortutako zenbatekoa berrinbertitzen denean?

5.8 Nola kalkulatzen dira zenbatetsitako etekinak?

5.9 Zein irizpide jarraitzen da egozpen tenporala egiteko?

5.10 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, eratortzen 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. Jardueraren 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 profesionaletatik44 datozenak (ingeniariak, albaitariak, sendagileak, abokatuak, notarioak, aseguru agente eta artekariak, musika zuzendariak,....).

Eztabaida beti sortzen duen gai bat **ondasun higiezinen salerosketa eta errentamendua** katalogatzea da. Hau da, zalantza dago jarduera ekonomiko gisa katalogatu behar den, kapital higiezin gisa hartu behar den, edo ondare irabazitzat jo beharra dagoen.

Bada, ondasun higiezinen errentamendua eta salerosketa jarduera ekonomikotzat hartuko da jarduera horretan gutxienez langile bat aritzen bada, lan kontratu batekin, lanaldi osoan eta jarduera horretan esklusiboki jarduten badu .

> Honako hauek EZ dira kontratatutako pertsonatzat hartuko: batetik, zergadunaren ezkontidea, izatezko bikotekidea, aurreko ahaidea, ondorengoa edo bigarren graduko alboko ahaidea –ahaidetasunaren jatorria odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotearen eraketa edo adopzioa izan daiteke–; eta, bestetik, zergadunarekin lotutako pertsonatzat jotzen direnak, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 42. artikuluko 3. apartatuan ezartzen denaren arabera.

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

44 Jarduera profesionalak Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergaren tarifetako bigarren eta hirugarren sekzioetan jasotzen dira.

5.2 Nori esleitzen zaizkio jarduera ekonomikoen etekinak?

Jarduera ekonomikoen etekinak, jarduera horiei atxikitako **produkzio bide eta giza baliabideak beren kontura, pertsonalki 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[45]?

5.3.1 Nork tributatzen du?

Sozietate zibiletan (nortasun juridikoa izan ala ez), banatu gabeko herentzietan[46], 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 froga sinesgarririk, etekina zati berdinetan egotziko zaio horietako bakoitzari. Egotzitako errentek jardueraren edo errenta iturriaren izaera bera izango dute bazkide, oinordeko, komunero eta partaideentzat.

Testamentu–ahalordea erabili gabe duten herentziei ez zaie aplikatukko errentak esleitzeko araubidea, eta 5.3.3. atalean dioenaren arabera zergapetuko dira.

Apartatu honetan ezarritakoa ez zaie aplikatuko sozietateen egoitza fiskalari buruzko araudia dela–eta sozietateen gaineko zergaren zergadun diren sozietate zibiletako bazkideei.

> **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 etekinek izaera hori bera izango dute entitate horretako partaideentzat, baldin eta horiek beren kontura, pertsonalki eta zuzenean kudeatzen badituzte jarduerari atxikitako produkzio bide eta giza baliabideak.

Hala ere, egotzitako etekinak kapitaletik eratorriak direla ulertuko da baldin eta bazkide, oinordeko, komunero edo partaideek jardueran esku hartzen ez badute eta entitatean duten partaidetza 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 ertaintzat hartzeko ezarrita dauden baldintzak betetzeari begira, bakar–bakarrik entitate horiek egindako jarduera ekonomikoen multzoa hartuko da kontuan.

45 Ikus 7.4 apartatua, errenten esleipenari buruzkoa.

46 Banatu gabeko herentziak: oinordekoek onartu zain daudenei esaten zaie.

5.3.3 Nola zergatzen dira testamentu ahalordea erabili gabe duten herentziak?

Testamentu–ahalordea erabili gabe duten herentziei dagozkien etekinak, ondare irabazi eta galerak eta errenta egozpenak herentziako ondasunen gozamendunari esleituko zaizkio, haien jatorriaren edo iturriaren arabera, baldin eta, kausatzaileak hala xedatuta edo Euskal Zuzenbide Zibilaren legeria aplikatuta, ondasun eta eskubideen gainean gozamen–eskubidea ezarri bada pertsona jakin batentzat edo gehiagorentzat.

Aurreko paragrafoan aipatutako ondare irabazi eta galerak gozamendunari esleituko zaizkio, bakar–bakarrik, baldin eta eskualdaketa batetik ez datozen ondasun eta eskubideengatik sortu badira.

Jarduera ekonomikoen etekinak izaera horrekin esleituko zaizkio gozamendunari.

Etekinak eta errenta egozpenak gozamen–eskubide bati lotuta ez dauden ondasun edo eskubideetatik datozenean, eta ondare irabazi eta galerak apartatu honetako bigarren paragrafoan aipatutakoak ez bestelakoak direnean, herentziari berari esleituko zaizkio, eta Gipuzkoako Lurralde Historikoko zerga sistema Euskal Zuzenbide Zibilaren berezitasunetara egokitzen duen 2016ko azaroaren 14ko 4/2016 Foru Arauak II. tituluan ezarritakoaren arabera zergapetuko dira.

5.3.4. Nola zergatzen dira sozietateen egoitza fiskalari buruzko araudia dela–eta sozietateen gaineko zergaren zergadun diren sozietate zibilelak?

Sozietateen egoitza fiskalari buruzko araudia dela–eta sozietateen gaineko zergaren zergadun diren sozietate zibiletako bazkideek beren pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zerga oinarriaren barruan sartu beharko dute sozietate zibilak lortutako errenta positiboa, bakoitzari dagokion proportzioan, eta erregela hauek aplikatuko zaizkie:

a) Errenta positibo hori beren zerga oinarrian sartuko dute, hain zuzen, sozietate zibilak bere ekitaldi soziala bukatzen duen egunaren ostean amaitzen den zergaldian.

b) Zerga oinarriaren barruan sartu beharreko errenta positiboaren zenbatekoa kalkulatzeko, zerga oinarria zehazteari buruz foru arau honetan bertan zein zerga honi buruzko beste xedapenetan ezarritako printzipio eta irizpideak jarraituko dira. Horretarako, errentatzat joko da, hain zuzen, irizpide eta printzipio horiek aplikatzetik ateratzen den zerga oinarriaren zenbatekoa.

c) Xedapen gehigarri honetan ezarritakoa aplikagarria zaien zergadunek zerga honen kuota osotik kendu ahal izango dituzte sozietateen gaineko zergaren antzeko edo pareko zerga edo kargengatik sozietate zibilak benetan ordaindutako zenbatekoak, zerga oinarrian sartutako errenta positiboari dagokion partean.

   Letra honetan aipatutako kenkariak ezin du gainditu zerga oinarrian sartutako errenta dela–eta zerga honetan ordaindu beharreko kuota osoa, eta atzerrian ordaindutako zergak kenduz gero, kenkariaren zenbatekoa ezin da izan errenta Gipuzkoako lurralde historikoko sozietateen gaineko zergaren araudiaren menpean dagoen entitate batek ordainduz gero errenta hori dela–eta ordaindu beharreko kuota osoa baino gehiago.

Xedapen gehigarri honetan jasotakoa aplikagarria zaien zergadunek, zerga honen aitorpenarekin batera, sozietate zibilari buruzko datu hauek aurkeztu behar dituzte:

a') Izena edo sozietate izena, eta egoitza soziala.

b') Administratzaileen zerrenda.

c') Balantzea, eta galera–irabazien kontua.

d') Sozietateen gaineko zergaren aitorpena, zerga oinarriaren barruan sartu beharreko errenta positiboaren zenbatekoa akreditatzen duena.

e') Zerga oinarrian sartu beharreko errenta positiboari dagokionez ordaindutako zergen justifikazioa.

Ez dira zerga oinarrian sartuko sozietate zibiletatik jasotako dibidenduak edo mozkinetako partaidetzak, ez eta sozietate horietako partaidetza eskualdatuz lortutako errentak ere, baldin eta errenta horiek zerga honen zerga oinarrian integratu badira xedapen gehigarri honetan ezarritakoa aplikatuz.

Tratamendu bera aplikatuko zaie konturako dibidenduei.

Errenta positibo bera behin bakarrik integratu daiteke, nola eta zer entitatetan sortzen den kontuan hartu gabe.

Jarduera ekonomikoen etekinengatik ez da ordainketa zatikaturik egin beharko, etekinak lortu dituztenak Sozietateen gaineko Zergaren araubide orokorrean tributatzen duten sozietate zibiletako bazkideak direnean.

Hogeita hamaikagarren xedapen iragankorra. 2006ko azaroaren 28ko 35/2006 Legearen hemeretzigarren xedapen iragankorrean xedatutakoaren arabera desegin eta likidatutako sozietate zibiletako bazkideen araubidea (lege horrek pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga arautzen du, eta sozietateen gaineko zergari, ez–egoiliarren errentaren gaineko zergari eta ondarearen gaineko zergari buruzko legeen alderdi batzuk aldatzen ditu).

2006ko azaroaren 28ko 35/2006 Legearen hemeretzigarren xedapen iragankorrean xedatutakoa aplikatu behar zaien sozietate zibiletako bazkide diren pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren, sozietateen gaineko zergaren eta ez–egoiliarren errentaren gaineko zergaren zergadunek xedapen iragankor horretako 2. apartatuko c) letran ezarritakoa aplikatuko dute (35/2006 Legeak pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga arautzen du, eta sozietateen gaineko zergari, ez–egoiliarren errentaren gaineko zergari eta ondarearen gaineko zergari buruzko legeen alderdi batzuk aldatzen ditu).

5.4 Nola kalkulatzen dira jarduera ekonomikoen zerga oinarria eta etekin garbia?

5.4.1 Zeintzuk dira zerga oinarria kalkulatzeko metodoak?

Zuzeneko zenbatespena bidez kalkulatuko da zerga oinarria, eta honek mi modalitate ditu: Zuzenekoa eta Erraztua.

5.4.2 Nola kalkulatzen da jarduera ekonomikoen etekin garbia?

Jarduera ekonomikoen etekin garbia honako zuzeneko zenbatespenean azaltzen diren modalitate hauen bidez kalkultatuko da

- Modalitate arrunta: aplikazio orokorra du
- Modalitate erraztua.
  - Oro har: modalitate erraztua
  - Arau bereziak:
    - Modalitate erraztua: garraioa
    - Modalitate erraztua: nekazaritza–abeltzaintza
    - Modalitate erraztua: arrantza
    - Modalitate erraztua: basogintza

5.4.3 Noiz dira metodo horiek bateraezinak eta noiz bateragarriak?

Zergadunek zuzeneko zenbatespenaren modalitate arrunta aukeratzen badute beren jardueretako baten etekin garbia kalkulatzeko, modalitate arrunta erabiliz kalkulatu beharko dute beren jarduera guztien etekin garbia, araubide iragankorragarengatik xedatutakoa eragotzi gabe.

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

5.5 Nola kalkulatzen da etekina zuzeneko zenbatespenaren metodoan?

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

Zuzeneko zenbatespenaren metodoa izaera orokorrez 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 kalkulatzen da etekina modalitate arruntean?

Etekin garbia modalitate honen bidez kalkulatzeko, Zergaren foru arauak 27. artikuluan jasotzen dituen erregelak eta Sozietateen gaineko Zergaren araudian xedatutakoa hartuko dira kontuan. Gainera, ondorengo 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 kluben) helburuak lortzeko aplikagarri diren neurrian, kirol sozietate anonimoengandik kirol jarduera ez–profesionalak sustatu eta garatzeko jasotzen dituzten zenbatekoei 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 zerga oinarri orokorrean murriztu ahal izango dira[47].

Gastu kengarriak izango dira, ordea, Gizarte Segurantzako autonomoen erregimen berezian integratuta ez dauden profesionalek 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[48] aurreikusitako obligazioa beteko bada, kontratu horiek Gizarte Segurantzako erregimen bereziaren ordezko sistema bat beharko dute izan Gizarte Segurantzak estaltzen dituen egoerak hartzen dituen zatian, **araubide berezi horretan kontingentzia arruntengatik ekitaldi ekonomiko bakoitzerako ezarrita dagoen gehieneko kuotaren mugarekin.**

2. Bigarren erregela

Zergadunaren ezkontideak, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko 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 eratutako izatezko 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 eratutako izatezko 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 eratutako izatezko 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 eratutako izatezko bikoteko bi kideenak badira, erregela hau ezin da aplikatu eta, beraz, ez da inolako gasturik kenduko.

4. Laugarren erregela

Jarduera ekonomikoarekin zer ikusia duten honako gastuak izango dira kengarriak:

a) 100eko 50, zergadunak jatetxe, ostalaritza, bidaia eta joan–etorriei loturiko harreman publikoak direla–eta egiten duen jarduera bakoitzeko. Kontzeptu horiek guztiak baturik, zergadunak zergaldian zehar dituen diru sarrera guztien 100eko 5 izango da muga, jarduera bakoitzaren arabera zehaztua; sarrera guzien zenbatekoa kalkulatzean, kanpoan utziko da ondare elementu atxikiak besterentzeak dakartzan kontraprestazioen zenbatekoa.

b) Opariak eta bestelako eskuerakutsiak, baldin eta hartzaile bakoitzari dagokionaren prezioa ez bada (zergaldi bakoitzeko) 300 euro baino gehiago, eta hartzailearen nortasuna agiriren batean jasota geratzen bada. Baldin eta aipaturiko gastuak

47 Ikus 10. kapituluaren barruan, "Oinarri likidagarria" izenekoan, ageri den 10.2.1.2 apartatua. Mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pentsio planei eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei ekarpenak egiteagatik zerga oinarriak duen murrizpena azaltzen da bertan.

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

goian zehazturiko zenbatekoa baino gehiago badira, zenbateko horretaraino soilik izango dira kengarri.

5. Bosgarren erregela

1. Oro har, ez dira kengarriak izango turismoko ibilgailuekin eta beren atoiekin, ziklomotorrekin eta motozikletekin zerikusia duten gastuak; alegia, halakoak erostea, inportatzea, alokatzea, konpontzea, mantentze lanak egitea, haien balio galera eta haiek erabiltzearekin zerikusia duen beste edozein gastu.

   Ondorio horietarako, turismoko ibilgailu, atoi, ziklomotor eta motozikletatzat hartuko dira martxoaren 2ko 339/1990 Errege Dekretu Legegileak, Trafikoari, Ibilgailu Motordunen Zirkulazioari eta Bide Segurtasunari buruzko Legearen testu artikulatua onartzen duenak, eranskinean hala definitzen dituenak, eranskin horretan ibilgailu misto gisa definitutakoak eta, nolanahi ere, lur orotariko ibilgailuak edo» jeep» motatakoak.

2. Zergadunak dudarik gabe frogatzen duenean ibilgailua esklusiboki dagokiola bere jarduera ekonomikoari, gastu horiek kengarriak izango dira, baina honako muga hauekin:

   a) Bi zenbateko hauetatik txikiena: edo 5.000 euro, edo zergadunak erabili duen amortizazio portzentajea bider 25.000 euro (alokairu, lagatze edo balio–galerarenak) eginik ateratzen den zenbatekoa.

   Jarduera bati bakarrik atxikitako ibilgailu bat ESKUALDAtzEAN edo aktibotik baja ematean, horretatik eratorritako irabazia edo galera kalkulatzeko, ibilgailuaren erosketa prezioa edo produkzio kostua aintzat hartuko da, behin aurreko paragrafoan jasotakoaren arabera kendutako amortizazioak gutxituta; gainera, erregela hauek aplikatuko dira:

– GALERA bat agerian jartzen bada, hura kengarria izango da, muga hau ezarrita: 25.000 eurotik a) letra honek lehen paragrafoan jasotakoaren arabera ibilgailua eduki den denboran kendutako kopuruak gutxituta ateratzen den zenbatekoa.

– IRABAZI bat lortzen bada, foru arau honnk 15. artikuluaren 9. apartatuan jasotako moneta–zuzenketa kalkulatzeko, kontuan hartuko dira erosketa prezioa edo produkzio kostua, gehienez 25.000 euroraino, eta a) letra honen lehen paragrafoan xedatutakoari jarraituz kendutako amortizazioak. Horrela kalkulatutako moneta–zuzenketaren zenbatekoa ezin izango da handiagoa izan eskualdaketa harengatik lortutako irabazia baino.

   b) 6.000 euro, ibilgailuok erabiltzeari loturiko beste kontzeptu guztiengatik.

   Zergadunak ez badu urteko aldi batean ibilgailu hori erabiltzen, erabili duen denboraren arabera kalkulatuko dira goiko zenbakietan aipaturiko mugak.

3. Erregela honen bigarren zenbakian aipatzen diren mugak honako ibilgailu hauen erabilerari dagozkionean, ez dira aplikatuko erregela honetan aipatzen diren gastuak, zeren ibilgailu horiek esklusiboki jarduera ekonomikoaren garapenari atxikitzen zaizkiola joko baita:

   1. Merkantzien garraioan erabilitako ibilgailu mistoak.
   2. Bidaiariak kontraprestazio bat ordainduta garraiatzeko zerbitzuetan erabiltzen direnak.
   3. Fabrikatzaileek probak, saioak, erakusketak edo salmenten sustapena egiteko erabilitakoak.
   4. Ordezkariek edo merkataritza agenteek beren joan–etorri profesionaletan erabiltzen dituztenak, baina, halakoetan, aurreko bi zenbakiaren a) letran ezartzen den muga aplikatuta.
   5. Gidariei edo pilotuei kontraprestazio bat ordainduta irakasteko zerbitzuetan erabilitakoak.
   6. Zaintza zerbitzuetan erabilitakoak.
   7. Eskuarki ibilgailuak alokatzen jarduten duten erakundeek kontraprestazio bidezko alokairu–jarduera horretan soil–soilik erabiltzen dituztena.

6. Seigarren erregela

Ez dira kengarriak izango aisiarako edo ur kiroletarako itsasontziak edo aireontziak erosi, errentatu, konpondu, mantendu edo balioa galtzearekin zerikusia duten gastuak eta ontzi horien erabilerari lotutako bestelakoak.

Garraiobide horiek jarduera ekonomiko bati bakarrik atxikirik badaude, aurreko paragrafoan aipatzen diren gastuak kengarriak izango dira, baldin eta horrek berekin ez badakar jardueraren etekin garbia negatiboa izatea. Hala ere, adierazitako muga ez da aplikagarria izango, zergadunak frogatzen badu badituela behar diren baliabide material eta pertsonalak aipatutako jarduera ekonomikoa –esandako garraiobideok ustiatzea– denboran zehar modu jarraituan egiteko.

7. Zazpigarren erregela

Gastuak ez dira kengarriak izango horiek sortzen diren eragiketetan ez bada betetzen 2.500 eurotik gorako ordainketak eskudirutan egiteko mugei dagokienez urriaren 29ko 7/2012 Legeak 7. artikuluan xedatutakoa. Lege horren bidez zerga eta aurrekontu arloko araudia aldatu eta finantza–araudia egokitzen da, iruzurraren kontrako prebentzio ekintzak eta iruzurraren kontra borrokatzeko ekintzak areagotzeko.

Zati bat bakarrik ordaindu bada eskudirutan, zenbateko ez–kengarria zati horri dagokiona izango da.

8. Zortzigarren erregela

Sobornoak ez dira kengarriak izango.

9. Bederatzigarren erregela

Jarduera ekonomikoek baldintzak betetzen badituzte mikroenpresatzat edo enpresa txiki edo ertaintzat hartuak izateko (begiratu taula), baterako amortizazioa aplika dezakete.

	MIKROA	txIKIA	ERTAINA
Ibilgetu material berria amortizatzeko askatasuna (eraikinak izan ezik)	x	x	
Ibilgetu material berriaren amortizazio azkartua (x1,5) (eraikinak izan ezik)			x
Batera amortizatzeko aukera: ibilgetu material ukiezina eta ondasun higiezinetako inbertsioa (turismoak izan ezik)	x		
Balizko kaudimengabezietarako krediduen narriaduragatik izandako galerak (muga: zordunen saldoaren % 1)	x	x	x

Baldintzak betetzeari dagokionez, zergadunak egiten dituen jarduera ekonomiko guztiak hartuko dira kontuan.

10. Hamargarren erregela

Ez dira aplikatuko Sozietateen gaineko Zergan ezarritakoaren arabera EMAITZEN ZUZENKETAK.

5.5.2 Nola kalkulatzen da etekina modalitate erraztuan?

5.5.2.1 Zeintzuk dira zergadunen betekizunak?

Jarduera ekonomikoak burutzen dituzten zergadunek zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztuaren arabera kalkulatu ahal izango dute beren jardueren etekin garbia, baldintza hau betetzen dutenean:

- Zergadunak egindako jarduera guztien **eragiketa bolumena** (etekin garbia zenbatespen objektiboaren metodoaren arabera kalkulatzen dutenena sartu gabe), ez izatea **600.000,00 eurotik gorakoa**.

  ERNE: muga hau ez zaie aplikatuko 1. sektoreko jarduerei, hau da, nekazaritza eta abeltzantzari, basogintzari eta baxurako arrantzari.

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 urtebetera 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 aukeratuko da ondorioak izan behar dituen urte naturalaren barruan (martxoaren 1a baino lehen). Jarduera hasita badago, aukera hori zentsuaren alta aitorpenean 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 eredua bete behar du[49] .

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, gehienez ere 600.000,00 eurokoa izatea. Muga hau ez da aplikatuko nekazaritza, abeltzaintza, basogintza eta arrantza sektoreetan.
- Jarduera guztien etekin garbia kalkulatzeko modalitate erraztua aukeratzea.

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 guztiek 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 kalkulatuko 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 sinesgarririk, etekina zati berdinetan egotziko zaie.

5.5.2.4 Nola kalkulatzen da etekin garbia?

5.5.2.4.1 Zenbatespenaren modalitate erraztua. Arau orokorrak:

Honela kalkulatuko da etekin garbia:

- Lehenik, sarrerak eta gastuak kalifikatu eta kuantifikatuko dira[50], hornidurak, amortizazioak eta jarduerari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako irabaziak eta galerak kanpo utzita, baita jarduerari esklusiboki lotutako ibilgailuen errentamendu, lagapen edo balio–galerarengatik kendutako gastuak ere.
- Ondoren, aurreko puntuan aipatu diren sarrera eta gastuen arteko diferentzia kalkulatuko 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.

LABURPENA: modalitate erraztua
Hasierako zenbatekoa = Sarrerak – Gastuak
Kentzen den portzentaje finkoa: hasierako zenbatekoaren %10
Hasierako zenbatekoa - Kentzen den portzentaje finkoa (hasierako zenbatekoaren %10) + Atxikitako elementuen irabaziak - Atxikitako elementuen galerak. Etekin garbia

49 Ikus uztailaren 15eko 64/20008 Foru Dekretua, enpresariek, profesionalek eta beste zergapeko batzuek zerga ondorioetarako aurkeztu behar dituzten zentsu aitorpenak arautzen dituena.

50 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).

Adibidea

Eman dezagun enpresaria zarela 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:

Etekin garbia		
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 €
Etekin garbia	**(28.548,08 €– 2.854,81 € + 3.005,06 €)**	**28.698,33 €**

5.5.2.4.2 Modalitate erraztua. Garraio sektorea.

Bere kalkulua aurrekoaren berdina da. Desberdintasun bakarra da sarreren eta gastuen arteko diferentzia behin kalkulatuta, ateratzen den zenbatekotik % 45 gutxitu behar dela. Amortizazioengatik, hornidurengatik eta gastu frogagaitzengatik aplikatzen da portzentaje hori.

5.5.2.4.3 Modalitate erraztua. Nekazaritza eta abeltzaintza sektorea.

Nekazaritza eta abeltzaintza jardueren kasuan, lehen eraldaketa barne, hauek bereziko dira:

a) Zergadunak edo errenta esleipeneko entitateak egindako nekazaritza eta abeltzaintza jarduera guztien eragiketa bolumena ez bada izan, aurreko lehen urtean, sarrerak baino 30.000 euro handiagoa, kanpoan utzita jarduerari atxikitako ondare elementuen galerak eta irabaziak, 100eko 75eko gutxipena aplikatuko zaio gastu justifikagaitzen kontzeptupean, eta ezingo da beste ezein gasturik kendu.

   Letra honetako erregela berezia aplikatzen duten zergadunek eta errenten esleipeneko entitatek ez dute izango zerga foru arauan ezartzen diren erregistro liburuak eramateko obligaziorik, salmenten eta sarreren erregistro liburua izan ezik. Haien obligazioa izango da, ordea, enpresaburu eta profesionalek fakturak egin eta emateko betebeharrari buruzko araudiaren arabera egindako eta jasotako fakturak zenbakituta gordetzea, daten arabera ordenatuta eta hiruhilekotan multzokatuta.

b) Zergadunak edo errenten esleipeneko entitateak egindako nekazaritza edo abeltzaintza jarduera guztien eragiketa bolumena 30.000 euro baino handiagoa izan bada aurreko lehen urtean, errentamendu, lagapen edo balio-galera gastuengatik, eta gastu frogagaitzengatiko portzentajea 100eko 35ekoa izango da.

   Errenten esleipeneko entitateek egindako nekazaritza eta abeltzaintza jardueren kasuan, aurreko a) eta b) letretan jasotakoa aplikatzean ez dira kontuan hartuko bazkide, oinordeko, komunero edo partaideengan banaka gertatzen diren zirkunstantziak, jarduera horiek zergadun horien banakako jardueren tributazioan izan dezaketen eragina eragotzi gabe.

   Atal honetan jasotakoaren ondorioetarako, jarduera ekitaldiaren barruan egiten hasi bada, aurreko a) eta b) letretan aipatu den eragiketa bolumena konputatzeko, ekitaldi horretan egindako eragiketa bolumena hartuko da kontuan. Jarduera hasi den ekitaldia urtebetea baino laburragoa bada, aurreko kopurua konputatzeko, egindako eragiketak urtebetera eramango dira.

5.5.2.4.4 Modalitate erraztua. Arrantza sektorea.

Arratza jardueraren kasuan, honela kalkulatuko da etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztua erabilita:

- Lehenik, sarrerak kalifikatu eta kuantifikatuko dira jarduerari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako irabazi eta galerak sartu gabe.
- Gastuak nekez frogatu eta baloratu daitezkeenean, aurreko puntuan aipatu diren sarreren % 90 hartuko da bakar–bakarrik **gastu kengarritzat**.
- Azkenik, jarduerari atxikitako ondare elementuetatik datozen irabazi eta galerak gehitu edo gutxituko dira. Sozietateen gaineko zergaren araudian jasotakoaren arabera egongo dira kalkulatuak.

5.5.2.4.5 Modalitate erraztua. Basogintza sektorea.

- Lehenik sarrerak kalifikatu eta kuantifikatuko dira jarduerari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako irabazi eta galerak sartu gabe.
- Gastuak nekez frogatu eta baloratu daitezkeenean, aurreko puntuan aipatu diren sarreren %65ekoa hartuko da bakar–bakarrik **gastu kengarritzat**. Portzentaje hori %75ekoa izango da ustiatu diren azalerak zergadunak espezie hostotsu autoktonoetan basoberritzen dituenean jarraian adierazten diren baldintza eta epeei jarraiki.
- Ondoren, aurreko puntuetan aipatutako sarrera eta gastuen arteko diferentzia kalkulatuko da. Diferentzia hori %60ko edo %50eko portzentajearekin biderkatuko da, baso jardueraren etekina, hurrenez hurren, bi edo bost urtetik gorako epean sortu denean eta aldian aldiro lortu ez denean.
- Azkenik, jarduerari atxikitako ondare elementuetatik datozen irabazi eta galerak gehitu edo gutxituko dira. Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasotakoaren arabera egongo dira kalkulatuak.

Ustiaturiko azalerak basoberritzeko baldintzak eta epeak.

Mozketarako baimena ematen denetik hasi eta bi urteko epean basoberritu behar dira ustiaturiko azalerak. Basoberritzea Gipuzkoako Foru Aldundiari dagokion Departamentuak luzaturiko ziurtagiria aurkeztuta frogatuko da.

Gertatzen bada, aurreko paragrafoan xedatutakoaren haritik, basoberritzea ez dela burutzen ustiaturiko azalera mozten den urte berean, zergadunak mozketa egiten den ekitaldiko aitorpenean adierazi beharko du basoberritzea lehen esandako baldintza eta epeetan egiteko asmoa duela.

Ustiaturiko azaleren basoberritze lanak ez burutzea.

Ustiaturiko azalerak basoberritzeko ezartzen dituen baldintzak betetzen ez badira, zergadunak aitorpen–likidazio osagarri bat aurkeztu beharko du. Gastu kengarri modura %65eko portzentajearen ordez %75koa portzentajea aplikatu duen urteagatik aurkeztuko du aitorpen hori (edo %70ekoa %58,5ekoaren ordez, aurreko ekitaldietatik baldin badator).

Ondorio horietarako, zergadunak berriro kalkulatu beharko du aurreko paragrafoan aipatu den urtean baso jarduerak eman duen etekin garbia, eta horretarako, aplikatuko duen gastu kengarrien portzentajea %65ekoa izango da. Gainera, ateratzen den kuota eta dagozkion berandutza interesak ordaindu beharko ditu (edo %58,5ekoa dagokion kasuan)

Aitorpen–likidazio osagarria aurkezteko epea baldintzak bete ez diren egunean hasi eta horiek bete gabe gelditu diren zergaldia aitortzeko arauzko epea amaitzen den egunean bukatuko da.

LABURPENA: Zuzeneko zenbatespena	
Modalitatea	**Ezaugarriak**
Arrunta	Aplikazio orokorra
Erraztua	Zergadunek ondoko baldintzak bete behar dituzte: • Egindako jardueren eragiketa bolumena aurreko urtean 600.000,00 eurotik gorakoa ez izatea modalitate hau aplikatu nahi baldin badu. Lehen sektoreko jardueretarako izan ezik. • Zergadunak espresuki aukeratzea modalitate erraztua bere jarduera guztien etekin garbia kalkulatzeko. • Errentak esleitzeko erregimenean dauden entitateen kasuan, aurreko bi baldintzak betetzea eta, gainera, bertako bazkide, oinordeko, erkide edo partaide guztiak pertsona fisikoak izatea eta guztiek modalitate hau aukeratzea.

Jarduera ekonomiko bati ekiten dioten zergadunek haren etekin garbi positiboa % 10ean murriztu ahal izango dute, etekina positiboa den lehenengo zergaldian eta hurrengo zergaldian (segidakoak), beti ere, etekin garbi positibo hori ematen duen lehenengo zergaldia jarduera hasi zenetik lehen bost zergaldien barruan badago eta 2016. edo 2017. ekitaldian direnean.

EZ da ulertuko jarduera ekonomikoari ekiten zaiola, baldin eta:

- Zergadunak zuzenean edo zeharka lehenago garatu izan badu jarduera hori. Zergadunak jarduera bera garatzen duela ulertuko da Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergaren Tarifetan talde berean sailkatuta baldin badago.
- Murrizpen hau ez da aplikatuko zergaldian, baldin eta hasitako jarduera ekonomikotik eratorritako sarreren % 50 baino gehiago pertsona edo entitate batetik badatoz, eta zergadunak pertsona edo entitate horrengandik lan etekinak lortu baditu jardueraren hasierako dataren aurreko urtean.

5.6 Zein tratamendu ematen zaie etekin irregularrei?

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

Hala eta guztiz ere, ondorengo kasuetan, jardueraren etekin garbia kalkulatzeko, etekinen zenbateko osoari portzentaje jakin batzuk aplikatuko zaizkio. Horren ondorioz, gainerakoa zerga oinarritik 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 aldian aldiro lortu gabe, zerga oinarrian 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 mozten– ez dute inolako etekinik sortzen eta, gainera, titularrak ez du aurreko urteetan inolako aurrerakinik jasotzen geroago egingo den mozketa horregatik.

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

Sorreraldia	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: sorreraldiko urteak, datatik datara konputatuak, zati etekinak zatikatu diren zergaldien kopurua:

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

- Emaitza **bi urtetik gorakoa** bada, %60ko portzentajea aplikatuko da.
- Emaitza **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[51]. Jabetza intelektual edo industrialaren eskubideak edo horien ordezkoak lagatzeagatik eratorritako kontraprestazio ekonomikoak ez dira, ondorio hauetarako, saritzat hartuko.
- Iraupen mugagabea duten eskubide ekonomikoen ordez jasotako kalte–ordainak.

51 Ikus 1. kapituluaren barruan, "Sarrerak" izenekoan, ageri den 1.7 apartatua. Aitortu behar ez diren errentak azaltzen dira bertan.

LABURPENA:

- Etekinaren %60 integratzen da bi baldintza hauek aldi berean betetzen direnean: bi urtetik gorako epean sortzea eta aldian aldiro 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.
- Etekina epeka jasotzen denean, erregela bat aplikatzen da kalkulua egiteko.

"Etekinak aldian aldiro ez direla lortu" esaten denean, jardueraren 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 aldian aldiro jasotzen baitira normalean.

ERRENTA IRREGULARRETARAKO BATERAKO MUGA

%100etik beherako integrazio portzentajeak aplikatu ahal izateko, hurrengo etekinen kasuan urteko zenbatekoa ezin da izan 300.000 eurokoa baino handiagoa:

- Bi edo bost urtetik gorako epean lortutako etekinak
- Denboran zehar era irregular nabarmenean lortutako etekinak

Zenbateko horren gaineko soberakina 100eko 100ean integratuko da. Adierazitako muga konputatzeko, lehen–lehenik kontuan hartuko dira integrazio portzentajerik txikiena aplikagarri duten kopuruak.

Etekinak zatika jaso badira eta 300.000 euroko muga aplikatu behar bada, muga hori proportzionalki banatuko da zatikapen ekitaldi bakoitzean jasotako zenbatekoen arabera.

> DENA DEN, 2014ko urtarrilaren 1a baino lehen sinatutako kontratuen kasuan, non % 50eko integrazio portzentajea aplikatzen baita denboran era irregular nabarmenean lortutakoak izateagatik, % 50eko portzentajea aplikatuko da haien zenbatekoa edozein dela ere.

5.7 Zein ondare elementu daude jarduera ekonomikoei atxikita? Eta zeintzuk ez?

5.7.1 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 atxikitzat joko dira haien titularitatea bi ezkontideena den kontuan hartu gabe. Maiatzaren 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikoteen kasuan ere berdin jokatuko da, hau da, ez da begiratuko titularitatea bikoteko bi kideek duten edo ez.

5.7.2 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 ibilgetuaren 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: turismo ibilgailuak, atoiak, ziklomotoreak, motozikletak eta kirol edo aisiarako aireontzi nahiz itsasontziak EZ DIRA hartzen jarduera ekonomikoari atxikitzat, behar pribatuetarako ere erabiltzen direnean, erabilera hori noizbehinkakoa eta guztiz garrantzirik gabea izan arren.

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 bereizita eta independenteki aprobetxatu daitezkeenean (gela hori "estudio" bezala bakarrik erabil badaiteke). Ondare elementuak zatiezinak direnean (kamioi bat adibidez), ezin dute inoiz atxikipen partzialik eduki.

5.7.3 Nola atxikitzen eta desatxikitzen ditu zergadunak ondare elementuak?

Ondare elementu bat jarduera ekonomikoari atxikita dagoen edo ez jakitea ezinbestekoa da. Izan ere, atxikitako elementua saltzen bada, salmenta horrekin sortzen den irabazi edo galera jarduera ekonomikoaren "etekina" izango da, eta Sozieta-

teen 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 kalkulatuko da[52]. Horrek bere ondorioak ditu hala oinarrietan nola tasetan. Era berean, eragin egiten du erosketa balioari eguneratze koefizientea aplikatzean eta denbora igarotzeagatik ondare irabaziari egin behar zaizkion murrizpen koefizienteetan.

5.7.3.1 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 ekonomikoei atxikitako ondasun edo eskubideak eskualdatzen badira, izan den ondare irabazi edo galera kalkulatzeko hauxe 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[53].

5.7.3.2. 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 kalkulatzen bada, ondasunen balioa desatxikipenaren unean duten kontabilitate balio garbia izango da.

Adibidea

2013ko urtarrilaren 1ean industri pabiloi bat erosi zenuen 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. 2017ko urtarrilaren 1ean atxikipena kentzen badiozu 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 arruntean 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 €).

- 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 beharko da epealdi horietan egiten den kenkaria gutxieneko koefizienteak aplikatzetik ateratzen den amortizazioarena dela. Koefiziente horiek Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasotzen diren gehienezko epeen ondorio izango dira.

Adibidea

2013ko urtarrilaren 1ean lokal berri bat erosi zenuen 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. Jardueraren etekin garbia kalkulatzeko modalitate erraztua erabili duzu. 2017ko urtarrilaren 1ean atxikipena kentzen badiozu jarduera uzten duzulako, lokalaren balioa ("kontabilitate balio garbia") honako hau izango da geroko salmentari begira:

Lokalaren erosketa balioa (zorua barne)	60.101,21 €
Gutxienez 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 kalkulatzen da 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 eratortzen diren ondare irabazi eta galeretarako aurreikusten duen erre-

52 Ikus 6. kapitulua, "Ondare irabazi eta galerak" izenekoa.

53 Berrinbertsioa Sozietateen gaineko Zergaren araudiak zehazten duen eran egin behar da.

gimen orokorra aplikatuko da[54]. Horrek bere ondorioak ditu aurrezpenaren zerga oinarrian 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.

Ondasuna desatxikipena egin ondoren eskualdatzen bada, ondasunaren eskuratze balioa desatxikipenaren egunean dagokion eguneratze koefizientea aplikatuz eguneratuko da[55].

Gainera, zergadunak 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratu badu desatxikia izan ondoren eskualdatu den ondasuna, ondare irabazien zenbatekoa Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauak IV. tituluaren V. kapituluan ezarritakoaren arabera kalkulatuko da. Horrela kalkulatutako 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 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 galera jarduera ekonomikoaren etekinaren BARRUAN
a) Jarduera ekonomikoei atxikitako elementuak eskualdatzea (salmenta, trukea,...).
b) Ondare elementuak desatxikitzea eta hurrengo hiru urteak baino lehen eskualdatzea.
c) Ondare elementuak eskualdatzea jarduera ekonomikoa utzi denean baina hurrengo hiru urteen barruan beste edozein jarduera hasiz.
Ondare irabazi edo galera jarduera ekonomikotik KANPO
a) Jarduera ekonomikoei atxikita ez dauden elementuak eskualdatzea.
b) Ondare elementuak atxikitzea eta hurrengo hiru urteak baino lehen eskualdatzea.
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 galera 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 aldez aurretik desatxiki direla ulertuko da. Ez da horrela ulertuko, ordea, jarduera utzi ondorengo hiru urteen barruan beste edozein jarduera ekonomikori ekiten bazaio.

54 Ikus 6. kapitulua, "Ondare irabazi eta galerak" izenekoa.

55 Ikus 6. kapituluaren barruan ageri den 6.2.2 apartatua, erosketa balioa eguneratzeko koefizienteak azaltzen dituena.

5.7.4. Nola kalkulatzen da atxikitako ondare elementuak eskualdatzetik datorren ondare irabazi edo galera?

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 ekonomikoei atxikitako elementuetatik datozen ondare irabazi eta galerak Sozietateen gaineko Zergaren araudiak xedatutakoaren arabera kuantifikatuko dira.

Jarduerari atxikitako ondare elementuak eskualdatzeagatik lortutako irabazi edo galera hiru fasetan kalkulatzen da:

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

5.7.4.1 Lehen fasea: nola kalkulatzen da eskualdaketaren emaitza?

Izaera orokorrez, jarduerari atxikitako ondare elementuen eskualdaketatik (salmenta, truke eta abarretik) eratorritako emaitza positibo edo negatiboa ondoko bi balio hauen arteko diferentzia kalkulatuz 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 batek 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 Orokorraren arabera kapitalizatu edo aktibatu direnean.

- Produkzio kostua: eskualdatutako elementua enpresak produzitu badu, eskuratze baliotzat ondoko hauen batura hartuko da:

  – Kontsumitu diren lehengaien eta erabili diren gainerako elementuen eskuratze kostua.

  – Produkzioari egotzi behar zaizkion zuzeneko edo zeharkako kostuen zati proportzionala.

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

- Atxikipen balioa: ondare elementuak eskuratuak izan eta gero atxiki bazaizkio jarduera ekonomikoari, eskuratze baliotzat erosketa balioa hartuko da.

- Eskualdatutako elementuan egindako inbertsio eta hobekuntzen kostua.

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
- Amortizazioak _____.
Ondare elementuaren balio garbia

5.7.4.2 Bigarren fasea: nola egiten zaio eskualdaketaren 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, edo azkeneko balantzeen eguneratzeatik (2012.12.31).

Zuzenketa monetarioa bi baldintza hauek betetzen direnean bakarrik aplikatuko da:

- Eskualdaketaren 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 monetariorik kenduko.

Zuzenketa monetarioa bi erregela hauek kontuan izanik egingo da:

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

a) Lehen erregela: zein koefiziente erabiltzen dira 2017an zuzenketa monetarioa egiteko?

2017an egindako eskualdaketei honako koefiziente hauek aplikatuko zaizkie zuzenketa monetarioa egiteko:

Ondasuna eskuratu, produzitu, atxiki edo hobetu den urtea	**Koefizientea**
1984–01–01 baino lehen	2,446
1984	2,222
1985	2,051
1986	1,931
1987	1,839
1988	1,757
1989	1,673
1990	1,608
1991	1,554
1992	1,507
1993	1,494
1994	1,465
1995	1,398
1996	1,348
1997	1,326
1998	1,380
1999	1,330
2000	1,241
2001	1,223
2002	1,203
2003	1,185
2004	1,171
2005	1,149
2006	1,128
2007	1,089
2008	1,062
2009	1,051
2010	1,049
2011	1,036
2012	1,027
2013	1,021
2014	1,021
2015	1,015
2016	1,008
2017	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, edo azkeneko balantzeen eguneratzeatik (2012.12.31). Hobekuntzei aplikatu beharreko koefizientea horiek egin 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 aplikatzetik ateratzen den amortizazioarena izango da, eta koefiziente horiek Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasotzen diren gehienezko epeetatik aterako dira.

b) Bigarren erregela: nola kalkulatzen da depreziazioaren zenbatekoa?

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

5.7.4.3 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: eskualdaketaren 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 monetariorik 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 aplikatzetik ateratzen dena izango da etekin arrunta.

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

ERNE: aukera hau autolikidazioa aurkezten denean gauzatu behar da.

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

- Eskualdaketan 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 eskualdaketan lortutakoa baino txikiagoa bada, salbuetsiko den ondare irabazia inbertitutako zenbatekoari proportzionalki dagokion zatia izango da.
- Berrinbertsioa jasotzen duten ondare elementuek bost urtez egon beharko dute jarduera ekonomikoei atxikita berrinbertsioa egiten denetik aurrera, justifikatuta dauden galerak daudenean izan ezik, eta hiru urtez ondasun higiezinen 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 aitorpen–likidazioaren kuota, salbuespena aplikatu izan ez balitz ordaindu beharko zen kuota osoaren zatia gehi % 15a.

  Interes ekonomikoko talde espainiar eta europarrei nahiz aldi baterako enpresa batasunei aplikagarri zaizkien erregimen berezietara bildutako entitateak direnean, lortutako errenta positiboen zerga oinarriaren zatia berrinbertsioa egiteko epea amaitu den zergaldian egotziko zaie bazkideei[56].
- Berrinbertsioa ez mantentzea:

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

Erregimen hau ez da beste ezein zerga onurarekin bateragarria

Aparteko mozkinak berrinbertitzeagatik aplikatzen den salbuespena bateraezina izango da eskualdaketaren zenbatekoa inbertitua duten elementuen gainean aplika daitekeen beste edozein zerga onurarekin, baterako amortizazioa, amortizazio bizkortua eta amortizazioa askatasuna kasuetan izan ezik.

5.8 Nola kalkulatzen dira zenbatetsitako etekinak?

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

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

5.9 Zein irizpide jarraitzen da egozpen tenporala egiteko?

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

a) Egozpen fiskalerako irizpide orokorra: sortzapenaren printzipioa.

Sarrerak eta gastuak sortzen diren zergaldian egotzi behar dira (aitortu behar dira), horiek ordezkatzen duten ondasun eta zerbitzuen korronte errealaren arabera, moneta edo finantza korrontea noiz sortu den kontuan hartu gabe, eta batzuen eta besteen arteko korrelazioa errespetatuz.

ERNE: "sortzapenaren printzipioak" esan nahi du ezen zergadunak 2017. urtean baino lehen ematen badu ondasun bat edo zerbitzu bat prestatzen, lortzen dituen sarrerak urte horretako zerga aitorpenean sartu behar dituela, zein urtetan kobratzen dituen kontuan hartu gabe (2018. 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 jaso-

56 Ikus Sozietateen gaineko Zergaren araudia.

tako sarrerak behar baino lehenagoko zergaldi bati egotzi zaizkionean, egozpen tenporala egin den zergaldian konputatuko dira, beti ere horretatik eratortzen 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 jasotakoen antzeko kontingentziak estaltzeko barne fondoetan egiten diren zuzkidurak.

   Barne hornidura eta fondoetan egiten diren diru zuzkidurek Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuan[57] nahiz borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateen zerga erregimenari buruzko foru arauetan jasotakoen pareko edo antzeko kontingentziak estaltzen dituztenean, prestazioak ordaintzen diren zergaldian egotziko dira. Pentsio planetan jasotakoen 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. "Kobrantza eta ordainketen" irizpidea.

   Beren jarduera ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko zuzeneko zenbatespen erraztuaren modalitatea erabiltzen duten zergadunek "kobrantza 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 aitorpena aurkeztean adieraztea zergadunak "kobrantza eta ordainketen" irizpidea aukeratzen duela.
- Egozpen tenporalaren irizpideak aldatzeak ez ekartzea berekin gastu edo sarreraren bat konputatu gabe geratzea. 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 aitorpenean 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 zerga oinarrian sartuko dira, erregelamenduz finkatzen diren baldintzetan. Beharrezkoa izanez gero, aitorpen likidazio osagarri bat egingo da, baina zigorrik, berandutza interesik edo inolako errekargurik gabe.

6. Heriotza.

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

5.10 Zein kontabilitate eta erregistro eraman behar ditu jarduera ekonomikoaren titularrak?

1. Jarduera ekonomikoen etekina zuzeneko zenbatespenaren modalitate arruntaren arabera kalkulatzen 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 kalkulatzen denean, zergadunak erregistro liburu hauek eraman behar ditu:
   - Salmenta eta sarreren erregistro liburua.
   - Erosketa eta gastuen erregistro liburua.
   - Inbertsio ondasunen erregistro liburua.
   - Kutxako liburua.
3. Jarduera profesionalak egiten dituzten zergadunek eta errentak esleitzen dituzten entitateek honako erregistro liburu hauek eraman behar dituzte:
   - Sarreren erregistro liburua.
   - Gastuen erregistro liburua.
   - Inbertsio ondasunen erregistro liburua.
   - Kutxako liburua.
   - Fondo eta osakinen erregistro liburua.
4. Jarduera ekonomikoak egiten dituzten zergadunek araubide iragankorra erabiltzen badute haien etekin garbia kalkulatzeko, honako faktura eta frogagiriak gorde behar dituzte, dataren arabera zenbakituta eta hiruhilekotan taldekatuta:
   - Egindako fakturak, enpresariek eta profesionalek fakturak egin eta emateko duten betebeharra arau-

57 Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak onartu zuen.

tzen duen araudiaren arabera luzatuak eta jaso diren beste edozein motatako faktura edo frogagiriak.

ERNE: 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 bakarrak eramango dituzte egindako jardueragatik, emaitzak bertako kideen artean nola banatzen diren kontuan hartu gabe.

   Aurreko erregela bera testamentu–ahalordea erabili gabe duten herentziei aplikatuko zaie, jarduera ekonomikoak egiten badituzte, nahiz eta beraien etekinei esleitzeari buruz ezarrita dauden erregelak aplikatu.

2. Kontabilitatea Merkataritza Kodearen arabera eramaten duten zergadunek ez dute lehen aipatu diren erregistro liburuak eraman beharrik izango.

3. Zergadunak independenteki beteko ditu jarduera bakoitzaren erregistro liburuak, Merkataritza Kodeak exijitutako erregistro liburuak direnean izan ezik. Horretarako, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitorpen ereduan ageri den apartatu berezia bete beharko du, eta bertan honako datuok adierazi: bolumen kopurua, erabilitako folio kopurua, zergaldian egindako idazpen kopurua eta azken idazpenaren data.

4. Zergadunek eta errentak esleitzen dituzten entitateek jarduera bat baino gehiago egiten dutenean, liburu independenteak eramango dituzte horietako bakoitzerako, eta lehen folioan liburua zein jarduerari dagokion adieraziko dute.

5. 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.

6. Fiskalki exijitu daitezkeen liburu, faktura edo erregistroak baliabide informatikoen bidez eramaten badira, honako fitxategi magnetiko hauek ere gorde beharko dira:

   - Aplikazio informatikoen bidez sortutako datu fitxategiak, hala historikoak nola nagusiak, bete beharreko liburuak horietatik datozenean.
   - Programen fitxategiak, aurreko datu fitxategiak prozesatzeko erabiltzen direnean.

7. Oharpenak orrietan egitea baliagarria izango da baldin eta, egoki den beste edozein baliabide erabilita, orri horiek koerlatiboki enkuadernatu baldin badaitezke derrigorrezko erregistro liburuak osatzeko. Erregistro liburuen 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.

<table>
<tr><th colspan="6">LABURPENA: kontabilitate eta erregistro obligazioak jarduera ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko erabilitako sistemaren arabera</th></tr>
<tr><th colspan="2">Sistema</th><th colspan="2">Jarduera</th><th colspan="2">Kontabilitate eta erregistro obligazioak</th></tr>
<tr><td rowspan="7">Zuzeneko zenbatespena</td><td rowspan="4">Modalitate arrunta</td><td rowspan="4">Enpresa jarduera</td><td rowspan="3">Jarduera ekonomikoak merkataritza izaera du</td><td>Merkataritza Kodearen arabera</td><td>Egutegia
Inbentarioak
Urteko kontuak</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Sozietateen gaineko zergaren arabera</td><td>Erosketen erregistroa.
Salmenta eta sarreren erregistroa.
Ordainketa eta kobrantzen erregistroa.
Gastuen erregistroa.</td></tr>
<tr><td colspan="2">Salmenta eta sarreren erregistro liburua.
Erosketa eta gastuen erregistro liburua.
Inbertsio ondasunen erregistro liburua.
Kutxako liburua</td></tr>
<tr><td>Jarduera ekonomikoak ez du merkataritza izaerarik</td></tr>
<tr><td>Modalitate erraztua</td><td colspan="2">Enpresa jarduera</td><td colspan="2">Salmenta eta sarreren erregistro liburua.
Erosketa eta gastuen erregistro liburua.
Inbertsio ondasunen erregistro liburua.
Kutxako liburua</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="2">Araubide Iragankorra</td><td colspan="2">Salmenta eta sarreren erregistro liburua.
Fakturak dataren arabera zenbakituko dira, eta hiruhilabeteka elkartuko dira.</td></tr>
<tr><td>Modalitate arrunta/erraztua</td><td colspan="2">Lanbide jarduera</td><td colspan="2">Salmenta eta sarreren erregistro liburua.
Erosketa eta gastuen erregistro liburua.
Inbertsio ondasunen erregistro liburua.
Kutxako liburua
Fondo eta osakinen erregistro liburua.</td></tr>
</table>

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 kalkulatzen da irabazia edo galera?
- 6.2.1 Nola kalkulatzen da eskurapen balioa?
- 6.2.2 Nola eguneratzen da eskurapen balioa?
- 6.2.3 Nola kalkulatzen da eskualdaketa balioa?
- 6.2.4 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako elementuen araudi iragankorra

6.3 Berariazko 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 gabeak, 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. Sozietateei 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 trukatzea
- 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 higiezinen gaineko eskubide errealak eskualdatzea
- 6.3.13. Eskualdaketatik eratorri gabeko ondasun edo eskubideak integratzea
- 6.3.14. Futuro eta aukeren merkatuan egindako eragiketak
- 6.3.15. Balio aldaketa gertatzen bada testamentu-ahalordea erabili gabe duen herentzia batekoak izandako ondasunak besterentzeagatik

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

6.1 Zer dira ondare irabazi eta galerak?

Zergadunaren ondarearen balioan izandako bariazioak dira ondarezko irabaziak eta galerak, ondarean izandako aldaketaren batengatik agerian geratu badira, Errenta Zergaren Foru Arauak etekintzat hartzen dituenean.

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 aldaketa** 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.
- **Etekina ez izatea**. Horrelaxe gertatzen da aktibo finantzarioekin eta bizitza edo minusbaliotasun aseguruekin. Ondarearen osaeraren aldaketaren arrazoia ondare elementu baten titularitate osoa eskualdatzea izan denean, ondare irabazi edo galeratzat hartuko da izaera orokorrez. 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, jarduera ekomikoaren 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, baldin eta ez bada gertatzen adjudikazio soberakinik:

- *Gauza komuna* zatitu denean.
- Ganantzialen sozietatea desegin denean, *partaidetzazko ezkontza erregimen ekonomikoa* iraungi denean edo Izatezko bikoteei buruzko maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikoteen ondare erregimen ekonomikoa iraungi denean baldin eta izatezko bikoteak hitzartutako ondare erregimen ekonomikoa aurreko bi horietako edozein bada.
- *Ondasun komunitatea* **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 ondorioetarako, baldin eta Balore Merkatuari buruzko uztailaren 28ko 24/1988 Legeak 36.7 artikuluan eta hori garatzeko araudian jarritako beharkizunak 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. Kostu gabeko eskualdaketaren bat dagoenean (herentzia), zergaduna hiltzeagatik, are kostu gabeko eskualdaketa hori komisarioak testamentu–ahalordea erabilita edo berehalako eraginkortasuna duen edozein oinordetza–titulu bidez egiten denean ere. Ondorio horietarako, oinordetza–tituluak dira Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 11ko 3/1990 Foru Arauaren 3. artikuluan ezarritakoak.
3. Zergadunak kosturik gabe eskualdatzen duenean, hau da, dohaintzen ematen duenean bere enpresa edo haren partaidetzak, ezkontidearen alde, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikotekidearen alde, edo aurreko zein ondorengo ahaideen edo adoptatzaileen edo adoptatuen alde, baldin eta enpresak edo partaidetzek aberastasunaren eta fortuna handien gaineko zergan hobarituak izateko eskubidea badute.
4. Zergadunak bere enpresa edo haren partaidetzak dohaintzan ematen dituenean langileen alde, betiere enpresak edo partaidetzek aberastasunaren eta fortuna handien gaineko zergan hobarituak izateko eskubidea badute.
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 konpentsagarriarekin zer ikusirik ez duenean.
6. Pertsona desgaituen alde eratutako ondare babestuei ekarpenak egiten zaizkienean. Dohaintza jasotzen duena, dohaintza–emailearen lekuan subrogatuko da dohaintzan jasotako ondareen eskuratze data eta baloreari dagokionez.[58].

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.
- Ekarpenak itzultzea.

Kapital murrizpena egiteko moduei dagokienez, 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.

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

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 balioa sozietatearen ondarearen barruan jarraitzen duten gainerako balore homogeneoen artean banatuko da proportzionalki.

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

Negoziaziora onartu gabeko balore edo partaidetzak eskualdatzen direnean balore edo partaidetza guztiei berdin eragiten ez dien balio nominalaren murrizpen baten bidez kapitala gutxitu ondoren, eskualdaketa–baliotzat 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 murriztapenaren helburua ekarpenen itzulketa denean, tratamendu fiskala ezberdina da elkarte kotizatuentzat eta ez kotizatuentzat:

- Elkarte kotizatuentzat, itzulketaren zenbatekoak edo jasotako ondasun edo eskubideen merkatuko balio normalak gutxitu egingo du ukitutako balore edo partaidetzen eskurapen balioa, aurreko paragrafoan ezarritako erregelei jarraikiz, balio hori deuseztatu arte. Soberakina badago, kapital higigarriaren etekin gisa integratuko da, eta edozein motatako entitateen funts propioetan parte hartzeagatik lortu dela joko da. Integrazioa jaulkipen primen banaketarako ezarritako eran egingo da, salbu eta kapital murriztapena banatu gabeko mozkinen ondorio denean, kontzeptu honengatik jasotzen diren kopuru guztiak dibidenduak, batzarrera joateko primak, eta edozein motaren mozkin partaidetzaren arabera zergapetuko baitira orduan. Ondorio horietarako, iritziko da kapital murriztapenek, beren xedea zeinahi dela ere, banatu gabeko mozkinetatik ez datorren kapital sozialaren zatiari eragiten diotela lehenik, kapital soziala deuseztatu arte.
- Aurreko paragrafoan ezarritakoa ezarrita ere, kapital murriztapenaren xedea ekarpenak itzultzea bada eta haren jatorria ez badago Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2004ko apirilaren 21ean emandako 2004/39/EE Zuzentarauan –finantza tresnen merkatuari buruzkoan– definitzen diren balore merkatu arautuetako batean negoziatzeko onartuta ez dauden eta sozietate edo entitateen funts propioetako partaidetza ordezkatzen duten baloreetan eta, gainera, akzio edo partaidetza horiei kapital murriztapena egin aurretik itxitako azken ekitaldian dagozkien funts propioen balioaren eta haien eskurapen balioaren arteko diferentzia positiboa bada, lortutako zenbatekoa edo jasotako ondasun edo eskubideen merkatu balio normala kapital higigarriaren etekintzat hartuko da, diferentzia positibo horren mugarekin.

  Ondorio horietarako, aurreko paragrafoan aipatzen diren funts propioen balioari kendu egingo zaizkio, batetik, kapital murriztapena eta egin aurretik emandako etekinen zenbatekoa, funts propio horietan sartutako erreserbetatik badatoz, eta, bestetik, funts propio horietan sartutako erreserba legalki baliaezinen zenbatekoa, akzio edo partaidetzak eskuratu ostean sortuak badira.

  Muga horretatik gorako soberakina akzio edo partaidetzen eskurapen balioa murrizteko erabiliko da.

  Baldin eta kapital murriztapenak ekarri badu kapital higigarriaren etekin gisa zenbatzea lortutako zenbateko osoa edo zati bat edo jasotako ondasun edo eskubideen merkatu balio normal osoa edo zati bat eta, ondoren, zergadunak dibidenduak edo mozkinetako partaidetzak lortzen baditu, entitate beretik badatoz eta kapital murriztapena egin zenetik zergadunaren ondarean egon diren akzio eta partaidetzei badagozkie, dibidenduen edo mozkinetako partaidetzen bidez lortutako zenbatekoak gutxitu egingo du haien eskurapen balioa, baina kontuan hartuta akzio edo partaidetza horiek direla-eta aurretik konputatu diren kapital higigarriaren etekinak.

(Oharra: tasa orokorrera bilduta ez dauden kapital aldakorreko inbertsio sozietateek (SICAV izenaz ezagunek) berezia izango dute tributazioa. Ikus hogeita hamabigarren xedapen gehigarria Errenta Zergari buruzko 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 galeratzat, baina oinordekoek zergaren aitorpena 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 dohaintzan ematen dituenean bere enpresa edo haren partaidetzak ezkontidearen alde, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikote–lagunaren alde, edo aurreko zein ondorengo ahaideen alde, enpresa edo partaidetzak aberastasunaren eta fortuna handien gaineko zergan[59] salbuetsita izateko eskubidea izanez gero?

Enpresen edo entitateetako akzio edo partaidetzen kostu gabeko eskualdaketetan, ezkontidearen, izatezko bikote–lagunaren, aurreko ahaideen edo adoptatzaileen, edo ondorengo ahaideen edo adoptatuen alde egiten direnean , ez da egongo ondare irabazi edo galerarik, baldin eta baldintza hauek betetzen badira:

- Enpresak edo partaidetzek eskualdatzailearen (dohaintza emailearen) aberastasunaren eta fortuna handien gaineko zergan salbuespena aplikatzeko eskubidea izatea.
- Eskualdatzaileak —dohaintza emaileak— 60 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 ordain-

59 Aberastasunaren eta fortuna handien gaineko zergari buruzko abenduaren 18ko 10/2012 Foru Arauak 6bis artikuluan aipatzen dituen enpresak edo partaidetzak dira.

saririk ez kobratzea une horretatik aurrera zuzendaritza lanarengatik.

Ondorio horietarako, sozietateko administrazio kontseiluko kide izate soila ez da hartuko zuzendaritza arduratzat.

- Eskuratzaileak (dohaintza hartzaileak) dohaintzaren eskritura publikoaren egunaren ondorengo bost urteen barruan eustea enpresari edo berak jasotako partaidetzei, salbu epe horren barruan hiltzen bada edo porrotaren prozedura dela eta empresa likidatzen bada.

  Eskuratzaileak epe horren barruan ez badie eusten enpresari edo partaidetzei, eskualdatzaileak bere zerga egoera erregularizatu beharko du epea bete ez den ekitaldiari dagokion aitorpenean. Ekitaldi horretan ondare irabazi edo galera gertatu dela ulertuko da.

- Eskuratzaileak ez egitea zuzenean edo zeharka eskurapen balioa nabarmen murrizten duten erabilpen egintzarik eta sozietate eragiketarik.

- Zergadunak ondare elementuak erosi ondoren bere jarduera 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: 2017ko otsailaren 2an eskuratu eta 2017ko irailaren 1ean atxikitzen bazaio) gutxienez 2022eko irailaren 2an gauzatu behar da ondasunaren kostu gabeko eskualdaketa geroratu ahal izateko.

- Akzio eta partaidetzen eskualdaketan, ondare irabazia edo galera egongo da bi balio hauen arteko proportzioari dagokion zatian: batetik, jarduera ekonomikoari atxiki gabeko aktiboen balioa –ken jardueratik ez datozen zorren zenbatekoa– eta, bestetik, entitatearen ondare garbiaren balioa. Erregela horiek berak aplikatuko dira, hala badagokio, partaidetutako entitateen akzio eta partaidetzen balorazioan, entitate edukitzailearen partaidetzen balioa zehazteko.

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 dohaintzan ematen dituenean langileen alde bere enpresa edo haren partaidetzak, enpresa edo partaidetzak aberastasunaren eta fortuna handien gaineko zergan60 salbuetsia izateko eskubidea izanez 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 baldintza hauek betetzen badira:

- Langile eskuratzaileek eskurapena egin aurreko bost urteetatik gutxienez hirutan izan behar dute lan egindakoak enpresan edo entitatean edo taldeko entitateetan. Ondorio horietarako, senideen zaintza dela–eta langileak borondatezko eszedentzian egon badira entitate horietako batean, egoera horretan emandako denbora–tarteak lan egindako epealditzat hartuko dira.

- Aipatutako bost urteko epea enpresa edo entitateko akzio edo partaidetzak eskualdatu diren egunetik aurrera konputatuko da. Eskualdaketa hori eskritura publikoan edo agiri pribatuan jaso beharko da, zerga administrazioari aurkezteko.

  Langile eskuratzaileak ekarpenean ematen badizkio eskuratutako akzio edo partaidetzak langileek bakarrik partaidetutako entitate bati –entitate horiek aurrerago arautzen dira–, baldintza hau betetzen dela ulertuko da langile horrek aurreko paragrafoan aipatutako epea osatu arteko denboran mantentzen duenean partaidetza entitate horretan.

- Aurreko bigarren baldintzan jasotako epean zehar, eskuratzaileek lanean jarraitu behar dute, langile gisa, entitatean edo taldeko entitateetan, edo, kasua bada, foru arau honen 24.1 artikuluan aipatzen den lan pertsonala jarraitu behar dute egiten entitatearentzat. Ondorio horietarako, ulertuko da senideen zaintza dela–eta borondatezko eszedentzia egoeran dauden langileek lanean jarraitzen dutela eszedentziak irauten duen bitartean.

  Aurreko paragrafoan ezarritako baldintzak ez dira bete gabetzat hartuko, bi kasu hauetan: eskualdaketa egin ondoren eta aurreko paragrafoan aurreikusitako epea amaitu baino lehen eskuratzaileak hiltzen direnean edo haien alde ezintasun iraunkor osoa, absolutua, edo baliaezintasun handia aitortzeagatik entitatean lan egiteari uzten diotenean, eta, orobat, enpresa edo entitatea konkurtso–prozedura baten ondorioz likidatzen denean.

- Aurreko bigarren baldintzan aurreikusitako epean zehar, eskuratzaile bakoitzak entitatean zuzenean edo zeharka izan dezakeen partaidetza, barruan sartuta ezkontidearena edo izatezko bikote–lagunarena, aurreko ahaideena edo adoptatzaileena, ondorengo ahaideena eta adoptatuena, eta zeharkako ahaideena hirugarren graduraino, ezin da izan 100eko 20tik gorakoa. Entitatea talde bateko kide bada, aurreko baldintza taldea osatzen duen entitate bakoitzari dagokionez bete beharko da.

- Entitate bateko akzio edo partaidetzen eskualdaketa bertako langileen edo taldeko entitateetako langileen alde egiten dela joko da, eskuratzailea entitate bat denean eta, gainera, entitate horrek baldintza hauek betetzen dituenean:

  a') Entitateko partaide bakarrak izatea akzio edo partaidetzak eskualdatzen diren entitateko langileak edo taldeko entitateetakoak, eta langile horiek lehen beharkizuna betetzea.

  Entitateko akziodunen osaerari begira, entitatean langileek bakarrik parte hartzeko beharkizuna, aurreko paragrafoan aipatua, ez da bete gabetzat joko entitatean parte hartzen duten langileek entitate enplegatzailean lan egiteari uzten diotenean ezintasun iraunkor osoa, absolutua, edo baliaezintasun handikoa aitortu zaielako.

  Era berean, entitateko akziodunen osaerari buruzko beharkizuna ez da bete gabetzat joko partaidetza langileek bakarrik partaidetutako entitateko akzio edo partaidetzak eskuratu ondoren hildako langileen oinordekoei dagokienean. Aurreko hori bi urtez aplikatuko da gehienez, langilea hiltzen denetik aurrera.

  b') Aktiboaren gutxienez 100eko 90 entitate horretako edo taldeko entitateetako akzio eta partaidetzek era-

60 Aberastasunaren eta fortuna handien gaineko zergari buruzko abenduaren 18ko 10/2012 Foru Arauak 6bis artikuluan aipatzen dituen enpresak edo partaidetzak dira.

tzea. Portzentaje hori zehaztearen ondorioetarako, diruzaintza ez da konputatuko aktiboan.

Entitatea eskualdaketa egin aurreko bi hilabeteetan eratu bada, edo epe horren barruan kapitala zabaldu badu diruzko ekarpenen bidez, b') letrako beharkizuna eragiketa formalizatzen denetik aurrera exijituko da.

Langileek bakarrik partaidetutako entitateak, aurreko paragrafoetan aipatutakoak, bigarren beharkizunean adierazitako epean bete beharko ditu a') eta b') letretan ezarritako baldintzak.

Akzioak eta partaidetzak mantentzeko epea, bigarren beharkizunean aipatua, exijituko zaie bai langileek bakarrik partaidetutako entitateari, entitateak berak eskuratutako akzio eta partaidetzei dagokienez, eta bai langileei, entitatean dituzten akzio eta partaidetzei dagokienez. Langileek bakarrik partaidetutako entitatea desegiten bada epe hori bete aurretik, epea osatu beharko da bazkide langileek akzioak eta partaidetzak mantenduta.

Eskurapenak langileek bakarrik partaidetutako entitateek egiten dituztenean, entitatean parte hartzen duten langile horiei dagokie baldintzak betetzea. Eskualdaketa egin ondorengo edozein unetan, baldintzak betetzen ez badira, eskualdatzaileak zerga egoera erregularizatu behar du baldintzak bete ez diren ekitaldiko autolikidazioan. Alde batera utziko da eskualdaketa bertako langileei egin zaien edo langileek bakarrik partaidetutako Indarrean dagoen testua entitateei egin zaien. Erregularizazioaren barruan berandutze–interesak ere sartuko dira.

Enpresen edo akzio zein partaidetzen eskualdaketa kostu bidezkoa izan bada, geroko eskualdaketa batean zer ondare irabazia edo galera izan den kalkulatzeko langileak kontuan hartu behar duen eskurapen balioa benetan ordaindutako zenbatekoa izango da. Aurrekoa ez zaio aplikatuko aurreko paragrafoan aurreikusitakoaren indarrez eskualdatzailearentzat ondare irabazi edo galeratzat hartu den eskurapenaren zatiari; zati horren proportzionala den eskurapen balioa zergaren arau orokorrei jarraituz zehaztuko da.

- Enpresa edo horretako partaidetzak eskualdatu aurretik, eskaintza bat egingo zaie enpresako langile guztiei, guztientzako baldintza berdinetan, inor baztertu gabe.

Langileen aldeko eskualdaketa kostu bidezkoa nahiz kosturik gabekoa izan daiteke. Kostu bidezko eskualdaketan, eskurapen balioa haiek ordaindutakoa izango da, eta eskurapen eguna, eskualdaketarena. Kosturik gabeko eskualdaketan, dohaintza jasotzen duena, langileak alegia, dohaintza–emailearen 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 konpentsagarriarekin zer ikusirik ez duenean.

Aipatutako konpentsazioek ez dute emango ordain tzailearen zerga oinarria murrizteko eskubiderik, eta ez dira errenta izango jaso tzailearentzat.

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 Zergan[61].
- Irabaziak 65 urtetik gorako pertsonek ohiko etxebizitza kostu bidez eskualdatzeagatik lortu direnean (400.000 euroko mugarekin), edo autonomia pertsonala sustatzeko eta besteren beharra duten pertsonak zaintzeko legearen arabera mendekotasun ertaina edo handia dutenen pertsonek ohiko etxebizitza kostu bidez saltzeagatik sortu direnean.
- Zordunaren edo haren bermatzailearen ohiko etxebizitza ordainean emateagatik sortzen direnean, baldin eta ordainean emate hori egiten bada hipotekaz bermatuta dauden zorrak, kreditu–entitateekin edo modu profesionalean maileguak zein hipoteka–krediduak ematen dituen beste edozein entitaterekin hartutakoak, kitatzeko. Ezinbesteko baldintza izango da, beti, ohiko etxebizitzaren jabeak ez izatea behar besteko beste ondasun edo eskubiderik zorra bere osoan ordaintzeko eta etxebizitza besterentzea saihesteko. Preskribatu gabe dauden urteei ere aplikatzen zaie.
- Ohiko etxebizitzaren hipoteka judizial edo notarialen exekuzioetan lortutakoak, aurreko puntuko baldintza berdinekin. Preskribatu gabe dauden urteei ere aplikatzen zaie.
- 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 higiezinen kostu bidezko eskualdaketak direla medio sortutakoak, higiezin horiek kostu gabeko eskurapen batetik badatoz eta eskurapen hori Oinorde-

61 Ikus 12. kapituluaren barruan (Kuota likidoa eta kenkariak), dohaintzengatiko kenkariei buruzko 12.5 apartatua.

tzen 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 bakarrik datorrenean.

5. Zergaldian zehar jokoan izandako galerak, baldin eta zergaldi berean jokoagatik lortutako irabaziak baino handiagoak badira.

6. Ondare elementu bat eskualdatzean izandako galerak, eskualdatzaileak ondare elementu bera berriro eskuratzen duenean eskualdaketa egunaren ondorengo urtearen barruan. Kasu horietan, ondare elementua geroago eskualdatzen denean integratuko da galera. Adibidez: zergadunak ondasun bat 2017ko urtarrilaren 1ean saldu eta ondare galera izan du; ondasun bera 2017ko abenduaren 31n erosi badu berriro, salmentan izandako galera ez da 2017. urteko aitorpenean 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 homogeneoak[62] 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 homogeneoak[63] 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).
- **Ondasun edo eskubide bat ondarean integratuz gero** (adibidez: zergadunak sari edo subentzioa lortu duenean): ondarean integratu den elementuaren merkatuko 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 kalkulatzen da eskurapen balioa?

Honela kalkulatuko 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, eskuratzaileak (erosleak) ordaindu dituenean.
2. Bigarren urratsa: aurreko baturari zenbateko hau kenduko zaio:
   - **Amortizazioa**. Bidezkoa denean, erregelamenduz egindako amortizazioak kenduko dira; nolanahi ere, gutxieneko amortizazioa konputatuko da.

   Errentamenduan lagatako 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 dira[64]. Horretarako, ondare elementuen eskurapen egunetik kontsumorako prezioen indizeak izan duen bilakaera eta eskualdaketaren 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.

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

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

64 2017. urtean egindako eskualdaketei abenduaren 20ko 28/2016 Foru Dekretuak finkatutako koefizienteen taula aplikatzen zaie.

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

2017an eskualdatutako ondasun edo eskubideetarako, koefiziente hauek aplikatuz eguneratuko da eskurapen balioa.

Urtea	Eguneratze koefizientea
1994 eta aurrekoak	1,569
1995	1,666
1996	1,605
1997	1,569
1998	1,534
1999	1,492
2000	1,442
2001	1,388
2002	1,339
2003	1,302
2004	1,264
2005	1,224
2006	1,183
2007	1,151
2008	1,105
2009	1,102
2010	1,084
2011	1,051
2012	1,028
2013	1,012
2014	1,010
2015	1,010
2016	1,010
2017	1,000

Dena den, ondare elementua 1994ko abenduaren 31n eskuratu bada, 1,668 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 kalkulatzen da eskualdaketa balioa?

Zenbateko hauen arteko diferentzia eginez kalkulatzen da eskualdaketa balioa:

- **Inorenganatzearen benetako zenbatekoa**. Eskualdaketaren 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 arauei jarraiki lortuko da inorenganatzearen benetako zenbatekoa.

  2015eko urriaren 3tik aurrera eta 5/2015 Legea, ekainaren 25ekoa, Euskal Zuzenbide Zibilari buruzkoa onartzearen ondorioz, aurreko paragrafoan xedatutakoa aplikatuko da are kostu gabeko eskualdaketa komisarioak testamentu–ahalordea erabilita edo uneko eraginkortasuna duen edozein oinordetza–titulu bidez egiten denean ere. Ondorio horietarako, oinordetza–tituluak izango dira oinordetzen eta dohaintzen gaineko zergak ezarritakoak.

  Aurreko paragrafoan aipatutako kostu gabeko eskualdaketetan –uneko eraginkortasuna duten oinordetza–titulu bidez egindakoetan–, eskurapen balioa, ondasunak eskuratzen dituenarentzat, hauxe izango da geroko eskualdaketei begira: dohaintza–emaileak ondasun horiek dohaintza–hartzaileari ematean duten balioa, salbu eta dohaintza–hartzaileak dohaintza–emailea hil aurretik eskualdatzen baditu ondasunak. Izan ere, horrelako kasuetan, dohaintzahartzailea dohaintza–emailearen lekuan subrogatuko da ondasun horien eskurapen balio eta datei dagokienez. Subrogazio horretan, uneko eraginkortasuneko oinordetza–itunaren aurretik dohaintza–emaileak zituen eskurapen data eta balioa gordeko dira.

- **Eskualdaketari lotutako gastuak eta zergak**, interesak kanpoan utzita, eskualdatzaileak ordaindu dituenean.

LABURPENA: eskualdaketa balioa

Inorenganatzearen benetako balioa

– Eskurapenari lotutako gastuak eta zergak, eskualdatzaileak ordainduak

Eskualdaketa balioa

Adibidea

Demagun 2002ko urtarrilaren 7an zuk 180.000,00 euroko etxebizitza 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: 3.600,00 eurokoa izan zen amortizazioa. 2017ko urtarrilaren 18an etxebizitza saldu zenuen 364.000,00 euroren trukean. Azkenik, hobekuntzaren eskualdaketa balioa 24.000,00 eurokoa da.

Etxebizitzaren ondare irabaziaren kalkulua

Etxebizitza inorenganatzearen zenbatekoa	364.000,00 € - 24.000,00 €	340.000,00 €
Hobekuntza inorenganatzearen zenbatekoa		24.000,00 €
Eskurapenaren benetako zenbateko eguneratua	180.000,00 € x 1,339	241.020,00 €
Gastu eta zerga eguneratuak	15.000,00 € x 1,339	20.085,00 €
Amortizazio eguneratua	3.600,00 € x 1,339	4.820,40 €
Eskurapen balio eguneratua		**256.284,60 €**
Etxebizitzaren ondare irabazia	**340.000,00 € – 256.284,60 €**	**83.715,40 €**

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

Hobekuntzatik eratorritako ondare irabazia

Eskualdaketa balioa		24.000,00 €
Eskurapen balio eguneratua	12.000,00 € x 1,105	-13.260,00 €
Hobekuntzaren ondare irabazia	24.000,00 €- 13.260,00 €	10.740,00 €

Ondare irabazi hori aurrezpenaren zerga oinarrian 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 erregela hauei jarraikiz kalkulatuko da:

1ª.– Oro har, eta ondare elementu bakoitzerako, kalkulua egingo da Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauak dioenaren arabera. Horrela kalkulatutako 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:

a) 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, ulertuko 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.

b) Eskualdatutako ondare elementuak ondasun higiezinak, haien gaineko eskubideak edo 2015eko urriaren 23ko 4/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutako Baloreen Merkatuari buruzko Legearen testu bategineko 314. artikuluan aipatutako entitateen baloreak badira –kanpoan utzita higiezinen merkatutan inbertitzeko sozietate edo funtsen kapital sozialaren edo ondarearen akzio edo partaidetzak–, murriztapena 100eko 11,11 izango da, aurreko letran adierazitako iraupen aldiko urte kopurua bi baino handiagoa den urte bakoitzeko.

c) 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.

d) 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.

e) 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.

2ª.– 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 kapituluan ezarritakoaren arabera kalkulatuko dira, balore, akzio edo partaidetza bakoitzerako.

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

a) Eskualdaketa balioa balore, akzio edo partaidetzei 2006ko Ondarearen gaineko Zergan dagokienaren berdina edo handiagoa bada, 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortu den ondare irabaziaren zatia aurreko 1. erregelan 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.

b) Eskualdaketa balioa balore, akzio edo partaidetzei 2006ko Ondarearen gaineko Zergan dagokiena baino txikiagoa bada, ondare irabazi guztia 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortua dela iritziko da, eta aurreko 1. erregelan ezarritakoaren arabera murriztuko da.

3ª.– 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 jarduera ekonomikoari atxikita izan diren ondare elementuen eskualdaketetan, jarduera hori beste titularitate batekin egiten jarraitzen bada.

LABURPENA: Irabazia murrizteko portzentajeak	
	Portzentajea, iraupen urte bakoitzeko (lehen bi urteak ez dira kontuan hartzen)
Arau orokorra	%14,28
Burtsan kotizatutako akzioak	%25
Ondasun higiezinak, horien gaineko eskubideak edo 45/1998 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.

2017ko 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		1,569
Eskurapen balio eguneratua	20.000,00 € x 1,569	31.380,00 €
Sortutako ondare irabazia	300.000,00 € – 31.380,00 €	268.620,00 €
Eduki den egunak, guztira		11.101 egun
Eduki den egunak 2006/12/31ra arte		7.295 egun
2007/01/01 baino lehenagoko irabazia	(7.295 / 11.101) x 268.620,00 €	176.523,10 €
Eduki den denbora (1987/01/01etik 1996/12/31ra)	9 urte, 11 hilabete, 21 egun	10 urte
Koefiziente murriztailea	11,11 x (10-2)	88,88
Murrizpena	176.523,10 €–ren % 88,88	–156.893,73 €
Etxebizitzaren ondare irabazia	268.620,00 € – 156.893,73 €	111.726,27 €

Ondare irabazi hori aurrezpenaren zerga oinarrian 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. 2017ko 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		1,569
Eskurapen balio eguneratua	6.000,00 € x 1,569	9.414,00 €
Sortutako ondare irabazia	30.000,00 € - 9.414,00 €	20.586,00 €
Murrizpena	0,25 x (6-2) x (25.000,00 – 9.414,00)	15.586,00 €
Ondare irabazia	20.586,00 € – 15.586,00 €	5.000,00 €

Ondare irabazi hori aurrezpenaren zerga oinarrian 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		1,569
Eskurapen balio eguneratua	6.000,00 € x 1,569	9.414,00 €
Sortutako ondare irabazia	22.000,00 € - 9.414,00 €	12.586,00 €
Murrizpena	0,25 x (6-2) x (22.000,00 – 9.414,00)	12.586,00 €
Ondare irabazia	Ez da zergapetzen	0,00 €

6.3 Berariazko balorazio arauak

Formula hau da ondare irabazi eta galerak kalkulatzeko arau orokorra:

Salmenta balioa – Erosketa balioa = Galera edo Irabazia

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

Dena den, ondoko kasuetan berariazko balorazio arauak erabiltzen dira.

- Merkatu arauetan negoziaziora onartutako baloreen salerosketa.
- Merkatu arauetan negoziaziora 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.
- Biziarteko edo aldi baterako errenten iraungipena.
- Ondasun eskubideen eskualdaketa edo iraungipena.
- Ondare elementuen eskualdaketa biziarteko edo aldi baterako errenta baten trukean.
- Eskualdaketa batetik ez datozen ondasun edo eskubideen txertaketak.
- Futuro eta aukeren merkatuan egindako eragiketak.
- Balio aldaketa gertatzen bada testamentu–ahalordea erabili gabe duen herentzia batekoak izandako ondasunak besterentzeagatik.

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 ar autuan duen **kotizazio balioa** izango da gutxienez. Dena den, akzioaren salmenta prezioa handiagoa bada kotizatutakoa baino, salmenta balioa nagusituko da.
- **Balore homogeneoak**[65] daudenean, lehendabizi eskuratuak hartuko dira eskualdatutako baloretzat, hau da, zaharrenak (FIFO irizpidea: sartutako lehen akzioa aterako da lehenik). Irizpide hori kostu gabeko eskualdaketetan 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.

HAUTAZKO ARAUBIDEA AKZIO SALMENTEN IRABAZIAK
Baloreak kostu bidez eskualdatzen dituzten zergadunek bi hautu hauen artean egin dezakete: eskualdaketaren ondare irabazia kalkulatzeko berariazko araua aplikatzea (eskualdaketa datan duen kotizazio balioa ken eskurapen balio eguneratua), edo, bestela, eskualdaketa balioari ehuneko 3ko karga berezia aplikatzea, baldin eta balio hori ekitaldi bakoitzean 10.000 euro baino txikiagoa bada eskualdatutako balore guztiei dagokienez. Karga berezi hori aplikatzetik ateratzen den zenbatekoa ez da sartuko aurrezpenaren zerga oinarrian, eta kuota osoari batuko zaio. Autolikidazioa aurkezteko unean adierazi behar da hautu hau.

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

Adibidea

Demagun 2017ko otsailaren 20ean, Nekanek sozietate anonimoaren 400 akzio saldu zituela Burtsan, %400ean, egun horretako kotizazioaren arabera. Akzio bakoitzaren balio nominala %6,01 eurokoa zen.

Saldutako akzioak lehenago erositako 550 akzioko sorta baten zati dira, jarraian azaltzen denaren arabera:

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

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 kalkulatuko 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 1,534 = 4.954,82 €	1.857,00 € x 1,492= 2.770,64 €
Ondare irabazia	1.055,18 €	835,36 €

Sortutako irabazia aurrezpenaren oinarri ezargarrian ipiniko da eta beragatik, eskalak dion arabera, % 20a ordainduko da, hau da, 378,11 euro.

HAUTU berriarekin, akzioen salmenta honela kalkulatuko litzateke:

Saldutako akzio kopurua	400
Eskualdaketa balioa	9.616,00 €
Ondare irabazia	% 3 *9.616,00 € = 288,48 €

288,48 euroko zenbatekoa ez da integratu behar aurrezpenaren zerga oinarrian: kuota osoari batuko zaio.

ERNE: HARPIDETZA ESKUBIDEAK besterentzen direnean, eskualdaketan 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 eskualdaketan 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. 2013ko urtarrilaren 1ean, berriro harpidetza eskubideak saldu zenituen, 3.000,00 eurotan. Azkenik, 2017ko abuztuaren 8an, akzioak saldu zenituen 2.404,05 eurotan.

Harpidetza eskubideen salmenta 2002/10/8an

Baloreen eskurapen balioa 4.207,08 euro jaisten da.

Harpidetza eskubideen salmenta 2012/01/1ean

3.000,00 euroko ondare gehikuntza sortzen da.

Akzioen salmenta 2017/08/8an

Eskualdaketa balioa		2.404,05 €
Eskurapen balioa	(6.000,00 € x 1,442) - 4.207,08	4.444,92 €
Ondare galera		2.040,87 €

- Eskualdatu dena **Higiezinen Merkatuan Inbertitzeko Sozietate Anonimo Kotizatuen (SOCIMI)** zerga erregimena aplikatzea aukeratu duten sozietateen kapitaleko partaidetza bada, sortutako ondare irabazia salbuetsita egongo da muga honetaraino: %10 x partaidetzaren eskuratze 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. artikuluaren 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 arautuetan 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:

- Eskualdaketaren gutxieneko balioa ezarriko da, eta balio aitortuari nagusituko 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:

a) Eskualdatutako baloreei zergaren sortzapen egunaren aurretik **itxitako azken ekitaldiari** dagokion ondare garbiaren balioa.

b) Zergaren sortzapen egunaren aurretik sozietatean itxitako hiru ekitaldien emaitzen batez bestekoa **100eko 20 tasaz kapitalizatzetik** ateratzen den balioa.

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

   Eskuratzaileari dagozkion balore edo partaidetzen balioa zehazteko kontuan hartuko da honela kalkulatutako eskualdaketa balioa.

- **Balore homogeneoak**[66] daudenean, lehendabizi eskuratuak hartuko dira eskualdatutako baloretzat, hau da, zaharrenak (FIFO irizpidea: sartutako lehen akzioa aterako da lehenik). Irizpide hori kostu gabeko eskualdaketetan 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 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 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.

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 homogeneoak) 7.813,16 eurotan.

2017ko 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 akzioz 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 2017ko uztailean 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 €

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

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

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

1996/04/11n harpidetutako akzioen irabazia

Eskualdaketa balioan	1.000 x 8,95 €	8.950,00 €
Eskurapen balio eguneratua	5.500,00 x 1,605	-8.827,50 €
Ondare irabazia		122,50 €

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 1,569	-2.450,78 €
Ondare galera		-660,78 €

Ondare irabazia eta ondare galera aurrezpenaren zerga oinarrira eramaten direnez, elkarren artean integratu eta konpentsatuko dira (ikus 9.4 apartatua). Integrazio eta konpentsazio horren emaitza negatiboa izango balitz, zenbateko hori aurrezpenaren zerga oinarrian 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 partaidetzen eskurapen egunetik eskualdaketa egunera bitarteko denboran ondare sozietateen erregimenean zerga ordaindu zuen zergaldietan sozietateak lortu dituen mozkinen zenbatekoa.

c) Sozietatean mozkinak lortu ondoren baloreak eskuratu zituzten bazkideek, eskurapen baliotik, sozietatea ondare sozietateen erregimenera bilduta zegoen zergaldietan izandako dibidenduen edo mozkin–partaidetzen zenbatekoa kenduko dute.

- Konputatu beharreko eskualdatze balioa, gutxienez, itxitako azken balantzetik ateratzen den balio teorikoa izango da, behin aktiboen kontabilitate balio garbia Aberastasunaren eta Fortuna Handien gaineko Zergaren ondorioetarako izango luketen balioarekin edo, txikiagoa bada, merkatuko balioarekin ordeztu ondoren.

- **Balore homogeneoak** daudenean[67], lehendabizi eskuratuak hartuko dira eskualdatutako baloretzat, hau da, zaharrenak (FIFO irizpidea: sartutako lehen akzioa aterako da lehenik). Irizpide hori kostu gabeko eskualdaketetan 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.

Apartatu honetan xedatutakoa aplikatuko da kontuan hartu gabe zein entitateren 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 ondare balioaren garbia hartuko da.

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

— Eskualdaketan benetan itundutako prezioa.

— Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2004ko apirilaren 21ean emandako 2004/39/EE Zuzentarauan –finantza tresnen merkatuari buruzkoan– definitutako bigarren mailako balore merkatu ofizialetako kotizazio balioa eta, bereziki, 2015eko urriaren 23ko 4/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutako Balore Merkatuari buruzko Legearen testu bategineko 43. artikuluko 4. apartatuan aurreikusitakoarekin bat etorriz baimendutako baloreen negoziaziorako sistema antolatuetako kotizazio balioa, eskualdaketaren datan.

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

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 onartuak, 49. artikuluan aipatzen dituen inbertsio fondo kotizatuetako partaidetzak badira eta eskualdaketa balore–burtsan egin bada, eskualdaketa balioa aurreko 6.3.1 apartatan jasotakoaren arabera kalkulatuko da.

- **Balore homogeneoak** daudenean[68], lehendabizi eskuratuak hartuko dira eskualdatutako baloretzat, hau da, zaharrenak (FIFO irizpidea: sartutako lehen akzioa aterako da lehenik). Irizpide hori kostu gabeko eskualdaketetan 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 eskurapen balioa eta euren sorburu direnena kalkulatzeko, titulu zahar eta liberatuen kopuruarekin zatitu behar da kostu osoa.

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

Erabat liberatutako akzioak direnean, haien antzinatasuna 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 sozietatetik 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 sozietatetik jasotako **akzio edo partaidetzen kotizazio balioa** (Burtsan kotizatuak badira). Ekarpena formalizatzen den egunekoa izango da kotizazioa edo, egun horretan Burtsan saiorik ez badago, aurreko egunekoa.

c) **Sozietatera ekarritako ondasun edo eskubidearen merkatuko balioa.**

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

- Gainera, kontuan hartuko da bategiteei, bereizketei eta aktibo ekarpenei nahiz balore trukaketei eta aktibo eta pasibo osoaren lagapenei buruzko zerga araudi berezian ezarritakoa.[69]

LABURPENA

Kopuru handiena hauen artean:

1) Jasotako akzioen balio nominala
2) Akzio horien kotizazio balioa
3) Ekarpenen merkatu balioa

- Eskurapen balioa

Irabazia edo galera

Adibidea

Demagun: 2017ko urtarrilaren 1ean etxebizitza baten ekarpena egin zenion Datasa SA sozietateari; etxebizitzaren balorazioa 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

- Ekarpenarengatik 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 1,605	135.047,41 €
Gastu eta zergak	9.015,18 € x 1,605	14.469,36 €
Eskurapen balio eguneratua (135.047,41 € + 14.469,36 €)		149.516,77 €

Ondare irabaziaren kalkulua

Eskualdaketa balioa		180.303,63 €
Eskurapen balio eguneratua		149.516,77 €
Ondare irabazia	(180.303,63 €-149.516,77 €)	30.786,86 €

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

6.3.6 Bazkideak banatu edo sozietateak desegitea

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

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

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

- **Bazkideak elkarrengandik bereizten badira** edo sozietate bat desegiten bada, bazkidearen ondare irabazi edo galera hauxe izango da: sozietatearen likidazio kuotaren balio edo bazkideak jasotako ondasunen merkatuko balioaren eta tituluaren 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.

  a) Bazkideak jasotako titulu, numerario edo eskubideen merkatuko balioa edo berak emandakoen merkatuko balioa.

Gainera, kontuan hartuko da bategiteei, bereizketei eta aktibo ekarpenei nahiz balore trukaketei eta aktibo eta pasibo osoaren lagapenei buruzko zerga araudi berezian ezarritakoa.[70]

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). 2017ko otsailaren 1ean, sozietatearen xedea aldatzea erabaki da, eta sozietatetik bereizi zara. Horren trukean, sozietatearen lokal bat jaso duzu, 150.253,03 eurokoa. Lokalaren merkatuko balioa 200.000,00 eurokoa da.

Eskualdaketa balioa	*Ondasunaren merkatuko balioa*	200.000,00 €
Eskurapen balio eguneratua	120.160,00 € x 1,605	192.856,80 €
Ondare irabazia	(200.000,00 € – 192.856,80 €)	**7.143,20 €**

6.3.7 Negozio–lokala eskualdatzea

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

Eskualdaketa eskubidea prezio bidez eskuratu denean, eskurapen baliotzat 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 aseguratua hartuko da eskualdaketa baliotzat.

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 zenituen 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. 2017ko irailaren 20an, erabat suntsituta geratu zen etxebizitza, sutea zela medio. Aseguruak 160.000,00 euroko kalte–ordaina eman zizun etxebizitzagatik. Lurzoruaren balioa %30ekoa da erreferentzia katastralaren arabera.

Eskurapen balio eguneratuaren kalkulua:

Eskurapenaren benetako zenbatekoa	120.202,42 € x %70 = 84.141,69€ 84.141,69 € x 1,605	135.147,41 €
Gastuak eta zergak	12.020,24 € x %70= 8.414,17 8.414,17 x 1,605	13.504,74 €
1997ko amortizazioak	901,52 € x 1,569	-1.414,48 €
Eskurapen balio eguneratua (135.147,41 € + 13.504,74 € – 1.414,48 €)		147.237,67 €

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

Ondare irabaziaren kalkulua:

Sutea dela eta jasotako kalte-ordaina	160.000,00 €
Eskurapen balio eguneratua	147.237,67 €
Ondare irabazia (160.000,00 € – 147.237,67 €)	**12.762,33 €**

6.3.9 Ondasunak edo eskubideak trukatzea

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

a) Zergadunak **eman** duen ondasun edo eskubidearen merkatuko balioa.

b) Horren trukean **hartu** den ondasun edo eskubidearen merkatuko balioa.

Adibidea

Demagun: 2017ko 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.

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

2017/01/30ean egindako trukaketa		
Koadroaren merkatu balioa		30.000,00 €
Zigilu bildumaren eskurapen balio eguneratua	11.118,72 € x 1,605	17.845,55 €
Ondare irabazia	30.000,00 € - 17.845,55 €	12.154,45 €

6.3.10 Biziarteko edo aldi baterako errentak iraungitzea

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 kalkulatuko 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 higiezinen gaineko eskubide errealak eskualdatzea

Ondasun higiezinen gaineko gozamen edo erabilera eskubide erreal baten titularrak eskubide hori eskualdatzen duenean, edo eskubide hori iraungitzen denean, ondare irabazi edo galera kalkulatzeko, eskurapen balioa proportzionalki gutxituko da eskubide horren titularra 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 ekonomikoen garapenean hitzartutako eragiketa nagusi baten estaldura ez dakarrenean lortzen den etekina hartuko da ondare irabazi edo galeratzat.

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

6.3.15. Balio aldaketa gertatzen bada testamentu–ahalordea erabili gabe duen herentzia batekoak izandako ondasunak besterentzeagatik.

Balio aldaketa gertatzen bada testamentu–ahalordea erabili gabe duen herentzia batekoak izandako ondasunak besterentzeagatik, ondare irabazia edo galera kalkulatzeko, testamentu–ahalordea erabiltzean ondare elementu horrek daukan balioa hartuko da eskurapen baliotzat.

6.4 Justifikatu gabeko ondare irabaziak

Ondare irabaziak justifikatu gabekotzat hartuko dira ondasun eta eskubideen edukitza, aitorpena edo eskurapena zergadunak aitortutako errenta edo ondarearekin bat ez datorrenean, eta, orobat, existitzen ez diren zorrak zerga honen edo Aberastasunaren eta Fortuna Handien gaineko Zergaren edozein aitorpenetan sartu nahiz liburu zein erregistro ofizialetan adierazten direnean.

Justifikatu gabeko ondare irabaziak azaldu diren zergaldiaren oinarri likidagarri orokorrean sartuko dira, non eta zergadunak ez duen behar bezala frogatzen preskribatuta dagoen zergaldi bateko data jakin batetik aurrera ondasun eta eskubideen titularra izan dela.

Dena dela, justifikatu gabeko ondare irabazitzat joko da eta, oraindik baliodun izanik, erregula daitezkeen zergaldietatik zaharrenaren oinarri likidagarri nagusian sartuko– edozein ondasun edo eskubide izatea, aitortzea edo eskuratzea, baldin eta ez bada epearen barruan bete halakoen berri eman beharra ezartzen duen obligazioa, 2005eko martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorrak, hamaikagarren xedapen gehigarrian jasoa.

Hala ere, apartatu honetan xedatzen dena ez da aplikatzekoa izango baldin eta zergadunak egoki egiaztatzen badu ondasun edo eskubideon titulartasuna aitorturiko errentei dagokiela, edo baldin eta beste zergaldi batzuetan eskuraturiko errentei dagozkiela, eta orduan ez zela zerga honen zergadun.

Hemen esandakoa aplikatzeak berekin dakar zehapenaren % 150eko diru isuna ezartzea.

6.5 Nori egozten zaizkio ondare irabazi eta galerak?

Aberastasunaren eta fortuna handien gaineko zergaren arabera ondare irabazi eta galerak sortzen dituzten ondasun, eskubide eta gainerako ondare elementuen titular diren zergadunei 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 esleituko zaio ezkontideen erregimen ekonomikoari edo izatezko bikotearen ondare erregimenari buruzko xedapen edo itunen arabera bienak diren ondasun eta eskubideen irabazi eta galeren erdia, non eta bestelako partaidetza–kuota bat dagoela frogatzen ez bada. Aitzitik, ondasun eta eskubide pribatuen ondare irabazi eta galerak haien titularra den ezkontideari edo izatezko bikoteko kideari dagozkio.

Bestalde, **ondasun edo eskubideen titularra 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 egozteko 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 tartea 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 zerga oinarrian, erregelamendu bidez finkatzen diren baldintzetan. Hala badagokio, aitorpen likidazio osagarri bat egin beharko da, zigorrik, berandutza interesik eta inolako errekargurik gabe.

Eta zergaduna hiltzen bada?

Zergaduna hiltzen bada, aitortu beharreko azken zergaldiari dagokion zerga oinarrian 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 arauz 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 erakundean 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 eskualdaketaren 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 Arteztarauan erregulatuta egotea, paradisu fiskaltzat[71] hartutako herri edo lurraldeetan eratutako 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 eta partaidetzak Balore Merkatuko Batzorde Nazionalean izena emanda dauden entitate merkaturatzaileen bitartez eskuratu, harpidetu, eskualdatu eta itzuliko dira.

– Inbertsio kolektiboko erakundea 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 Erakundeei 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 artikuluaren 2 apartatuan jasotako inbertsio kolektiboko erakundeetarako, Espainian establezimendua duen eta inbertsio kolekti-

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

boko 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 erakundeen 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 eroskete edo harpidetzako eragiketak 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 etxebizitzen 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 jarduketa babestuei buruzkoak, jarritako baldintzetan birgaitzea.
- Birgaiketa hori jarduketa babesgarritzat kalifikatzea abenduaren 12ko 2066/2008 Errege Dekretuan edo horren ordezko diren estatuko arauetan.

Zer ulertu behar da ohiko etxebizitza gisa?

Gogora dezagun zer ulertu behar den ohiko etxebizitza gisa, 3. kapituluan azaldutakoaren 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 eratutako izatezko bikoteko lagunaren desgaitasun mailara edo zergaren kuota osoan kenkaria egiteko eskubidea ematen duen pertsonarenera, senar–emazteak banantzea, izatezko bikotea desegitea, lantokia aldatzea, lehen enplegua edo beste enplegu bat lortzea, zirkunstantzia ekonomikoengatik etxebizitza epe barruan ezin ordaintzea, eta antzeko beste egoera batzuk gertatzea).

  Ohiko etxebizitzaren salmentan lortutako ondare irabaziaren salbuespena aplikatzeko bakarrik, 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.

  HALA ERE: zergadunak bi urteko epea igaro baino lehen utzi badio etxebizitzan bizitzeari, eta horren arrazoia bada bikotearen banaketan izan den erabaki judiziala, kasu horretan ere berrinbertsioa aplikatuko da..
- **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 erregistral bakarra osatzen dutenean ohiko etxebizitzatzat hartuko dira.

Zein epetan 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 aitorpenean.

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 eroskete 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 zatiari dagokion irabaziagatik tributatuko 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, aitorpen–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 eskualdaketaren egunean amortizatu gabe zegoen maileguaren 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 izango[72]. 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.

A adibidea

1. Demagun 1996ko otsailaren 5ean ohiko etxebizitza erosi zenuela 60.000,00 eurotan (barne sartuta erosketari lotutako gastuak eta zergak). 2017ko martxoaren 15ean, 102.172,06 eurotan saldu zenuen (erosketari lotutako gastuak eta zergak kenduta). 2017ko 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		2017-03-15
Salmenta balioa		102.172,06 €
Erosketa balio eguneratua	60.000,00 € x 1,605	-96.300,00 €
Ondare irabazia	(102.172,06 € -96.300,00 €)	5.872,06 €

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

2. 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	5.872,06 € bada
84.141,69 €-rena	X izango da
X= 4.835,81 € (irabazi salbuetsia)	

Beraz, irabaziaren zati honengatik zerga ordaindu beharko duzu: 5.872,06 € – 4.835,81 € = 1.036,25 €

B adibidea

Bi kasu aztertuko ditugu:

1. 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 amortizatzeko geratu den kapitala (12.020,24 euro). Beraz, etxebizitza berriaren erosketan inbertitutako 90.151,82 euroekin, aurrekoaren ondare irabaziaren salbuespen osorako eskubidea izango duzu (5.872,06 euro).

2. 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 berrian berrinbertitutako zatiaren 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 kalkulatuko dugu.

Hiruko erregela irabazi salbuetsia kalkulatzeko:

90.151,82 €-ren ondare irabazia	5.872,06 € bada
84.141,69 €-rena ...	X izango da
X = 5.480,59 € (salbuetsitako irabazia)	

Beraz, zerga ordaindu beharko da irabazi hau dela eta: 5.872,06 € - 5.480,59 € = 391,47 €

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, berariazko kalkulu arauak izaten dira jarduera ekonomikoei lotutako elementuetan[73]. 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 Zergan 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 da[74].

Zuzeneko zenbatespena: modalitate arrunta eta erraztua

Pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga aitortzeko 109 ereduaren 6. eranskina da erabili behar den inprimakia.

Jarduera ekonomikoen etekin garbian haiei atxikitako ondare elementu guztien ondare irabazi edo galerak sartuko dira.

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

73 Ikus 5. kapitulua (Jarduera ekonomikoen etekinak).

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

7
Errenten egozpena eta esleipena

7.1 Aldi baterako enpresa batasunak (ABEB) eta interes ekonomikoko taldeak (IET).

7.2 Nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimena

7.2.1 Nori egotziko zaio lurralde espainiarrean egoitza ez duen gardentasun fiskaleko entitate batek lortutako errenta positiboa?

7.2.2 Zeintzuk dira egotzi beharreko errentak ?

7.2.3 Nolako betebehar formalak izango dira nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean sartuz gero?

7.3 Nola tributatuko dute *paradisu fiskaletan* eratutako inbertsio fondoen bazkide edo partaideek?

7.4 Errenten esleipena

7.1 Aldi baterako enpresa batasunak (ABEB) eta interes ekonomikoko taldeak (IET)

Aldi baterako enpresa batasunak nortasun juridiko propiorik gabeko entitateak dira. Zehaztutako edo zehaztu gabeko denboraldi jakin batean enpresak elkarlanean aritzeko sortzen dira, eta obra, zerbitzu edo hornikuntza jakin bat (elementu osagarriak barne) Espainian zein Espainiatik kanpo garatu edo gauzatzea dute helburu.

Enpresen arteko elkarlanerako elkarteak dira ABEBak, beren kideen jarduera ekonomikoa erraztu edo garatzeko sortuak.

Aldi baterako enpresa batasunak arautzen dituen legeak Espainian helbideratuta dauden interes ekonomikoko talde europarrak ere biltzen ditu bere baitan. Azken hauek lehendabizikoen baliokideak dira, baina Europar Batasunaren esparruan.

Bai batzuek eta bai besteek zerga erregimen berezia dute, neurri handi batean, aldi baterako enpresa batasunei aplikatzen zaienaren parekoa.

Aldi baterako enpresa batasunek eta interes ekonomikoko taldeek lortutako errentak Sozietateen gaineko Zergaren araudiaren arabera kalkulatzen dira. Bazkideei egozten zaizkie, haietako bakoitzak, pertsona fisikoak izanez gero, Errenta Zergan aitortu ditzan.

7.2 Nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimena

7.2.1 Nori egotziko zaio lurralde espainiarrean egoitza ez duen gardentasun fiskaleko entitate batek lortutako errenta positiboa?

Bazkideei egotzi behar zaie egoitza espainiar lurraldean ez duen entitate batek lortutako errenta positiboa. Horretarako, errenta horrek aurrerago zehaztuko direnetako bat izan behar du eta, gainera, zirkunstantzia hauek bete behar dira:

1. Egoitza lurralde espainiarrean ez duen entitatearen kapitalean, fondo propioetan, emaitzetan edo boto eskubidean %50eko edo hortik gorako partaidetza izatea bazkide horiek, sozietatearen ekitaldia ixteko egunean. Dena den, bazkideek bakarrik edo entitate lotuekin batera eduki dezakete partaidetza hori, Sozietateen gaineko Zergaren araudian 42. artikuluko 3. atalean jasotakoaren arabera, edo, bestela, zuzeneko nahiz zeharkako ahaidetasun harreman batengatik lotuta dauden beste zergadun batzuekin batera, ezkontidea edo izatezko bikote laguna barruan dela –maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikotea bada–, bigarren mailaraino, hau barne. Harreman hori izan daiteke odolkidetasunezkoa, ezkontza bidezkoa edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikoteak ekar lezakeena.

   Espainian bizi diren pertsona edo egoitza bertan duten entitate lotuentzat zehazten den zeharkako partaidetzaren zenbatekoa kontuan izanik neurtuko da elkarri lotutako entitate ez–egoliarren partaidetza.

   Erantsi beharreko errenta positiboaren zenbatekoa emaitzetan parte hartzearen edo, halakorik ez badago, entitatearen kapital, berezko fondo, edo boto eskubidean parte hartzearen proportzioan zehaztuko da.

2. Sozietateen gaineko Zergaren izaera berbera edo antzekoa duen kargagatik Espainian egoiliarra ez den entitateak ordaindu duen zenbatekoa, segidan zehaztuko diren errenta motetakoren bati egotzitakoa, aipatu zergaren arauei jarraiki egokituko zitzaionaren %75 baino txikiagoa izatea.

7.2.2 Zeintzuk dira egotzi beharreko errentak?

Ondoko iturri hauek direla medio sozietateak izandako errenta positiboa bakarrik egotziko zaie bazkideei:

1. Ondasun higiezin landatar edo hiritarren edo horiei dagozkien eskubide errealen titularitatea, baldin eta enpresa jarduera bati atxikita ez badaude edo, Merkataritza Kodeko 42. artikuluari jarraituz, entitate titularraren sozietate talde berekoak diren entitate ez–egoliarrei erabilerarako lagata ez badaude

2. Sozietatearen akzio eta maileguak, bai eta edozein motatako entitateen fondoetako partaidetza eta kapital propioen hirugarrenentzako lagapena ere.

   Letra honetan ez da honako finantza aktibo hauetatik datorren errenta positiborik sartuko:

   - Sozietateak dituen aktibo finantzarioak, jarduera enpresarialak egitean sortutako lege eta erregelamenduzko betebeharrak konplitzeko.
   - Sozietatearen jarduera enpresarialen ondorioz finkatutako kontratuzko harremanetatik sortutako kreditu eskubideak txertatzen dituzten aktibo finantzarioak.
   - Baloreen merkatu ofizialetan bitartekaritza jarduerak gauzatzearen ondorioz edukitako aktibo finantzarioak.
   - Kreditu entitateek eta aseguru etxeek jarduera enpresarialen ondorioz dituzten aktibo finantzarioak, ondorengo 3. puntuan finkatutakoari utzi gabe.

   Norbere kapitalak hirugarren batzuei lagatzetik (maileguak) ondorioztatutako errenta positiboa ondorengo 3. puntuan aipatutako kreditu eta finantza jarduerak gauzatzetik datorrela ulertuko da, lagatzailea eta lagapen hartzailea, Merkataritza Kodeko 42. artikuluaren arabera, sozietate talde bateko kide direnean eta lagapen hartzailearen diru sarreren %85, gutxienez, jarduera enpresarialak gauzatzetik datorrenean.

3. Kreditu, finantza, aseguru eta zerbitzuak (esportazio jarduerekin zuzenean lotutakoak izan ezik) emateko jarduerak, zuzenean edo zeharka, egoitza lurralde espainiarrean duten eta Sozietateen gaineko Zergaren araudian adierazitako zentzuan elkarrekin lotuta dauden pertsona edo entitateekin, aipatu egoiliarren gastu kenkaridunak zehazten dituzten heinean.

   Errenta positiboa ez da kontuan hartuko egoitza lurralde espainiarrean ez duen entitateak egindako kreditu, finantza, aseguru eta zerbitzuak (esportazio jarduerekin zuzenean lotutakoak izan ezik) emateko jardueretatik eratorritako diru sarreren %50 baino gehiago Sozietateen gaineko Zergaren araudian adierazitako zentzuan elkarrekin lotu gabeko pertsona edo entitateekin gauzatutako eragiketetatik datorrenean.

4. Kapitalizazio eta aseguru eragiketak, haien onuraduna entitatea bera bada.

5. Jabetza intelektuala eta industriala, laguntza teknikoa, ondasun higigarriak, irudi eskubideak eta negozio edo meategien errentamendu edo azpierrentamendua

6. Finantza tresna deribatuak, salbu eta jarduera ekonomikoak egitetik datorren eta berariaz identifikatuta dagoen arrisku bat estaltzeko izendatutakoak

7. Aurreko 1, 2, 4 eta 5 letretan aipatutako ondasun eta eskubideen eskualdaketak, ondare irabazi eta galerak eragiten badituzte

   Halere, **bi salbuespen** daude :

   Lehen salbuespena. Ez dira egotziko aurreko 2. eta 7. puntuetan aurreikusitako letretan ezarritako errentak (entitate ez–egoiliarrak lortutakoak), baldin eta errenta horiek badatoz edo entitate horrek zuzenean edo zeharka 100eko 5eko partaidetza baino handiagoa duen entitateetatik, edo 100eko 3ko partaidetza baino handiagoa duen entitateetatik –partaidetutako sozietatearen akzioek bigarren mailako merkatu antolatu batean kotizatzen badute—, eta, gainera, honako bi baldintza hauek betetzen badira :

   – Entitate ez–egoliarrak partaidetzak zuzentzea eta kudeatzea, gauza eta giza baliabideen antolaketaren bitartez.

   – Sozietateak errentak lortzen dituen entitateen diru sarreren %85, gutxienez, jarduera enpresarialen ondoriozkoak izatea.

   Aurreko 2. eta 7. puntuetan jasotako errentak hartuko dira jarduera enpresarialetatik eratorritzat, baldin eta jatorria sarreren %85 gutxienez jarduera enpresarialen ondorioz lortu dituzten entitateetan badago (lehen salbuespenean jarritako bi baldintzetako lehena) eta sozietate ez–egoliarrak zuzenean edo zeharka entitate haietan duen partaidetza %5etik gorakoa bada.

- Bigarren salbuespena**.** Era berean, aurreikusitako errentak, 3. atalean aipatutakoak izan ezik, ez dira egotziko, zenbatekoen batura errenta osoaren %15a baino txikiagoa denean.
- Bigarren salbuespen horretan finkatutako mugek egoitza espainiar lurraldean ez duten eta Merkataritza Kodeko 42. artikuluaren zentzuan sozietate talde bateko kide diren entitateek lortutako errenta edo diru sarrerak kontuan hartu ahal izango dituzte.

  Inola ere ez da egotziko entitate ez–egoliarraren errenta osoa baino handiagoa den kopurua.

  Zergadunaren zerga oinarrian ez da egotziko sozietateak ordaindutako Sozietateen gaineko Zergaren berdina edo antzekoa den zergarik, txertatu beharreko errentaren zatian.

Errenta positibo bera behin bakarrik egotzi daiteke, nola eta zein entitatetan sortzen den kontuan hartu gabe.

Entitate partizipatuak **paradisu fiskal moduan** kalifikatutako herri edo lurraldeetan duenean, honakoa uste izango da, non eta aurkako froga aurkezten ez den:

- Sozietate Zergaren berdina edo antzekoa den karga tasa dela eta sozietateak ordaindu dituen errenta mota haietako baten bati egotzitako zenbatekoa txikiagoa dela Sozietate Zergaren arauak aplikatuz gero ordainduko zuenaren %75 baino.
- Entitate partizipatuak lortutako errenta gorago aipatutako errenta iturrietatik datorrela.
- Entitate partizipatuak lortutako errenta partaidetzaren eskurapen balioaren %15 dela.

Noiz aitortu behar du bazkideak errenta nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean?

Entitate ez–egoliarretik datorren errenta positiboaren egozpena sozietate horrek ekitaldia amaitu duen egunari dagokion zergaldian egotziko da errenta positiboa. Horretarako, ezin izango da ulertu hamabi hilabete baino luzeagoa denik, non eta bazkideak ez duen aukeratzen errenta sozietatearen ekitaldiko kontuen onarpen egunari dagokion zergaldian sartzea, baldin eta ez badira sei hilabete baino gehiago iragan ekitaldi hori amaitu zenetik.

Bazkideak aukera hori agertuko du ondorioa izan behar duen Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren lehen aitorpenean, eta hiru urtez eutsi beharko dio.

Egoiliarren Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kuotaren kenkaria

Dibidendu edo partaidetzen banaketa dela eta sozietateak atzerrian benetan ordaindutako zerga edo karga, zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmen batengatik izan edo herri edo lurralde jakin baten barruko legeengatik izan, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kuota osotik kendu ahal izango da bazkideari egotzi edo zerga oinarrian sartu den errenta positiboari dagokion zatian.

Zergak errenta sartu zenaz bestelako zergaldiei badagozkie ere, kenkari hori egingo da.

Kenkaria ez da handiagoa izango zerga oinarrian egotzitako errenta positiboagatik Espainian ordaindu beharko zen kuota osoa baino.

Inoiz ere ez dira kenkaridunak izango paradisu fiskaltzat kalifikatutako herri edo lurraldeetan ordaindutako zergak.

Nola kalkulatzen da errenta bazkideak bere partaidetza saltzen duenean?

Partaidetza zuzenean edo zeharka eskualdatuz lortutako errenta kalkulatzeko, ondare sozietateetako partaidetzen eskualdaketaren arau orokorrak[75] erabiliko dira, zerga oinarrian egotzitako errenta positiboari dagokionez. Arau horietan aipatutako sozietate mozkinak zerga oinarrian egotzitako errenta positiboari dagozkionak izango dira.

7.2.3 Nolako betebehar formalak izango dira nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean sartuz gero?

Erregimen berezi horretarako bildutako bazkideek, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitorpenarekin batera, ondoko datuak aurkeztuko dituzte lurralde espainiarrean egoiliar ez den sozietateari buruz:

- Izena edo sozietatearen izena, eta sozietatearen helbidea.
- Sozietatearen administratzaileen zerrenda.
- Sozietatearen balantzea, eta galera eta irabazien kontua.
- Bazkideen egotzi beharreko errenta positiboa.
- Sozietateak bazkideei egotzi beharreko errenta positiboari dagokionez ordaindu dituen zergen frogagiriak.

Erregimen honetarako jasotakoaz gain, Espainiako barruko lege antolamenduan sartutako nazioarteko itun eta hitzarmenak hartuko dira kontuan.

7.2 apartatu honetan jasotakoa ez da aplikatuko lurralde espainiarrean egoiliar ez den entitateak Europar Batasuneko beste estatu batean egoitza duenean, betiere zergadunak frogatzen badu bertan eratzeko eta jarduteko arrazoi ekonomiko baliodunak izan direla eta jarduera enpresariak egiten dituela.

75 Ikus 6. kapituluaren barruan, ondare irabazi eta galerak izenekoan, ageri den 6.3.3. apartatua, ondare erregimenean dauden sozietateen balore edo capital partaidetzei buruzkoa.

7.3 Nola tributatuko dute paradisu fiskaltzat hartutako herrietan eratutako inbertsio fondoen bazkide edo partaideek?

Paradisu fiskaltzat hartutako herri edo lurraldeetan eratutako *inbertsio kolektiboko erakundeetan* (inbertsio fondoetan) parte hartzen duten zergadunek zenbateko hau egotziko dute zerga oinarri orokorrean: zergaldiaren itxiera egunean partaidetzak duen likidazio balioaren eta eskurapen balioaren arteko diferentzia positiboa. Aurkakoa frogatzen ez bada, diferentzia hori akzio edo partaidetzaren eskurapen balioaren %15ekoa dela ulertuko da.

Oinarrian egotzitako kopurua eskurapen balio handiagotzat hartuko da.

Inbertsio kolektiboko erakunde horiek banatutako mozkinak ez dira egotziko. Partaidetzaren eskurapen balioa gutxituko dute.

Akzioak edo partaidetzak eskualdatu edo ordaintzetik eratorritako errenta kalkulatzeko, inbertsio kolektiboko erakundeetako partaidetzen eskualdaketarako ezarritako erregela orokorrak erabiliko dira. Horretarako, eskurapen baliotzat hartuko da aurreko apartatuetan aurreikusitakoa aplikatzetik ateratzen dena.

7.4 Errenten esleipena

Azalpena

Honako hauek hartuko dira errentak esleitzeko erregimenera bildutako entitatetzat:

- Sozietate zibilak, nortasun juridikoa izan edo ez.
- Banatu gabeko herentziak.
- Ondasun komunitateak.
- Nahiz eta nortasun juridikorik ez izan, zergapetu daitekeen unitate ekonomiko edo ondare bereizia eratzen duten gainerako entitateak.
- Atzerrian eratutako entitateak, baldin eta haien izaera juridikoa Espainiako legeen arabera eratutako errenten esleipen erregimeneko entitateen berdina edo antzekoa bada.

Eraldaketarako nekazaritza sozietateei ez zaie errentak esleitzeko erregimena aplikatuko, Sozietateen gaineko Zergaren arabera tributatuko baitute.

Errentak esleitzeko erregimena ez zaie aplikatuko testamentu–ahalordea erabili gabe duten errentei.

Apartatu honetan ezarritakoa ez zaie aplikatuko foru arau honetako hogeita hamahirugarren xedapen gehigarrian aipatzen diren sozietate zibiletako bazkideei.

Nork ordaindu behar du zerga?

Bazkide, oinordeko, komunero edo partaideei egotziko zaizkie errenten esleipen erregimenean dauden entitateen errentak, kasu bakoitzean aplikagarri diren arau edo itunen arabera. Baldin eta Zerga Administrazioak ez badu arau edo itun horien froga sinesgarririk, errentak zati berdinetan egotziko zaizkie.

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

Nola ordainduko da zerga?

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

Esleipen erregimenean dauden entitateek bazkide, oinordeko, komunero edo partaideei esleitutako errentek haietako bakoitzarentzat errentak eratortzen diren jarduera edo errenta–iturriaren izaera izango dute.

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

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

Nola kalkulatzen dira esleitu beharreko errenta eta konturako ordainketak?

Bazkide, oinordeko, komunero edo bazkide bakoitzari esleitu beharreko errentak kalkulatzeko honako erregelak aplikatuko dira:

1. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arauen arabera kalkulatuko dira errentak, eta ondoko kasuan ez dira aplikagarriak izango aurreikusita dauden integrazio portzentajeak: jarduera ekonomikoaren, etxebizitzatik ez datorren kapital higiezinaren, edo kapital higigarriaren[76] etekin garbia bi edo bost urtetik gorako epean sortu denean eta aldizka edo noizean behin lortu ez denean, edo denboran zehar era irregular nabarmenean lortutakotzat erregelamenduz kalifikatzen denean. Honako berezitasunak hartuko dira kontuan:

a) Esleitu daitekeen errenta Sozietateen gaineko Zergaren aradian jasotakoaren arabera zehaztuko da kasu honetan: errenten esleipen araubidean dagoen entitateko kide guztiak zerga horretako subjektu pasibo edo Zergadun Ez–egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren establezimendu iraunkorreko zergadun direnean, baina bakarrik lehenengo kasuan ez badira ondare sozietatetzat jotakoak.

b) Zergadun Ez–egoiliarren Errentaren gaineko Zergan establezimendu iraunkorreko zergadunei esleitu dakiekeen errenta zehazteko, Ez–egoiliarren Errentaren gaineko Zergari buruzko apirilaren 26ko 2/1999 Foru Arauaren IV. kapituluan jasotakoari jarraituko zaio.

c) Errenten esleipen araubidean dagoen entitateko kideei esleitu dakiekeen errenta kalkulatzeko (Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasiboak izan edo Ez–egoiliarren Errentaren gaineko Zergan zergadun izan, establezimendu iraunkorrekoak zein establezimendu iraunkorrik gabeak, baina pertsona fisiko ez direnak), ez da aplikatuko Foru Arauaren lehen xedapen iragankorrean ezarritakoa, errenta hori jarduera ekonomikoen garapenari ez dagozkion elementuak eskualdatzetik eratorri diren ondare irabazietatik sortutakoa bada. 1994ko abenduaren 31 baino lehen es-

76 Kapital higigarriaren etekinak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 38. artikuluan daude araututa.

kuratutako ondare elementuetatik eratorritako ondare irabazien zenbatekoa nola kalkulatu ezartzen du xedapen horrek.

2. Aurreko lehen erregelan adierazitakoaren arabera zehaztuko da Zerga honen edo Sozietateen gaineko Zergaren zergadun diren bazkide, oinordeko, erkideei edo partaideei (atzerrian eratu den eta errenten esleipen araubidean dagoen entitate bateko kide direnean) esleitu dakiekeen errentaren zatia.
3. Errentak esleitzen dituen entitateak atzerrian lortzen baditu errentak, eta atzerriko herrialde horrek ez badu Espainiarekin sinatu zergapetze bikoitza saihesteko eta informazioa elkarri trukatzeko hitzarmenik, errenta negatiboak ez dira konputatuko herrialde berean lortu eta iturri beretik datozen errenta positiboak baino handiagoak direnean.

Soberakina ondorengo lau urteen barruan konputatuko da, hirugarren erregelan adierazitakoaren arabera.

Errentak esleitzeko erregimenean dauden entitateei ordaindutako errentak atxikipenari edo konturako sarrerari lotuta izango dira, Errenta Zergaren arauei jarraituta. Berdion dio beren kide bat edo guztiak diren zerga honen zergadunak, Sozietateen gaineko Zergan subjektu pasiboak edo Ez–egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren zergadunak. Atxikipen edo konturako sarrera hori bazkide, oinordeko, erkide edo partaidearen ezarpen pertsonaletik kenduko da, errentak esleitzen zaizkion proportzio berean.

Kasu bakoitzean aplika daitezkeen arau edo itunen arabera esleituko zaizkie errentak bazkide, oinordeko, erkide edo partaideei, eta Zerga Administrazioak ez badu zalantzarik gabeko horien berririk, zati berdinetan esleituko zaie.

Errentak esleitzen dituen entitateko kideek, zerga hau ordaindu beharra edukiz gero, eskubidea dute aurreikusita dauden integrazio portzentajeak aplikatzeko badin eta jarduera ekonomikoaren, etxebizitzatik ez datorren kapital higiezinaren, edo kapital higigarriaren[77] etekin garbia bi edo bost urtetik gorako epean sortuta badago eta aldizka edo noizean behin lortu ez bada, edo denbora zehar era irregular nabarmenean lortutakotzat erregelamenduz kalifikatzen denean.

Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasiboak eta establezimendu iraunkorra duten Ez–egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren zergadunak errentak esleitzeko erregimenean dagoen entitate bateko kide direnean eta entitate horrek inbertsio kolektiboko akzio edo partaidetzak eskuratzen dituenean, euren zerga oinarrian integratuko dute akzio edo partaidetza horiengatik kontabilizatutako edo kontabilizatu beharreko errenten zenbatekoa. Halaber, euren zerga oinarrian integratuko dute kapital propioetatik hirugarren batzuei lagatako kapital higigarriaren etekinen zenbatekoa, etekin horiek errentak esleitzeko erregimenean dagoen entitatearen alde sortu direnean.

Jarduera ekonomikoen etekinengatik ez da ordainketa zatikaturik egin beharko, etekinak lortu dituztenak Sozietateen gaineko Zergaren araubide orokorrean tributatzen duten sozietate zibiletako bazkideak direnean.

Errentak esleitzeko erregimenean dauden entitateek informatzeko duten obligazioa

Errentak esleitzen dituzten entitateek aitorpen informatiboa aurkeztu beharko dute, Ogasun eta Finantza Departamentuko foru diputatuak onartzen duen ereduaren bidez. Bazkide, oinordeko, komunero edo partaideei esleitu beharreko errentak adieraziko dira aitorpen horretan, lurralde espainiarrean egoiliarrak izan edo ez.

Informatzeko obligazioa honako hauek bete beharko dute: errentak esleitzen dituen entitatearen ordezkariak, martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak –Gipuzkoako Zergen Foru Arau Orokorrak– 45.3 artikuluan jasotakoaren arabera hala izendatua izan denean, edo, entitateak atzerrian eratu badira, entitateko kideek, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunak edo Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasiboak direnean.

Jarduera ekonomikorik egiten ez badute eta beren urteko errentak 3.000 eurotik gorakoak ez badira, errentak esleitzen dituzten entitateek ez dute aitorpen informatiborik aurkeztu beharko.

Errenten esleipen erregimeneko entitateek bazkideei, oinordekoei, komuneroei edo partaideei jakinarazi beharko dizkiete entitatearen errenta osoa eta haietako bakoitzari esleitu beharreko errenta.

77 Kapital higigarriaren etekinak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 38. artikuluan daude araututa.

8
Denboraren araberako egozpena

8.1 Arau orokorra

8.2 Arau bereziak

8.1 Arau orokorra

Neurri handi batean, sarrera eta gastuen bitartez erabakitzen da zergadunak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan ordaindu behar duen amaierako kuota.

ERNE: sarrerak eta gastuak aitortzen dira batzuk sortzen eta besteak gertatzen diren zergaldietan. Hau da, ez da kontuan hartzen zein momentutan ordaindu edo kobratu den.

Zehazki, honako irizpide hauek erabiliko dira:

- **Lanaren eta kapitalaren etekinak** jasotzaileak exiji ditzakeen zergaldiari egotziko zaizkio.
- **Jarduera ekonomikoen etekinak** Sozietateen gaineko Zergaren araudiak ezarritakoaren arabera egotziko dira, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauak jasotako berezitasunak eragotzi gabe.
- **Ondare irabazi eta galerak** ondare aldaketa gertatu den zergaldiari egotziko zaizkio.
- **Egoitza atzerrira aldatu eta zergaduna hilez gero**, aurrerago jasoko den irizpidea erabiliko da.

8.2 Arau bereziak

Arau orokorrarekin batera, badira bederatzi arau berezi:

1. Errenta osorik edo zati batean ordaindu ez bada, errenta jasotzeko eskubidea zeinek duen edo zein kopurutan jaso behar den **judizialki** erabaki zain zegoelako, epaia irmo bilakatzen den zergaldiari egotziko zaizkio ordaindu ez diren kopuru horiek.
2. **Zergapekoari leporatu ezin zaizkion arrazoi justifikatuak** tarteko badira, lan etekinak exijigarri izan ziren zergaldia ez den beste batean jasotzen direnean, hari egotziko zaizkio (exijigarria izan zirenekoa). Horrela gertatzean, aitorpen–likidazio osagarri bat egingo da zigorrik, berandutza interesik eta inolako errekargurik ezarri gabe. Etekinak jasotzen diren egunetik zerga hau aitortzeko hurrengo epea amaitu arte doan tartean aurkeztu beharko da aitorpena.

   Aurreko 1. apartatuan aurreikusitako egoera gertatzen denean, etekinak epailearen erabakia irmo bilakatzen den zergaldian izango dira exijigarriak.
3. Laneko araudian aurreikusitakoaren arabera, **langabeziaren prestazioa ordainketa bakarreko modalitatean jasotzen bada**, aukera horretaz baliatu izan gabe prestazioa jasotzeko eskubidea izango zuen zergaldi bakoitzaren artean banatu eta egotzi ahal izango da. Egozpena zergaldi bakoitzean egitekotan, ordainketa bakarreko modalitaterik izan ez bazen, prestazioa jasotzeko eskubidea izango zuen denboraren arabera banatuko da proportzionalki.
4. **Kobrantza eta ordainketen egozpen irizpidea**. Beren jarduera ekonomikoaren etekin garbia zehazteko zuzeneko zenbatespen erraztuaren modalitatea erabiltzen dituzten zergadunek aukera izango dute sarrera eta gastuen egozpen tenporala egiteko kobrantza eta ordainketa irizpidea erabiliz, baina beti ere honako baldintza hauek betez:

- Sarrera edo gastuen zerga sailkapenean inolako aldaketarik ez eragitea.
- Aitortzaileak kobrantza eta ordainketen irizpidea aukeratu duela adieraztea eragina izan behar duten ekitaldiko aitorpena aurkeztean.
- Denboraren araberako egozpen irizpideak aldatzeak ez ekartzea berekin gastu edo sarreraren bat konputatu gabe geratzea. Horrelakoetan, denboraren araberako egozpen irizpidea aldatu aurretik egoera erregularizatu beharko da.
- Egozpen irizpidea bera izatea irizpide hori aplikatzen zaion jarduera ekonomikoaren ondorioz sortutako sarrera eta gastu guztietarako.

  Aitorpenean hala adierazten denean onartuko du Zerga Administrazioak kobrantza eta ordainketen irizpide hau. Gutxienez, hiru urteko epean eutsi beharko zaio aukerari.

  Aukera honek bere eraginkortasuna galduko du baldin eta, aukera hori egin ondoren, zergadunak zuzeneko zenbatespenaren modalitate arruntari jarraituz zehaztu behar badu etekin garbia.

5. **Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketen kasuan**, zergapekoak eragiketa horietan izandako errentak egotzi ahal izango ditu proportzionalki, kobrantzak exiji ditzakeen neurrian.

   Eragiketak epeka edo prezio geroratuarekin egiten direla jotzen da, horien kobrantza bere osoan edo zatika egiten denean ordainketa desberdinen bidez, baldin eta ematearen edo eskura jartzearen eta azkeneko ordainketaren epemugaren arteko denbora urtebetetik gorakoa bada.

   Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketa bat osorik edo zati batean ganbio letrak jaulkiz ordaintzen denean eta horiek epemugaren aurretik irmo eskualdatzen direnean, eskualdaketa izan den zergaldiari egotziko zaio errenta.

   Inoiz ere ez dute tratamendu hau izango, eskualdatzailearentzat, biziarteko edo aldi baterako kontratuetatik etorritako eragiketek. Ondasunak eta eskubideak biziarteko edo aldi baterako errenta baten trukean eskualdatzen direnean, errenta hura erabaki zen zergaldiari egotziko dio errentadunak ondare irabazia edo galera.
6. **Dibisa** edo atzerriko moneten saldoa adierazten duten kontuetan izandako diferentzia positiboak edo negatiboak, beren kotizazioetan izandako gorabeheraren eraginez, egin den ordainketa edo kobratu den uneko zergaldiari egotziko zaizkio.
7. **Errenta balioetsiak**, era berean, ustez gertatu diren zergaldiari egotziko zaizkio.
8. **Bizitza aseguru kontratuetan inbertsioaren arriskua hartzaileak bereganatua duenean**, polizari atxikitako aktiboek zergaldiaren hasieran eta amaieran duten likidazio balioaren arteko diferentzia zergaldi bakoitzeko **kapital higigarriaren etekin gisa** egotziko da. Egotzitako zenbatekoak gutxitu egingo du kontratu horietan diru kopuruak jasotzetik sortutako etekina.

   Zirkunstantzia hauetako bat gertatzen den kontratuetan, ez da aplikatuko denboraren araberako egozpenaren erregela berezi hau:

   a) Hartzaileari ez ematea polizak eragindako inbertsioak aldatzeko ahalmena.

   b) Hauek izatea hornidura matematikoen inbertsio gaiak:

   - Inbertsio kolektiboko erakundeen akzioak edo partaidetzak, kontratuan aurrez ezarriak, baldin eta:

   – Erakunde horiek Inbertsio Kolektiboko Erakundeei buruzko azaroaren 4ko 35/2003 Legek xedatutakora egokituta badaude.

– Erakunde horiek Europako Kontseiluak 1985eko abenduaren 20an onartutako 85/611/EEE Zuzentarauaren babesa badute.

- Aseguru entitatearen balantzean bereizita adierazitako aktibo multzoak, baldintza hauek betetzen badira:

– Momentu guztietan aseguru entitateak erabakiko du zein aktibo sartzen den bereizita aktibo multzo desberdin bakoitzean; ondorio horietarako, aktiboak aukeratzeko askatasun osoa izango dute entitate horiek, aktibo multzoaren arrisku profilari edo bestelako zirkunstantzia objektiboei buruz aurrez erabakitako irizpide orokorrei lotuta bakarrik.

– Hornidura horiek, hain zuzen, hornidura teknikoak inbertitzeko gai diren aktiboetan inbertitu behar dira, alegia, Aseguru eta berraseguru erakundeen antolamendu, ikuskapen eta kaudimenari buruzko azaroaren 20ko 1060/2015 Errege Dekretuan bildutakoetan; baina salbuespen dira ondasun higiezinak eta higiezinen gaineko eskubide errealak.

– Aktibo multzo bakoitzeko inbertsioek bete egin behar dituzte dibertsifikazioa eta barreiadura direla–eta aseguru kontratuetarako ezarritako mugak; oro har, honako hauetan ezartzen dira muga horiek: Aseguru eta berraseguru erakundeen antolamendu, ikuskapen eta kaudimenari buruzko uztailaren 14ko 20/2015 Legean, Aseguru eta berraseguru erakundeen antolamendu, ikuskapen eta kaudimenari buruzko azaroaren 20ko 1060/2015 Errege Dekretuan eta lege hura garatzeko ematen diren arau guztietan. Dena den, aktibo multzoek baldintza horiek betetzen dituztela ulertu behar da, baldin eta haien helburua hau bada: Europar Batasuneko bigarren mailako balore merkatu ofizialetako baten adierazgarri den burtsako edo errenta finkoko indize jakin bat erreproduzitzera zuzenduta dagoen inbertsio politika bat garatzea.

– Hartzaileak ahalmen bakarra izango du, alegia aseguru entitateak aseguruaren hornidura matematikoa aktiboen zein multzo bereizitan inbertitu behar duen aukeratzeko ahalmena. Inoiz ez du parte hartuko multzo bereizi bakoitzaren barruan hornidura horiek zein aktibo konkretutan inbertituko diren erabakitzerakoan.

– Kontratu hauetan, hartzaileak edo aseguratuak kontratuetan espresuki izendatuta dauden inbertsio kolektiboko erakundeen edo aktibo multzo bereiztuen artean aukeratu ahal izango du polizan jasotako zehaztapenei jarraiki, eta inoiz ere ezin izango da berezitasun singularrik ezarri hartzaile edo aseguratu bakoitzarentzat.

– Aurreko baldintzak kontratuaren indarraldi osoan bete behar dira.

9. **Kapital higiezinaren etekinak** kobrantza gertatzen den zergaldiari egotzi behar zaizkio.

10. Epemugara iritsi diren eta kobratu ez diren krediituek eragindako ondare galerak zirkunstantzia hauetako bat gertatzen den zergaldiari egotzi ahal izango zaizkio:

    1. Eraginkortasuna hartzea Konkurtsoen Legean aipatutako finantzaketa–akordio judizialki homologagarrietako batean edo jasotako akordio estrajudizial batean jasotako kita batek.

    2. Zorduna konkurtso egoeran egonik, eraginkortasuna hartzea Konkurtsoen Legean jasotakoaren arabera krediituaren adinako kita bat erabakitzen duen hitzarmenak; kasu horretan, galera kitaren zenbatekoaren arabera konputatuko da. Beste kasu batean, konkurtso prozedura kreditua ordaindu gabe amaitzea, salbu erabakitzen bada konkurtsoa amaitzea Konkurtsoen Legean jasotako arrazoiengatik.

    3. Urtebeteko epea betetzea, betiere konkurtsokoa ez den eta kreditua exekutatzea helburu duen prozedura judiziala hasi denetik aurrera, kreditua ordaindu gabe.

    Kreditua ondare galera konputatu ondoren kobratu denean, ondare irabazi bat konputatuko da, betiere kobrantza gertatzen den zergaldian kobratutako zenbatekoaren adina.

11. Laguntza publikoen ondoriozko ondare irabaziak kobratzen diren zergaldian egotziko dira.

Zer egin behar da egoitza atzerrira aldatuz gero?

Zergaduna atzerrira aldatzen badu egoitza eta zergadun izateari uzten badio, egoitza aldatu aurreko tokian Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergarengatik aitortu beharreko azkeneko zergaldiari dagokion zerga oinarrian jasoko dira egozteko dauzkan errenta guztiak, erregelamendu bidez finkatzen diren baldintzetan. Hala gertatzen denean, autolikidazio osagarria egingo da, zigorrik, berandutza interesik eta inolako errekargurik gabe. Aitorpen hori hiru hilabeteko epean aurkeztuko da, egoitza aldatzeagatik zergadunak zergadun izateari uzten dionetik aurrera.

Eta zergaduna hilez gero?

Zergaduna hilez gero, aitorpena egin beharreko azkeneko zergaldiko zerga oinarrian jaso beharko dira egozteko dauden errenta guztiak.

Autore eskubideen ustiapena lagatzea

Autore eskubideen ustiapena lagaz lortzen diren etekinak direnean, baldin eta urte batzuetan sortu badira, zergadunak haien konturako aurrerapena aukeratu ahal izango du eskubideak sortuz doazen neurrian.

ERNE: inola ere, *denboraren araberako egozpen irizpidea* edo etekin garbia kalkulatzeko metodoa aldatzeak ez du berarekin ekarriko gastu edo sarrera bat konputatu gabe geratzea edo berriro beste ekitaldi bati egoztea. Horrela gertatuz gero, lehendabizi, aitortu gabea edo beste ekitaldi batean aitortua erregulatuko da eta, bigarrenik, egozpen irizpidea aldatuko da.

9
Zerga oinarria

9.1 Zein errenta sartzen da zerga oinarrian?

9.2 Zerga oinarri motak

9.3 Zerga oinarri orokorra

9.3.1 Zein errenta sartzen da zerga oinarri orokorrean?

9.4 Aurrezpenaren zerga oinarria

9.4.1 Zein errenta sartzen da “aurrezpenaren” zerga oinarrian?

9.1 Zein errenta sartzen da zerga oinarrian?

Oinarri likidagarria, kuota osoa eta kuota likidoa kalkulatu aurretik, zerga oinarria kalkulatu behar da. Zerga oinarrian, zergadunak aitortu beharreko zergaldian lortutako errenta guztiak sartzen dira. Laburbilduta, errenta hauek sartuko dira:

- **Etekinak** (+/–):
- Lan etekinak
- Kapital etekinak (higigarria/higiezina)
- Jarduera ekonomikoen etekinak
- **Bazkideari egozten zaion errenta.** Hauek izan daitezke:
- Lurralde espainiarrean egoitza ez duten sozietate gardenen errentak (+)
- Paradisu fiskaletan eratutako inbertsio fondoen errentak (+)
- Interes ekonomikoko taldeen errentak (+/–).
- Aldi baterako enpresa batasunen errentak (+/–).
- **Ondare irabaziak eta galerak** (+/–)

Ikus daitekeenez, positiboak (+) edo negatiboak (–) izan daitezke errentak. Hau da: errenta positiboak batu (edo integratu) eta negatiboak kendu (edo konpentsatu) egiten dira.

9.2 Zerga oinarri motak

Oinarri hauek dira zerga oinarriaren osagaiak:

- Zerga oinarria orokorra.
- Aurrezpenaren zerga oinarria.

9.3 Zerga oinarri orokorra

9.3.1 Zein errenta sartzen da zerga oinarri orokorrean?

Etekin hauek sartzen dira zerga oinarri orokorrean:

- **Lanaren etekinak**.
- **Kapital higiezinaren etekinak, etxebizitzak errentan ematetik ez datozenean**.
- **Kapital higigarriaren etekinak**, sozietateen gaineko zergaren araudiak 42. artikuluan ezarritako moduko lotura dagoenean, mota honetakoak badira: kapital propioak hirugarren batzuei lagatzeagatik lortutakoak, eta errentak esleitzeko erregimenean dauden entitateek bazkide, oinordeko, erkide edo partaideei esleitutakoak. Azken kasu horretan, ezinbestekoa da bazkide, oinordeko, erkide edo partaideek kapital ekarpenen bitartez bakarrik parte hartzea entitatean.

  Era berean, **kapital higigarriaren honako etekinak ere** sartuko dira zerga oinarri orokorraren barruan: jabetza intelektualaren eta industrialaren etekinak, laguntza teknikoa emateagatik lortutakoak, ondasun higigarriak, negozioak edo meategiak errentan ematetik datozenak, azpierrentatzaileak azpierrentamendutik jasotzen dituenak, eta irudia ustiatzeko eskubidea lagatzetik eratorritakoak.
- **Jarduera ekonomikoen etekinak**.
- Nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean egiten diren **errenta egozpenak**, honako entitateak direnean: "paradisu fiskaltzat" kalifikatutako herrialde edo lurraldeetan eratu diren inbertsio kolektiboko erakundeak, interes ekonomikoko taldeak eta aldi baterako enpresa batasunak.
- **Ondare irabazi eta galerak**, ondare elementuak eskualdatzeagatik sortu ez direnean.

Nola kalkulatzen da zerga oinarri orokorra?

Zerga oinarri orokorra saldo hauen batura izango da:

- Errenta orokorrean sartzen diren etekinak – jarduera ekonomikoenak izan ezik– eta errenta egozpenak (nazioarteko gardentasun fiskala, paradisu fiskaletan eratutako inbertsio funtsak, ABEBak, IETak…) zergaldi bakoitzean, beraien artean eta inolako mugarik gabe, elkarrekin integratu eta konpentsatu ondoren aterazen den saldoa. Zergaldian izan duen errenta positiboen eta negatiboen arteko kenketatik ateratzen da. Hori dela eta, saldo hori positiboa ala negatiboa izan daiteke.
- Jarduera ekonomikoetatik sorturiko etekinak, zergaldi bakoitzean eta inolako mugarik gabe, elkarrekin integratu eta konpentsatuz ateratzen den saldo positiboa. Emaitza saldo negatiboa bada, horren zenbatekoa ondorengo 15 urteetako jarduera ekonomikoetatik lortutako etekinen saldo positiboarekin konpentsatu behar da, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauak dioenaren arabera. Zergadunak konpentsazioa aplikatu nahi duen adierazpena ekitaldiko autolikidazioa aurkezterakoan egin behar du. Zergaldi baterako egiten den aukera geroago aldatu daiteke, hain zuzen ere, zergaren autolikidazioa egiteko borondatezko epea amaitu ondoren, baina zerga administrazioak ez badu aurretiazko errekerimendurik egin.
- **Ondare irabazi eta galeren saldoa, ondare elementuak eskualdatzeagatik sortu ez direnean**, betiere saldo hori positiboa bada. Saldoa negatiboa bada, zenbatekoa aurreko paragrafoetan aipatutako errenten saldo positiboarekin konpentsatuko da, hau da, zergaldi berean lortutako saldo positiboarekin, eta muga saldo positibo horren %10 izango da.

  Konpentsazio hori egin eta saldo negatiboa ateratzen bada, zenbateko hori hurrengo lau urteetan zehar konpentsatuko da, aurreko paragrafoetan ezarri den hurrenkerari jarraituta.

  Ondorengo ekitaldi bakoitzean onar daitekeen gehieneko kopuruan egin beharko da konpentsazioa, betiere lau urteko epearen barruan, ondorengo ekitaldietako ondare galerak metatuz.

9.4 Aurrezpenaren zerga oinarria

9.4.1 Zer errentak sartzen dira aurrezpenaren zerga oinarrian?

Etekin hauek sartzen dira aurrezpenaren zerga oinarrian:

- **Kapital higiezinaren etekinak, etxebizitzak errentan ematetik datozenean**.
- **Kapital higigarriaren etekinak**, honela lortu direnean: edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzeagatik, kapital propioak hirugarren batzuei lagatzeagatik, kapitalizazio eragiketak egiteagatik, bizitza edo elbarritasun aseguru kontratuak izenpetzeagatik, eta kapitalak ezartzeagatik.
- Ondare elementuak eskualdatzeagatik agerian jartzen diren **ondare irabaziak eta galerak**.

Nola kalkulatzen da aurrezpenaren zerga oinarria?

Aurrezpenaren zerga oinarriak bi saldo hartzen ditu:

a) **Kapital higiezinaren eta higigarriaren etekinak**, aurrezpenaren zerga oinarrian sartzen direnak, zergaldi bakoitzean elkarren artean bakarrik integratu eta konpentsatu ondoren ateratzen den **saldoa positiboa**.

Aurreko paragrafoan aipatutako integrazio eta konpentsazioa egin ondoren saldo negatiboa ateratzen bada, aurrezpenaren zerga oinarrian sartzekoak diren kapital higiezinaren eta higigarriaren etekinen saldo positiboekin baino ezingo da konpentsatu zenbateko hori, hain zuzen ere, ondorengo lau urteetan agerian jartzen direnekin.

b) **Ondare elementuak eskualdatzeagatik sortutako ondare irabazi eta galerak**, zergadi bakoitzean elkarren artean bakarrik integratu eta konpentsatu odnoren ateratzen den **saldo positiboa**.

Aurreko paragrafoan aipatutako integrazio eta konpentsazioa egin ondoren saldo negatiboa ateratzen bada, zenbateko hori ondare elementuen eskualdaketatik datozen irabazi eta galeren saldo positiboarekin baino ezingo da konpentsatu, hain zuzen ere, hurrengo lau urteetan agerian jartzen direnekin.

Konpentsazioak ondorengo ekitaldietako bakoitzak baimentzen duen gehieneko kopuruan egingo dira, aurreko apartatuan aipatzen den lau urteko epearen barruan beti, ondorengo ekitaldietako errenta negatiboak metatuz.

Zergadunak agiri bidez frogatu beharko du, hala badagokio, zein ekitalditakoak diren eta zein zenbateko duten konpentsatu nahi dituen saldo negatiboak, sortu diren ekitaldia edozein dela ere.

ERNE: araubide bat onartu da mendeko zorrarengatik edo lehentasuneko partaidetzengatik sortutako errenta negatiboak konpentsatu eta integratzeko, 2015eko urtarrilaren 1a baino lehenagokoak badira. PFEZaren foru arauaren hogeita hamabosgarren xedapen gehigarrian arautzen da.

10
Oinarri likidagarria

10.1 Zer da oinarri likidagarria?

10.2 Oinarri likidagarri orokorra

10.2.1 Zein murrizpen sartzen da oinarri likidagarri orokorrean?

10.2.2 Oinarri likidagarri orokor negatiboen konpentsazioak

10.3 Aurrezpenaren oinarri likidagarria

10.1 Zer da oinarri likidagarria?

Legez jasotako murrizpenak zerga oinarriari aplikatuz lortzen den emaitza da oinarri likidagarria. Beraz, kenketa honen emaitza da:

Oinarri likidagarria = zerga oinarria – murrizpenak

Hortaz, murrizpenik ez badago, oinarri likidagarria eta zerga oinarria berdinak izango dira.

Oinarri likidagarriaren motak

Oinarri likidagarrian bi oinarri mota bereizten dira:

- Oinarri likidagarri orokorra
- Aurrezpenaren oinarri likidagarria

10.2 Oinarri likidagarri orokorra

10.2.1 Zein murrizpen sartzen da oinarri likidagarri orokorrean?

Ondoko hiru murrizpenak sartzen dira oinarri likidagarri orokorrean:

- Murrizpena pentsio konpentsagarriak eta urteko mantenuak ordaintzeagatik.
- Murrizpena gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpen eta kontribuzioengatik.
- Murrizpena baterako aitorpena egiteagatik.

ERNE: hiru murrizpen horiek zerga oinarri orokorretik kenduko dira. Aipatu diren hurrenkeran egingo dira murrizpenak. Murrizpen horiek egiteak ezin du ekarri oinarri likidagarri orokorra negatiboa izatea, ezta oinarri hori gehitzea ere.

10.2.1.1 Murrizpena pentsio konpentsagarriak eta urteko mantenua ordaintzeagatik.

Zergadunak ordainketa hauen zenbatekoa kendu dezake zerga oinarri orokorretik, eta, kasu batzuetan, aurrezpenaren oinarritik:

- Ezkontidearen alde edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikote lagunaren alde epailearen aginduz ordaindutako pentsio konpentsagarriak.
- **Epailearen aginduz ere** urteko mantenurako **ordaindutako zenbatekoak**. Hala ere, kanpoan geratzen dira zergadunak seme-alabei ordaindutakoak.

Murrizketa hau ez da aplikatuko pentsio konpentsagarriak edo mantenurako ordainketak ordaintzen dituena horiek jasotzen dituenarekin bizi denean.

10.2.1.2 Murrizpena gizarte aurreikuspeneko sistemei, mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pentsio planei, 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planei, enpresen gizarte aurreikuspeneko planei, mendekotasun aseguruei eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei egindako ekarpenen eta kontribuzioengatik.

Atal honen barruan, aurrezki eta aurreikuspenera bildutako kopuruak muga eta baldintza jakin batzuetan murrizteko aukera ematen duten murrizpen batzuk jaso dira. Hona hemen murrizpenak:

GARRANTZITSUA: jarraian aipatzen diren gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpenak eta kontribuzioak ezingo dira zerga oinarritik murriztu, bazkide, partaide, mutualista edo aseguratuak erretiro egoeran geratu ondorengo zergaldia behin hasita eginak badira.

ERRETIRO EGOERA

Erretiro egoera gertatutzat joko da bazkideak, partaideak, mutualistak edo aseguratuak dagokion Gizarte Segurantzaren araubidean edo araubide horren ordezkoak diren entitateetan erretiroa hartu duenean. Ondorio horietarako, erretiro aurreratua, erretiro malgua, partziala eta, bere kasuan, onartzen diren beste formula baliokideak, erretirotzat hartuko dira.

HALA ERE, baldin eta bazkide, partaide, mutualista edo aseguratuak erretiro partzialari heltzen badio, zilegi izango da erretiro osorako egindako ekarpenak eta kontribuzioak zerga oinarritik murriztea.

Aurreko apartatuan aipatutako erretiroari heltzerik ez dagoenean, erretiroaren kontingentzia gertatuko da gizarte aurreikuspeneko planaren estatutuetan ezarritako adinean, zeina ezin baita izan 60 urtetik beherakoa; eta estatutuetan erretiratzeko adinik zehaztu ez bada, orduan Gizarte Segurantzaren araubide orokorrean ezarritako adinera iristean gertatuko da erretiroa.

Gizarte Segurantzaren araubide orokorrean erretiratzeko ezarritako adinetik aurrera ezindurik dauden zergadunak erretiratutzat joko dira artikulu honetan ezarritakoaren ondorioetarako.

1. *Murrizpena gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin, aurreikuspen plan aseguratuekin, pentsio planekin, 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planekin, enpresen gizarte aurreikuspeneko planekin, eta mendekotasun aseguruekin egindako aseguru kontratuengatik.*

a) Aseguru kontratuak gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin

Zergadunak gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin egindako aseguru kontratuengatik ordaindu dituen kopuruak murriztu ahal izango dira, baldin eta zergaduna hauetako bat bada:

a) Gizarte segurantzaren erregimenetako batean sartuta ez dagoen profesionala, bere ezkontidea, izatezko bikote-laguna, lehen mailako ahaide odolkideak, eta mutualitate horietako langileak, baldin eta kopuru hori murriztu ez badute jarduera profesionalaren etekin garbiak kalkulatzean.

b) Gizarte Segurantzaren edozein erregimenetan sartuta dagoen banakako profesionala edo enpresaria, bere ezkontidea, izatezko bikote-laguna, lehen mailako ahaide odolkideak, eta mutualitate horietako langileak.

ERNE: aurreko bi kausetan, Pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen testu bateratuak[78] 8.6 artikuluan jasotako kontingentziak estali behar dituzte aseguru kontratuek.

c) Besteren konturako langilea edo bazkide langilea. Kasu honetan, besteren konturako langileek edo bazkide langileek ordaindutako kopuruak murriztuko dira, barne sartuta haiei lan pertsonalaren etekin gisa egotzi zaizkien sustatzailearen kontribuzioak, baldin eta Pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen testu

78 Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

bateratuak79 lehendabiziko xedapen gehigarrian jasotakoaren arabera egiten badira eta aipatu langileentzako langabezi saria sartu bada.

Mutualisten eskubide kontsolidatuak bakarrik gauzatu ahal izango dira Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen testu bateginak 8.8 artikuluan jasotzen dituen kasuetan.

b) Aurreikuspen plan aseguratuak.

Aurreikuspen plan aseguratuetan ordaindutako primak murriztu ahal izango dira.

Aseguratutako aurreikuspen planak aseguru kontratuak dira berez, ondoko baldintzak bete behar dituztenak:

- Hartzailea, aseguratua eta onuraduna zergaduna izatea. Dena den, heriotza kasuan, prestazioak jasotzeko eskubidea sor dezake Pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen testu bateratuak[80] ezarritakoaren arabera.
- Bakarrik estaliko dira Pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen testu bateratuak[81] 8.6 artikuluan jasotako kontingentziak (erretiroa, lan ezintasuna, heriotza eta mendekotasuna), eta estaldura nagusia erretiroa izango da. Aseguru kontratu batek estaldura nagusia erretiroa izateko beharkizuna betetzen duela ulertuko da baldintza hau egiaztatzen denean: urte bakoitzaren amaieran lortutako erretiro eta mendekotasunerako hornikuntza matematikoaren balioa gutxienez izatea heriotza edo elbarritasun kapitalerako planaren hasieratik ordaindutako primen baturaren hirukoitza.
- Diru kopuruak aurrerapenez, osorik edo zati batean bakarrik erabil daitezke Pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen testu bateratuak[82] 8.8 artikuluan jasotako kasuetan: gaixotasun larria edo iraupen luzeko langabezia.
- Aseguru kontratuei buruzko urriaren 8ko 50/1980 Legeak 97. eta 99. artikuluetan xedatutakoa ez da kontratu hauetan aplikatuko. Aseguratzaileak ezin dio eman hartzaileari prestazio aseguratuaren aurrerakinik, eta azken horrek ezin du poliza laga edo bahitu.
- Interes bermea eman behar du, eta teknika aktuarialak erabili behar ditu.
- Polizaren baldintzetan espresuki eta nabarmen utzi beharko da agerian aseguratutako aurreikuspen plan bat dela.
- Arauz ezarrita daude hornikuntza matematikoa beste aurreikuspen plan aseguratu batera aldatzeko beharkizunak eta baldintzak.
- Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan eta hori garatzeko arauetan erregulatuta ez dauden alderdietan, kontratu horien ekarpen, kontingentzia eta prestazioen erregimena pentsio planen araudiari lotuta egongo da, salbu hornikuntza teknikoen alderdi finantzario eta aktuarialetan. Partikularki, aurreikuspen plan aseguratu batean jasotako eskubideak ezin izango dira enbargatu, ez eta epailearen edo Administrazioaren trabarik jaso ere, harik eta prestaziorako eskubidea sortu arte edo gaixotasun larria edo iraupen luzeko langabezia gertatzean edo gutxienez hamar urteko antzinatasuna duten prima ordainduei egokitzeagatik haiek erabilgarriak izan arte.

Alderantzizko hipoteka bat eratzearen ondorioz onuradunak lor ditzakeen aldizkako diru erabilpenak aurreikuspen plan aseguratu bat kontratatzera zuzendu daitezke, osorik edo zati batean, letra honetan apartatuan jasotako modu eta baldintzetan. Aipatutako hipoteka abenduaren 7ko 41/2007 Legearen lehen xedapen gehigarriak arautu zuen (Lege horrek aldaketak sartu zituen hipoteken merkatua erregulatzen duen martxoaren 25eko 2/1981 Legean eta sistema hipotekario eta finantzarioari buruzko beste arau batzuetan, alderantzizko hipotekak eta mendekotasun asegurua arautu zituen, eta zerga alorreko zenbait arau ezarri ere bai). Ondorio horietarako, hartzailearen biziraupen egoera erretiro kontingentziarekin parekatzen da, behin hamar urte igarota aurreikuspen plan aseguratu horren lehen prima ordaintzen denetik aurrera.

Aurreikuspen plan aseguratuaren hornikuntza matematikoa ezin izango da mobilizatu gizarte aurreikuspeneko beste tresna batera eta, gainera, ezin izango dira plan hartara mobilizatu gizarte aurreikuspeneko beste sistema batzuetako eskubide kontsolidatuak edo hornikuntza matematikoak.

c) Pentsio planak eta Europako Parlamentuaren eta bertako Kontseiluaren 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planak.

- Pentsio planen partaideek egindako ekarpenak murriztu ahal izango dira, bai eta sustatzaileak egin eta partaideei lanaren etekin gisa egotzi zaizkien kontribuzioak ere.

  MUGA:

  Gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpen eta kontribuzioei dagokienez (aurreko 1. apartatuan aipatzen dira), halakoak egiten diren ekitaldi berean kapital moduan jasotako prestazioak jasotzen badira erretiroagatik edo estalitako kontingentziak baino beste arrazoi batzuengatik edo 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutako Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen testu bateginak 8. artikuluko 8. apartatuan aipatzen dituen egoerengatik baino beste arrazoi batzuengatik –8. apartatu horren bigarren paragrafoan jasotako kasua salbuetsita–, bada, orduan, murriztapenean muga izango dute ekitaldian egindako ekarpenek; hain zuzen, ekitaldiko zerga oinarrian benetan integratutako pertzepzioen zenbatekoa izango da muga hori.
- Partaideek eskubidea izango dute Europako Parlamentuak eta bertako Kontseiluak 2003ko ekainaren 3an enpleguko pentsio fondoen jarduerei eta ikuskapenari buruz emandako 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planei egindako ekarpenak murrizteko, enpresa sustatzaileek egindako kontribuzioak barne, betiere beharkizun hauek betetzen badira:

a) Kontribuzioak prestazioa lotzen zaion partaideari egoztea zergen ondorioetarako.

b) Geroko prestazioa jasotzeko eskubidea atzera egiteko aukerarik gabe eskualdatzea partaideari.

c) Kontribuzio horri dagozkion baliabideen titularitatea partaideari eskualdatzea.

d) Estali behar diren kontingentziak azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak, Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratua onartzekoak, 8.6 artikuluan jasotakoak izango dira.

d) Enpresen gizarte aurreikuspeneko planak

Azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak, Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuari buruzkoak, lehen xedapen gehigarrian arautzen dituen enpresen gizarte aurreikuspeneko planei langileek egin dituz-

79 Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

80 Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

81 Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

82 Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

ten ekarpenak, hartzailearen kontribuzioak barne. Enpresen gizarte aurreikuspeneko planek baldintza hauek bete behar dituzte beti:

a) Aseguru kontratu mota honi aplikatuko zaizkio bazterkeria ezaren printzipioa, kapitalizazio printzipioa, ekarpenen atzeraezintasunaren printzipioa eta eskubideak esleitzeko printzipioa, horiek guztiak azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak, Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuari buruzkoak, 5. artikuluaren 1. zenbakian jasotzen dituenak.

b) Polizan zehaztuta agertuko da zein prima ordaindu beharko duen hartzaileak gizarte aurreikuspeneko plana betetze aldera. Aseguratuei egotziko zaizkie primak.

c) Polizaren baldintzetan espresuki eta nabarmen utzi beharko da agerian enpresaren gizarte aurreikuspeneko plana dela.

d) Arauz ezarriko dira hornikuntza matematikoa enpresaren beste gizarte aurreikuspeneko plan batera aldatzeko beharkizunak eta baldintzak.

e) Gainera, enpresen gizarte aurreikuspeneko planek baldintza hauek bete behar dituzte:

- Estali behar diren kontingentziak Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak[83] 8.6 artikuluan jasotakoak izango dira bakarrik (eretiroa, lanerako ezintasuna, heriotza eta mendekotasuna), eta erretiroa estaliko dute nagusiki. Ulertuko da aseguru kontratu batek estaldura nagusia erretiroa duela baldintza hau egiaztatzen denean: urte bakoitzaren amaieran lortutako erretiro eta mendekotasunerako hornikuntza matematikoaren balioa gutxienez izatea heriotza edo elbarritasun kapitalerako planaren hasieratik ordaindutako primen baturaren hirukoitza.
- Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak[84] 8.8 artikuluan aipatzen dituen kasuetan baino ez da baimenduko dirtu kopuruak aurrerapenez erabiltzea, dela osorik dela zati batean (gaixotasun larria dagoenean edo iraupen luzeko langabezia denean).
- Kontratu hauetan ez da aplikatuko aseguru kontratuei buruzko urriaren 8ko 50/1980 Legeak 97. eta 99. artikuluan xedatutakoa. Aseguratzaileak ezin dio eman hartzaileari prestazio aseguratuaren aurrerakinik, eta azken horrek ezin du poliza laga edo bahitu.
- Interes bat bermatu behar dute, eta teknika aktuarialak erabili.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren foru arauan eta berau garatzeko arauetan berariaz erregulatuta ez dauden alderdietan, kontratu horien ekarpen, kontingentzia eta prestazioen araubidea pentsio planen araudiari lotuta egongo da, salbu hornikuntza teknikoen alderdi finantzario eta aktuarialetan. Partikularki, enpresen gizarte aurreikuspeneko plan batean jasotako eskubideak ezin izango dira bahitu, ez eta epailearen edo Administrazioaren trabarik jaso ere, harik eta prestaziorako eskubidea sortu arte edo gaixotasun larria edo iraupen luzeko langabezia gertatu arte.

e) Mendekotasun aseguruak

Bakarrik mendekotasun ertain edo handirako arriskua estaltzen duten aseguru pribatuei ordaindutako primak, Autonomia pertsonala sustatzeko eta besteren beharra duten pertsonak zaintzeko Legeak jasotakoaren arabera.

83 Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

84 Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

Era berean, zergadunarekin ahaidetasun harreman bat duten pertsonek, zuzenekoa edo zeharkakoa izan, hirugarren mailaraino, hori barne, eta haren ezkontideak, izatezko bikote-lagunak, edo zergaduna tutoretzapean edo harrera erregimenean beren kargura duten pertsonek, eskubidea izango dute aseguru pribatu horiei ordaindutako primak beren zerga oinarri orokorretik murrizteko, ondorengo hirugarren puntuan aipatzen den murrizpen muga kontuan hartuta.

Zergadun berberaren alde primak ordaintzen dituzten pertsonek (zergadunarenak barne) guztira egindako murrizpenak ezin dira izan urtean 5.000,00 eurokoak baino handiagoak.

Horretarako, zergadun berbearen alde prima bat baino gehiago ordaindu denean, zergadunak berak ordaindutako primak murriztu behar dira eta, bakarrik 5.000,00 euroko mugara iristen ez badira, beste pertsona batzuek haren alde ordaindutako primak murriztu daitezke horien zerga oinarri orokorrean. Azken kasu horretan, proportzionalki egingo da murrizpena.

Prima horiek ez daude lotuta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari.

Aseguru kontratuak baldintza hauek bete behar ditu beti:

- Hartzailea, aseguratua eta onuraduna izatea zergaduna. Dena den, heriotza kasuan, prestazioak jasotzeko eskubidea eman dezake, Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak[85] xedatutakoaren arabera.
- Interes bat bermatu behar dute, eta teknika aktuarialak erabili.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren foru arauan eta berau garatzeko arauetan berariaz erregulatuta ez dauden alderdietan, kontratu horien ekarpen, kontingentzia eta prestazioen araubidea pentsio planen araudiari lotuta egongo da, salbu hornikuntza teknikoen alderdi finantzario eta aktuarialetan. Partikularki, mendekotasun aseguratu batean jasotako eskubideak ezin izango dira bahitu, ez eta epailearen edo Administrazioaren trabarik jaso ere, harik eta prestaziorako eskubidea sortu arte edo gaixotasun larria edo iraupen luzeko langabezia gertatu arte.

f) Urteko gehieneko ekarpen finantzarioak gizarte aurreikuspeneko mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pentsio planei, 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planei, enpresen gizarte aurreikuspeneko planei eta mendekotasun aseguruei.

Atal honetan aipatutako gizarte aurreikuspeneko sistemei **urtean** egindako ekarpenak, zerga oinarria murrizteko eskubidea eman dezaketenak, gehienez **10.000,00 eurokoak** dira guztira, sustatzaileek egotzitako kopuruak barne (sistema horiek dira gizarte aurreikuspeneko mutualitateak, aurreikuspen plan aseguratuak, pentsio planak, 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planak, enpresen gizarte aurreikuspeneko planak eta mendekotasun aseguruak). Hala ere, zergadunak **50 urtetik gorakoak** direnean, **12.500,00 eurokoa** izango da muga hori[86].

Dena den, ekarpenari ezartzen zaion gehieneko zenbateko horrek zerga oinarriaren murrizpenaren muga fiskala errespetatu behar du hurrengo 3.a) puntuan aipatzen den bezala.

g) Eskubide kontsolidatuak eta prestazioak

Mutualisten eskubide kontsolidatuak bakarrik gauzatu ahal izango dira Pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen testu bateratuak 8.8 artikuluan pentsio planei dagokienez jasotako kasuetan[87], hau da, iraupen luzeko langabezia edo gaixotasun larria dagoenean.

85 Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

86 Azaroaren 28ko 35/2006 Legearen hamaseigarren xedapen gehigarria.

87 Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

Atal honetan jasotako gizarte aurreikuspeneko sistemetatik jasotako **prestazioak** (gizarte aurreikuspeneko mutualitateak, aurreikuspen plan aseguratuak, pentsio planak, 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planak, enpresen gizarte aurreikuspeneko planak eta mendekotasun aseguruak) osorik zergapetuko dira, eta inoiz ere ezin izango zaie gutxitu aurrez murriztu ezin izan diren ekarpen eta kontribuzioen soberakina.

Zergadunak osorik edo zati batean erabiltzen baditu 1. puntu honetan aipatutako gizarte aurreikuspeneko sistemetatik eratorritako eskubide kontsolidatuak eta eskubide ekonomikoak pentsio plan edo fondoen araudian jasota ez dauden kasuetan, borondatezko edo nahitaezko baja kasuetan edo entitatearen desegite edo likidazio kasuetan, behartuta egongo da behar ez bezala egindako murrizketak zerga oinarri orokorrean berrezartzera bidezko diren autolikidazio osagarriak eginez eta berandutza interesak sartuz (sistema horiek dira gizarte aurreikuspeneko mutualitateak, aurreikuspen plan aseguratuak, pentsio planak, 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planak, enpresen gizarte aurreikuspeneko planak eta mendekotasun aseguruak). Ekarpenen zenbatekoa gaindituta jaso diren kopuruek, sustatzaileak egotzitako kontribuzioak barne, lan etekin gisa tributatuko dute horiek jasotzen diren zergaldian.

Gizarte aurreikuspeneko sistemetan kontsolidatutako eskubideak aurrerapenez erabiltzeagatik zerga oinarrian oker egin diren murrizpenak berrezartzeko, autolikidazio osagarriak aurkeztuko dira. Horiek aurkezteko epea eskubide horiek aurrerapenez erabili diren egunean hasi eta erabilpen aurreratua egin den zergaldiko autolikidazioa egiteko azken egunean amaituko da.

2. Murrizpena borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei emandako kopuruengatik

Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako bazkideek egindako ekarpenak murriztu ahal izango dira, betiere Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateen erregimen fiskalari buruzko uztailaren 15eko 7/1988 Foru Arauak 3. artikuluan jasotzen dituen gorabeherak nahiz bazkide langileen langabezia estaltzeko direnean, bai eta bazkide babesleek egin eta entitateetako bazkideei lanaren etekin gisa egotzi zaizkien kontribuzioak ere.

GARRANTZITSUA: jarraian aipatzen diren gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpenak eta kontribuzioak ezingo dira zerga oinarritik murriztu, bazkide, partaide, mutualista edo aseguratuak erretiro egoeran geratu ondorengo zergaldia behin hasita eginak badira.

ERRETIRO EGOERA

Erretiro egoera gertatutzat joko da bazkideak, partaideak, mutualistak edo aseguratuak dagokion Gizarte Segurantzaren araubidean edo araubide horren ordezkoak diren entitateetan erretiroa hartu duenean. Ondorio horietarako, erretiro aurreratua, erretiro malgua, partziala eta, bere kasuan, onartzen diren beste formula baliokideak, erretirotzat hartuko dira.

HALA ERE, baldin eta bazkide, partaide, mutualista edo aseguratuak erretiro partzialari heltzen badio, zilegi izango da erretiro osorako egindako ekarpenak eta kontribuzioak zerga oinarritik murriztea.

Aurreko apartatuan aipatutako erretiroari heltzerik ez dagoenean, erretiroaren kontingentzia gertatuko da gizarte aurreikuspeneko planaren estatutuetan ezarritako adinean, zeina ezin baita izan 60 urtetik beherakoa; eta estatutuetan erretiratzeko adinik zehaztu ez bada, orduan Gizarte Segurantzaren araubide orokorrean ezarritako adinera iristean gertatuko da erretiroa.

Gizarte Segurantzaren araubide orokorrean erretiratzeko ezarritako adinetik aurrera ezindurik dauden zergadunak erretiratutzat joko dira artikulu honetan ezarritakoaren ondorioetarako.

Gizarte aurreikuspen sistema honetatik jasotako prestazioak beren osoan zergapetuko dira, eta murrizpenik izan ez duten gehiegizko ekarpen eta kontribuzioen zenbatekoak ezingo zaizkie inoiz gutxitu.

Zergadunak osorik edo zati batean erabiltzen baditu borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetatik eratorritako eskubide ekonomikoak borondatezko edo nahitaezko baja kasuetan edo entitatearen desegite edo likidazio kasuetan, behartuta egongo da behar ez bezala egindako murrizketak zerga oinarri orokorrean berrezartzera bidezko diren autolikidazio osagarriak eginez eta berandutza interesak sartuz. Ekarpenen zenbatekoa gaindituta jaso diren kopuruek, sustatzaileak egotzitako kontribuzioak barne, lan etekin gisa tributatuko dute horiek jasotzen diren zergaldian.

Gizarte aurreikuspeneko entitateetatik eratorritako eskubideak aurrerapenez erabiltzeagatik zerga oinarrian oker egin diren murrizpenak berrezartzeko, autolikidazio osagarriak aurkeztuko dira. Horiek aurkezteko epea eskubide horiek aurrerapenez erabili diren egunean hasi eta erabilpen aurreratua egin den zergaldiko autolikidazioa egiteko azken egunean amaituko da.

MUGA:

Gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpen eta kontribuzioei dagokienez, halakoak egiten diren ekitaldi berean kapital moduan jasotako prestazioak jasotzen badira erretiroagatik edo estalitako kontingentziak ez diren beste arrazoi batzuengatik edo Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen testu bateginak 8.8 artikuluan aipatzen dituen egoerak ez beste batzuk gertatzeagatik, orduan, murrizpenean muga izango dute ekitaldian egindako ekarpenek; hain zuzen, ekitaldiko zerga oinarrian benetan integratutako pertzepzioen zenbatekoa izango da muga hori. Enpleguko pentsio planei ez zaie aplikatzen muga hau.

3. Zenbaterainoko murrizpenak aplika daitezke mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pentsio planei, 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planei, enpresen gizarte aurreikuspeneko planei, mendekotasun aseguruei, eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei ekarpenak egiteagatik?

Berariazko araudian jasotako muga finantzarioak eragotzi gabe, muga hauek izango dituzte gizarte aurreikuspeneko sistemen aldeko ekarpen eta kontribuzioengatik egiten diren murrizpenek:

a) 5.000 euro urtean, EKARPEN HAUEK batuta: bazkide, partaide, mutualista eta aseguratuek aurretik aipatzen diren gizarte aurreikuspeneko sistemen alde egindako ekarpenen baturarako.

Mendetasun aseguru pribatuei hirugarren pertsonen alde ordaindutako primak muga horren barruan konputatuko dira.

b) 8.000 euro urtean, EKARPEN eta KONTRIBUZIO HAUEK batuta: enpleguko pentsio planen sustatzaileek, edo enpresen gizarte aurreikuspeneko tresna gisa edo enpresaren gizarte aurreikuspeneko planetan hartzaile gisa jarduten diren gizarte aurreikuspeneko mutualitateek edo mendetasuneko aseguru kolektiboek bazkide, partaide, aseguratu edo mutualisten alde egin eta haiei egotzitako kontribuzio enpresarialen baturarako.

c) **12.000 euro urtean, EKARPEN eta KONTRIBUZIO HAUEK batuta:** ezarritako mugak errespetatuta, mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pentsio planei, 2003/41/CE Zuzentarauan erregulatutako pentsio planei, enpresen gizarte aurreikuspeneko planei, mendetasun aseguruei, borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei egindakoei.

ERNE: Zergaldian ekarpenak eta kontribuzioak egin badira, aurrenik kontribuzioak murriztuko dira eta, gero, ekarpenak, hala badagokio.

Murrizpen mugak aplikatzeari begira, jardueraren titularrak (banakako enpresariak) egindako ekarpen propioak kontribuzio gisa tratatuko dira honako hauek direnean:[88]

a) Enpleguko pentsio planei eta 2003/41CE Zuzentarauan erregulatutako pentsio planei egindakoak, gizarte aurreikuspeneko mutualitateei egindakoak, eta enpresen gizarte aurreikuspeneko planei egindakoak, baldin eta jardueraren titularra, aldi berean, babeslea eta partaide edo mutualista, edo hartzailea eta aseguratua bada.

b) BGAEei –enplegu arlokoei eta lehentasunezkoei– egindakoak, baldin eta jardueraren titularra, aldi berean, bazkide babeslea eta onuraduna bada.

SOBERAKINAK

- Zer gertatzen da ekarpenak mugak gainditzen baditu?

Bi motatako soberakinak izango dira:

1.- MURRIZPENAREN GEHIENEKO MUGAK GAINDItzEAGATIK GERTATUTAKO SOBERAKINA: **BGAEei, gizarte aurreikuspeneko mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pentsio planei, 2003/41/CE Zuzentarauan erregulatutako pentsio planei, enpresen gizarte aurreikuspeneko planei eta mendetasun aseguruei** egin dizkieten partaide, mutualista edo aseguratuek hurrengo bost ekitaldietan murriztu ditzakete zerga oinarri orokorrean murriztu gabe geratutako kopuruak, baldin eta horiek murrizten diren ekitaldian ZERGADUNAK ERRETIRATUTA EZ BALDIN BADAUDE.

Berdin jokatuko da, baldintza berdinak beteta, murrizpenaren gehieneko mugak KONTRIBUZIOETAN gainditzen direnean.

2.- ZERGA OINARRIA NAHIKOA EZ IZATEAGATIK GERTATUTAKO SOBERAKINA: **BGAEei, gizarte aurreikuspeneko mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pentsio planei, 2003/41/CE Zuzentarauan erregulatutako pentsio planei, enpresen gizarte aurreikuspeneko planei eta mendetasun aseguruei e** egindako ekarpen edo kontribuzioak ezin izan badira zerga oinarri orokorrean murriztu oinarri hori nahikoa ez izateagatik, hurrengo bost ekitaldietan murriztu ahal izango dira, BETIERE BALDIN ETA, SOBERAKINAK MURRIZTEN DIREN EKITALDIAN ZERGADUNA ERRETIRATUTA EZ BADAGO.

ERNE: Murrizpen horiek gorago adierazitako mugen barruan egongo dira. Eta ekitaldiko ekarpen edo kontribuzioekin batera aurreko urteetako soberakinak ageri badira, aurrenik soberakinak murriztuko dira.

Pentsio konpentsagarriak eta urteko mantenuak zerga oinarri orokorretik murriztuta emaitza positiboa ateratzen den lehen ekitaldian murriztuko dira soberakinak, hurrengo bost ekitaldien barruan. Ondorio horietarako, soberakinak antzinatasunaren arabera murriztuko dira, hau da, zaharrenak murriztuko dira lehenik. Zergaldiko ekarpenak eta kontribuzioak azken tokian murriztuko dira.

Hurrenkera kronologiko horretan, murrizpen horretan kontribuzioen soberakinak lehentasuna izango du ekarpenen soberakinaren gainetik.

88 Urriaren 14ko 33/2014 Foru Dekretuaren bidez onartua.

Erregela horiek ez zaizkie aplikatuko produktu bakoitzaren araudi finantzarioan jasotako gehieneko mugak gainditzen dituzten ekarpen eta kontribuzioei.

Zer gertatzen da soberazko ekarpenak eta kontribuzioak 2017eko urtarrilaren 1ean murriztu gabe daudenean?

Gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako soberano ekarpen eta kontribuzioak 2012 eta 2013ko ekitaldietatik badatoz, murriztekoak izango dira 2016eko urtarrilaren 1etik aurrera aplikagarria den araudiko mugak errespetatuta, ADINAREN MUGA KONTUTAN IZAN GABE.

4. Murrizpena pertsona desgaituaren alde egindako ekarpenengaitik

a) Pertsona desgaituaren alde egindako ekarpenen murrizpen horiek egin ahal izateko, baldintza hauek bete behar dira:

- Pertsona desgaituak %65eko edo hortik gorako minusbaliotasun fisiko edo zentzumenezkoa izan behar du, %33eko minusbaliotasun psikikoa edo handiagoa eduki, edota judizialki aitortutako ezgaitasun bat izan Kode Zibilean jasotako kausak direla medio, maila edozein dela ere.
- Pertsona desgaituaren aldeko ekarpena egiten duenak zuzeneko edo zeharkako ahaide bat izan behar du, hirugarren mailaraino, hori barne, edo, bestela, ezkontidea edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikote-laguna, edota tutoretzapean edo harrera erregimenean beren kargupean hartu dutenak.
- Onuradun bakarra pertsona desgaitua izango da, modu ezeztaezinean eta edozein kontengentziatan.

  Dena den, pertsona desgaituaren heriotzak eskubidea sor dezake alarguntasun edo zurztasun prestazioak jasotzeko, haren alde ekarpenak egin dituztenentzat, ekarpen horien proportzioan.

Egindako ekarpenak ezin izan badira murriztu kuota nahikoa ez izateagatik edo pertsona desgaituen alde urtean egindako ekarpenetarako ezarritako gehieneko mugak gainditzeagatik, ondorengo bost ekitaldietan murriztu ahal izango dira.

Erregela hori ez zaie aplikatuko beren araudi finantzarioan jasotako gehieneko mugak gainditzen dituzten ekarpenei.

Puntu honetan aipatzen diren ekarpenak ez daude lotuta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari.

Prestazioak jasotzen badira edo eskubide kontsolidatu edo ekonomikoak modu aurreratuan erabiltzen badira pertsona desgaituen alde eratutako gizarte aurreikuspeneko sistemen araudian jasota ez dauden kasuetan, borondatezko edo ezinbesteko baja kasuetan, edota entitatearen desegite eta likidazio kasuetan, zergadunak berrezarri egin beharko ditu zerga oinarri orokorrean oker egin dituen murrizpenak, autolikidazio osagarriak eginez eta berandutza interesak sartuz. Ekarpenen zenbatekoa gaindituta jaso diren kopuruek, sustatzaileak egotzitako kontribuzioak barne, lan etekin gisa tributatuko dute horiek jasotzen diren zergaldian.

Esan bezala, gizarte aurreikuspeneko sistemetan kontsolidatutako eskubideak aurrerapenez erabiltzeagatik zerga oinarrian oker egin diren murrizpenak berrezartzeko, autolikidazio osagarriak aurkeztu behar dira, eta horiek aurkezteko epea eskubide horiek aurrerapenez erabili diren egunean hasi eta erabilpen aurreratua egin den zergaldiko autolikidazioa egiteko azken egunean amaituko da.

b) Zenbaterainoko murrizpenak egin daitezke pertsona desgaituen alde egindako ekarpenengatik?

Bi muga berezi ezarri dira aurreko apartatuetan aipatutako gizarte aurreikuspeneko entitateei egiten zaizkien ekarpenetarako, pertsona desgaituen alde egindakoak direnean.

Muga berezi horiek bi kasu hauetan aplikatzen dira:

- Ekarpena pertsona desgaituak berak egiten badu, zerga oinarri orokorrean murrizpena egiteko gehieneko muga 24.250,00 eurokoa da.
- Ekarpena beste pertsona batek egiten badu, pertsona horrek desgaituaren alde egindako ekarpenengatik gehienez egin daitekeen murrizpena 8.000,00 eurokoa da. Ezinbestekoa da pertsona desgaituarekin ahaidetasun harreman bat izatea edo tutoretzapean hartuta edukitzea. Halere, murrizpen hori ez dago lotuta pertsona horrek izaera orokorrez, eta adierazitako mugen barruan, gizarte aurreikuspeneko sistemetan egin dezakeenarekin.
- Desgaitu berberaren alde ekarpenak egiten dituzten guztien murrizketen zenbatekoa —desgaituak berak egindakoak ere zenbatuta— ezin da izan urtean 24.250 euro baino handiagoa.

Zer ekarpenengatik egin daiteke murrizpena, pertsona desgaituak berak egindakoak eta beste pertsona batek desgaituaren alde egindakoak batera agertzen direnean?

Lehendabizi, pertsona desgaituak berak egindako ekarpenak murriztuko dira. Eta pertsona desgaituarenak 24.250,00 euroko muga horretara iristen ez direnean bakarrik murriztuko dira beste pertsona batzuek desgaituaren alde egindako ekarpenak, aipatu mugara iritsi arte. Muga horretara iristen ez badira beste pertsona batzuek ere murrizpena egin ahal izango dute, proportzionalki, bakoitzaren zerga oinarri orokorrean.

Zer gertatzen da desgaituen alde eratutako gizarte aurreikuspeneko sistemei soberan egindako ekarpenak 2017ko urtarrilaren 1ean murriztu gabe badaude?

Soberako ekarpenak 2012, 2013, 2014, 2015 eta 2016ko ekitaldietatik baldin badatoz eta 2017ko urtarrilaren 1ean murriztu gabe badaude, ezarritako mugak errespetatuz murriztu ahal izango dira.

5. Murrizpena kapitulu honetan aztertutako gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpenengatik, bazkidea, partaidea, mutualista edo titularra ezkontidea edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikote-laguna denean.

Zergadunaren ezkontideak edo izatezko bikote-lagunak –maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratuak– zerga oinarriaren zati orokorrean sartu beharreko errentarik lortu ez duenean edo, lortuta ere, haien urteko kopurua 8.000,00 eurotik beherakoa denean, eta, betiere, erretiratuta ez baldin badago, zergadunak, aurreko mugen barruan egindako murrizpenez gain, posible du zerga oinarri orokorrean murriztea kapitulu honetan aipatutako gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpenak, baldin eta ezkontidea edo izatezko bikote-laguna haien bazkide, partaide, mutualista edo titularra bada. Urteko muga 2.400,00 euro da.

Erretiro egoera gertatutzat joko da bazkideak, partaideak, mutualistak edo aseguratuak dagokion Gizarte Segurantzaren araubidean edo araubide horren ordezkoak diren entitateetan erretiroa hartu duenean. Ondorio horietarako, erretiro aurreratua, erretiro malgua, partziala eta, bere kasuan, onartzen diren beste formula baliokideak, erretirotzat hartuko dira.

HALA ERE, baldin eta bazkide, partaide, mutualista edo aseguratuak erretiro partzialari heltzen badio, zilegi izango da erretiro osorako egindako ekarpenak eta kontribuzioak zerga oinarritik murriztea.

Aurreko apartatuan aipatutako erretiroari heltzerik ez dagoenean, erretiroaren kontingentzia gertatuko da gizarte aurreikuspeneko planaren estatutuetan ezarritako adinean, zeina ezin baita izan 60 urtetik beherakoa; eta estatutuetan erretiratzeko adinik zehaztu ez bada, orduan Gizarte Segurantzaren araubide orokorrean ezarritako adinera iristean gertatuko da erretiroa.

Gizarte Segurantzaren araubide orokorrean erretiratzeko ezarritako adinetik aurrera ezindurik dauden zergadunak erretiratutzat joko dira artikulu honetan ezarritakoaren ondorioetarako

Ekarpen horiek ez daude lotuta Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergari.

Zer gertatzen da ekarpenak muga gainditzen badu?

Zergadunek ekarpenak egin badizkiete kapitulu honetan aztertutako gizarte aurreikuspeneko sistemei, eta ezkontidea edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikote-laguna hango bazkide, partaide, mutualista edo titularra bada, ondorengo bost ekitaldietan murriztu ditzakete zerga oinarria nahikoa ez izateagatik edo muga gainditzeagatik oinarri horretan murriztu ezin izan dituzten kopuruak.

2.400 euroko mugatik gorako soberakinak hurrengo bost ekitaldietan murriztu ahal izango dira, betiere baldin eta horiek murrizten diren ekitaldian bazkide,partaide, mutualista edo titular den ezkontideak edo izatezko bikote-laguna erretiratuta ez badago.

Ekarpenak ezin izan badira zerga oinarri orokorrean murriztu hura nahikoa ez izateagatik, hurrengo bost ekitaldietan murriztu ahal izango dira ezkontidearen edo izatezko bikote-laguna erretiratuta ez badago.

Murrizpen horiek gorago adierazitako mugen barruan egongo dira (2.400 euro).

Ekitaldian egindako ekarpenak eta aurreko zergaldietako gaindikinen egozpenak aldi berean gertatzen direnean, ulertuko da aurreko urteetako ekarpenak murriztu direla lehenik.

ERNE: zer gertatzen da ezkontidearen edo izatezko bikote-lagunaren alde soberazko ekarpenak egin badira eta 2017eko urtarrilaren 1ean murriztu gabe badaude?

Gizarte aurreikuspeneko sistemei zergadunak egindako soberako ekarpenak 2012, 2013, 2014, 2015 eta 2016ko ekitaldietatik badatoz eta 2017eko urtarrilaren 1ean murriztu gabe badaude, gehienez 2.400 euro murriztu daitezke urtean, betiere haien bazkide, partaide, mutualista edo titularra ezkontidea edo izatezko bikote-laguna bada. EZ DA APLIKATUKO ERRETIROAREN MUGA.

6. Kirolari profesionalen gizarte aurreikuspeneko mutualitatei egindako ekarpenen murrizpena.

- Kirolari profesionaltzat hartzen dira ekainaren 26ko 1006/1985 Errege Dekretuaren aplikazio eremuan sartutakoak. Dekretu horren bidez kirolari profesionalen lan harreman berezia arautzen da. Goi mailako kirolaritzat hartzen dira irailaren 19ko 1467/1997 Errege Dekretuaren aplikazio eremuan sartutakoak. Dekretu horretan goi mailako kirolarien erregulazioa jasotzen da.
- Apartatu honetan ezarritako zerga araubidea aplikatzeko, nahitaez bete behar dira azaroaren 28ko 35/2006 Legeak hamaikagarren xedapen gehigarrian ezartzen dituen beharkizun, ezaugarri eta baldintzak. Lege horrek pertsona fisikoen errentaren gaineko

zerga arautzen du, eta zati batean aldatzen ditu sozietateen gaineko zergaren, ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren eta ondarearen gaineko zergaren legeak.

Ekarpenak, zuzenekoak edo egotziak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zerga oinarri orokorrean murriztu daitezke, muga honekin: etekin osoa gastu kengarrien zenbatekoaz murriztuta gelditzen diren lan etekinak gehi ekitaldian jarduera ekonomikoetatik banaka lortutako etekin garbien zenbatekoa, 24.250 euroraino gehienez ere.

Zerga oinarri rokorra behar bestekoa ez izateagatik, edo aurreko apartatuan ezarritako gehienezko muga gainditzeagatik, hau da 24.250 eurokoa, oinarri horretan murriztu ezin izan diren ekarpenak hurrengo bost ekitaldietan murriztu ahal izango dira. Gehienezko muga gainditzen duten ekarpenei ez zaie arau hori ezarriko.

Mutualisten eskubide kontsolidatuak Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen Testu Bateginak 8.8 artikuluan aipatzen dituen kasuetan bakarrik gauzatu daitezke, edo bestela, behin urtebete igaro ondoren kirolari profesionalen lan jarduna amaitu edo goi mailako kirolarien izaera galtzen denetik aurrera. Eskubide kontsolidatu horiek bestelako kasuetan erabiltzen badira dela osorik dela zati batean, zergadunak zerga oinarrian behar ez bezala egindako murrizpenak gehitu beharko ditu, eta horretarako bidezko aitorpen-likidazio osagarriak egingo ditu berandutza interesak sartuta. Jasotzen diren zenbatekoak egindako ekarpenak baino handiagoak badira, sustatzaileak egotzitako kontribuzioak barne, lan etekin gisa tributatuko dute horiek jasotzen diren zergaldian.

Jasotako prestazioak, eta, halakorik bada, eskubide kontsolidatuak lan etekin gisa zergapetuko dira oso-osorik.

Kirolari profesionalek eta goi mailakoek aukera izango dute kirolari profesionalen gizarte aurreikuspeneko mutualitateari ekarpenak egiten jarraitzeko, kirolari gisa egiten zuten lan jarduna amaitu arren edo izaera hori dagoeneko galdu arren. Ekarpen horiengatik murrizpenak egin ahal izango dira Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren oinarri orokorrean, Pentsio Planak eta Funtsak arautzen dituen Legearen testu bateginak (azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua) 8.6 artikuluan jasotzen dituen egoerak estaltzea helburu duen zatian.

10.2.1.3. Murrizpena baterako aitorpena egiteagatik

Hona hemen murrizpena baterako aitorpena egiteagatik, familia unitate motaren arabera:

- Bereizi gabeko ezkontideek eta maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera osatutako izatezko bikoteko kideek nahiz ondoko hauek osatutako familia unitatea: adingabeko seme-alabek, gurasoekin bizi badira, edota judizialki ezgaitutako seme-alaba adindunek, luzatu edo birgaitutako gurasoen agintepean daudenean. Baterako aitorpena egiteagatik, **4.218,00 euroko** murrizpena egin daiteke.
- Guraso batek eta aurreko atalean aipatutako seme-alaba guztiek osatutako familia unitatea, kontuan hartu gabe elkarrekin bizi ote diren legezko bereizketa dagoenean edo ezkontzarik edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera osatutako izatezko bikoterik ez dagoenean. Guztira, **3.665,00 euroko** murrizpena egin daiteke.

10.2.2 Oinarri likidagarri orokor negatiboen konpentsazioa

Oinarri likidagarri orokorra negatiboa bada, haren zenbatekoa aurreko lau urteetan lortzen diren oinarri likidagarri orokor positiboekin konpentsatu ahal izango da.

Konpentsazioa ondorengo lau urteetako bakoitzean egingo da urte bakoitzeko oinarri likidagarri orokorrak aukera ematen duen gehieneko zenbatekoan. Inoiz ere ezin izango da lau urteko epea luzatu ondorengo urteetako oinarri likidagarri orokor negatiboekin metatuz.

Zergadunak agiri bidez frogatu behar du nondik datozen eta zenbatekoak diren konpentsatu nahi dituen oinarri likidagarri orokor negatiboak, horiek sortu ziren ekitaldia edozein dela ere.

10.3 Aurrezpenaren oinarri likidagarria

Aurrezpenaren oinarri likidagarria lortzeko, aurrezpenaren zerga oinarriari pentsio konpentsagarriengatik eta urteko mantenurako ordainketengatik egindako murrizpenaren gerakina kendu behar zaio, halakorik badago. Oinarria ezin da, kenketa horregatik, negatiboa izan.

11
Kuota osoa

11.1 Zer da kuota osoa?

11.2 Oinarri likidagarri orokorraren karga

11.3 Aurrezpenaren oinarri likidagarriaren karga

11.4 Balore negoziagarrien eskualdaketatik eratorritako ondare irabazietarako hautazko tributazio araubidea.

11.1 Zer da kuota osoa?

Izaera orokorrez, kuota osoa lortzen da oinarri likidagarriari karga tasa aplikatuta. Zehazki, honako zenbateko hauen batura izango da kuota osoa:

A. Oinarri likidagarri orokorrari karga tasak aplikatu ondoren ateratzen den zenbatekotik 1.389 euro gutxituta ateratzen den emaitza.

B. Aurrezpenaren oinarri likidagarriri karga tasak aplikatuta ateratzen den zenbatekoa.

C. Hogeigarren xedapen gehigarrian xedatutakoa aplikatu ondoren – aplikatzea dagokionean— ateratzen den zenbatekoa. Xedapen horretan hautazko tributazio araubide bat jasotzen da balore negoziagarriak kostu bidez eskualtzeagatik lortutako ondare irabazietarako.

11.2 Oinarri likidagarri orokorraren karga

Hona hemen oinarri likidagarri orokorrari aplikatu beharreko tarifa edo karga eskala:

Oinarri likidagarri orokorra (kopuru honetaraino, eurotan)	Kuota osoa	Oinarri likid.aren gainerakoa (kopuru honetaraino)	Tasa (%)
0,00	0,00	15.550,00	23,00
15.550,00	3.576,50	15.550,00	28,00
31.100,00	7.930,50	15.550,00	35,00
46.650,00	13.373,00	19.990,00	40,00
66.640,00	21.369,00	25.670,00	45,00
92.310,00	32.920,50	30.760,00	46,00
123.070,00	47.070,10	56.390,00	47,00
179.460,00	73.573,40	Hortik gora	49,00

ERNE: zergadunek 1.389 euro **gutxituko dute kuota** autolikidazio bakoitzean.

Kargaren batez besteko tasa orokorraren kalkulua: kuota osoa ehunekin biderkatu eta oinarri likidagarri orokorrarekin zatitzen da. Bi zenbaki hamartar jarrita adieraziko da emaitza.

Jarduera ekonomikoari lotutako ondare elementuen ondare irabazien doikuntza

Zergadunaren batez besteko karga tasa orokorra Sozietateen gaineko Zergaren tasa orokorra baino handiagoa denean kuota osoa zuzendu egin behar da. Horretarako, kuota osoari gutxitu behar zaio tasen arteko diferentzia jarduera ekonomikoen etekin garbi positiboa osatzen duten ondare irabazien zenbatekoa aplikatuz ateratzen den kopurua.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa aplikatzeko, jardueraren etekin garbia zehazteko kontuan hartutako ondare galerak kenduko zaizkie ondare irabaziei.

11.3 Aurrezpenaren oinarri likidagarriaren karga

Aurrezpenaren oinarri likadagarriari tasa hauek aplikatuko zaizkio:

Aurrezpenaren oinarri likidagarria	Tasa (%)
2.500,00 euroraino	20,00
2.500,01etik 10.000,00raino	21,00
10.000,01etik 15.000,00raino	22,00
15.000,01etik 30.000raino	23,00
30.000,01etik aurrera	25,00

Aurrezpenaren batez besteko karga tasa eragiketa honen emaitza izango da: aurreko apartatuan xedatutakoa aplikatuz ateratzen den kuota zati aurrezpenaren oinarri likidagarria bider ehun. Aurrezpenaren batez besteko karga tasa bi zenbaki hamartarrez adieraziko da.

11.4 Balore negoziagarrien eskualdaketatik eratorritako ondare irabazietarako hautazko tributazio araubidea.

Merkatu arautuetan negoziatzeko onartuak dauden baloreak kostu bidez eskualdatzen dituzten zergadunek bi hautu hauen artean egin dezakete: eskualdaketaren ondare irabazia kalkulatzeko artikuluan xedatutakoa aplikatzea, edo, bestela, eskualdaketa balioari **ehuneko 3ko karga berezia** aplikatzea, baldin eta balio hori ekitaldi bakoitzean 10.000 euro baino txikiagoa bada eskualdatutako balore guztiei dagokienez.

Araubide hau ez zaio aplikatuko balore horietatik eratorritako harpidetza eskubideen eskualdaketari, eta haien eskualdaketa balioa ere ez da konputatuko eskualdatutako balore multzoaren eskualdaketa balioa kalkulatzeko.

Tributazio honen aldeko hautua autolikidazioa aurkezten denean adieraiz behar da.

Adibidea

Mikelek bere emazte Idoiarekin batera aitortzen du , eta honako errentak izan ditu urte horretan:

Lanaren etekina - Gizarte Segurantza	13.000,00 €
Kapital higiezinaren (lokalaren) etekin garbiak	3.000,00 €
Jarduera ekonomikoen etekin garbiak*	9.000,00 €

(*) Jarduera ekonomikoaren etekinen artean, 2.000,00 euroko ondare irabazia dago, jardueraren aurreko ondasun higiezin bat salduz lortu duzuna, salmentaren zenbatekoa berrinbertitu gabe.

Sariaren ondare irabazia	1.000,00 €
Kapital higigarriaren etekin garbia	1.800,00 €
Garajearen salmentan izandako ondare irabazia	18.000,00 €
Trastelekuaren salmentan izandako ondare galera	-6.000,00 €

Gainera, 2.000,00 euroko ekarpena egin duzu borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitate batean.

Jarraian, kontzeptu hauek kalkulatuko ditugu: zerga oinarria, oinarri likidagarria eta kuota osoa.

Zerga oinarri orokorra

Etekinak eta errenta egotziak	
Lanaren etekin garbia 13.000 – 3.000 (hobaria)	10.000,00 €
Kapital higiezinaren etekin garbia	3.000,00 €
Jarduera ekonomikoen etekin garbia	9.000,00 €
Saldo positiboa	22.000,00 €

Ondare elementuen eskualdaketatik ez datozen irabazi eta galerak	
Ondare irabazia (saria)	1.000,00 €
Saldo positiboa	1.000,00 €

Zerga oinarri orokorra	**23.000,00 €**

Aurrezpenaren zerga oinarria

Egotzitako errentak eta etekinak	
Kapital higigarriaren etekin garbia	1.800,00 €

Ondare elementuen eskualdaketatik datozen irabazi eta galerak	
Ondare irabazia	18.000,00 €
Ondare galera	-6.000,00 €
Saldo positiboa	12.000,00 €

Aurrezpenaren zerga oinarria	**13.800,00 €**

Murrizpenak zerga oinarri orokorrean

Murrizpenak BGAEetan egindako ekarpenengatik

Ekarpena BGAEari (muga: 5.000,00 euro)	2.000,00 €

Murrizpena batera tributatzeagatik: 4.218 euro.

Murrizpena zerga oinarri orokorrean	
Murrizpena BGAEari egindako ekarpenagatik	2.000,00 €
Murrizpena baterako tributazioagatik	4.218,00 €
Guztira	6.218,00 €

Oinarri likidagarri orokorra

Zerga oinarri orokorra	23.000,00 €
Murrizpenak	-6.218,00 €
Oinarri likidagarri orokorra	16.782,00 €

Oinarri orokorraren kuota osoa

Oinarri likidagarri orokorra			**Kuota osoa**
Gehienez	15.550,00 €	%23an	3.576,50 €
Gainerakoa	1.232,00 €	%28an	344,96 €
Guztira	16.782,00 €		3.921,46 €

Beraz, oinarri orokorraren kuota osoa 3.921,46 eurokoa da.

Batez besteko tasa = $\frac{\text{Oin. orokorraren kuota osoa}}{\text{Oinarri likidagarri orokorra}} = \frac{3.921{,}46\ €}{16.782{,}00\ €}$ X 100 = %**23,37**

Oin. orokorraren kuota osoa	3.921,46 €

Kuota txikitzea: 1.389 euro autolikidazio bakoitzean.

Aitortu beharrekoa kuota (3.921,46 -1.389,00)	**2.532,46 €**

Aurrezpenaren oinarri likidagarria

Aurrezpenaren oinarri likidagarria	13.800,00 €

Aurrezpenaren kuota osoa

2.500,00 €-raino x %20)	500,00 €
2.500,01etik 10.000raino: 7.499,99 x %21	1.575,00 €
Soberakina (13.800-2.500-.7.499,99=3.800,01x%22	836,00 €
Aurrezpenaren kuota osoa	2.911,00 €

Kuota osoa, guztira

Kuota osoa, guztira (2.532,46 € + 2.911,00 €)	5.443,46

Irabaziaren doikuntza: ez da bidezkoa**,** karga orokorraren batez besteko tasa (%23,37) txikiagoa delako Sozietateen gaineko Zergaren tasa orokorra baino.

Beraz, **doitutako kuota osoa** 5.443,46 eurokoa da.

12
Kuota likidoa eta kenkariak

12.1 Kontzeptua

12.2 Kuota likidoa

12.3 Kenkari familiar eta pertsonalak

- 12.3.1 Kenkaria ondorengo ahaideengatik (seme-alabak, bilobak, birbilobak...)
- 12.3.2 Kenkaria seme-alaben urteko mantenua ordaintzeagatik
- 12.3.3 Kenkaria aurreko ahaideengatik (gurasoak, aiton-amonak, birraiton-amonak)
- 12.3.4 Kenkaria desgaitua edo mendekoa izateagatik
- 12.3.5 Kenkaria adinagatik
- 12.3.6 Nola zehazten da egoera pertsonal eta familiarra?

12.4 Kenkaria pertsona desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik

12.5 Kenkariak ohiko etxebizitzagatik

- 12.5.1 Kenkaria ohiko etxebizitza errentan hartzeagatik
- 12.5.2 Kenkaria ohiko etxebizitza erosteagatik

12.6 Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak

- 12.6.1 Kenkaria inbertsio eta bestelako jarduerengatik
- 12.6.2 Kenkaria langileek enpresan parte hartzeagatik
- 12.6.3 Kenkaria enpresa berrietan edo osatu berrietan inbertitzeagatik

12.7 Kenkariak dohaintzengatik

- 12.7.1 Mezenasgo jarduerengatik

12.8 Bestelako kenkariak

- 12.8.1 Kenkaria nazioarteko zergapetze bikoitzagatik
- 12.8.2 Kenkaria langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoen aldeko kuota eta ekarpenengatik
- 12.8.3 Kenkariak nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean

12.9 Frogagiriak

12.1 Kontzeptua

Kuota likidoa kuota osoari kenkarien zenbatekoa kenduz lortzen da. Kuota likidoa ezin da inoiz negatiboa izan.

12.2 Kuota likidoa

LABURPENA

Kuota likidoa = Kuota osoa – kenkariak

Kenkari mota hauek bereizten dira:

- Kenkari orokorra
- Kenkari familiar eta pertsonalak.
- Kenkaria desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik.
- Ohiko etxebizitzaren kenkariak.
- Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak.
- Dohaintzen kenkariak.
- Bestelako kenkariak.

12.3 Kenkari familiar eta pertsonalak

Apartatu honen barruan sei kenkari hauek bereizten dira:

- Ondorengo ahaideena.
- Seme–alaben urteko mantenua ordaintzeagatik egiten dena.
- Aurreko ahaideena.
- Desgaitasunagatik egiten dena edo adineko pertsonak mendekoak izateagatik araututakoa.
- Adinarena.

Azter ditzagun banan–banan.

12.3.1 Kenkaria ondorengo ahaideengatik (seme–alabak, bilobak, birbilobak...

Zenbatekoa da kenkaria?

Zergadunarekin bizi den ondorengo ahaide bakoitzagatik kenkari hauek egingo dira:

- **585,00 euro** urtean, lehenengoagatik.
- **724,00 euro** urtean, bigarrenagatik.
- **1.223,00 euro** urtean, hirugarrenagatik.
- **1.445,00 euro** urtean, laugarrenagatik.
- **1.888,00 euro** urtean, bosgarren eta hurrengo bakoitzagatik.

ERNE: ondorengo ahaideak **6 urte baino gutxiago baditu**, zenbateko horiek **335,00 euro** gehituko dira urtean.

Baldintzak

- Ondorengo ahaideen adina **hogeita hamar urtetik gorakoa ez izatea**, salbu eta kenkarirako eskubidea duten desgaituak edo mendekoak badira (itsuak, mutilatuak edo elbarriak, fisikoak zein psikikoak).
- Ondorengo ahaideak dagokion zergaldian lortu dituen urteko errentak, salbuetsitakoak sartu gabe, **9.907,80** eurokoak[89] baino handiagoak ez izatea edo, bestela, beste familia unitate batean egonez gero, bertako kideetako inork ez lortzea dagokion zergaldian **9.907,80** eurotik[90] gorako errentak, salbuetsitakoak sartu gabe.
- Ondorengo ahaideek **ez aurkeztea** dagokion zergaldian zerga honen **aitorpenik**, edo hura **aurkeztera behartuta ez egotea**.

Nola banatzen da kenkaria?

- Ondorengo ahaidea maila bereko aurreko ahaideekin bizi denean (aita eta amarekin, adibidez), kenkaria zati berdinetan hainbanatuko da horien artean.
- Aldiz, ahaidetasun maila desberdina duten aurreko ahaideekin bizi bada (guraso eta aiton–amonekin, adibidez), gertuen dauden aurreko ahaideek bakarrik izango dute kenkarirako eskubidea (gurasoek). Kasu horretan, kenkaria zati berdinetan ere hainbanatuko da horien artean. Hala ere, gertuen dauden aurreko ahaideek urtean lortu dituzten errentak 9.907,80 eurotik[91] gorakoak ez badira, kenkaria mailarik urrunenekoek egin ahal izango dute.
- Epaileen erabakiz ondorengo ahaidea diruz mantentzeko obligazioa ezarri bada, kenkaria mantenuari aurre egiten dion gurasoaren aitorpenean egingo da baldin eta zama hori guraso horrek bakarrik bere gain hartu badu; aldiz, mantenu ekonomikoari bi gurasoek aurre egin behar diotenean, kenkaria erdibana egingo da guraso bakoitzaren aitorpenean. Horrelakoetan, epaile eskudunak ebatzitakoa beteko da, eta diru mantenu hori benetan eta behar bezala ordaindu dela frogatu beharko da.

Tutoretza eta etxeko harrera

Tutoretzagatik edo etxeko harreragatik zergadunari lotuta dauden pertsonek ondorengo ahaideen tratamendu bera izango dute. Ezinbestekoa da aipatutako tutoretza edo harrera hori adingabeak babesteko gaietan eskudun den entitate publiko batekin formalizatuta egotea.

Adibidea

Kenkaria egin al daiteke seme–alabengatik eta beste ondorengo batzuengatik jarraian aipatzen diren kasuetan? (aurreko ahaideekin bizi dira):

1. 17 urteko semea, 10.500,00 euroko errentak izan dituena.

   Erantzuna: ez du kenkarirako eskubiderik ematen, bere urteko errentek lanbidearteko gutxieneko soldata gainditzen dutelako (9.907,80 euro).

2. 26 urteko alaba ezkondua, diru sarrerarik izan ez duena. 2 urteko semea du. Senarrak 4.207,08 euro bakarrik jaso ditu 2017an, langabezi prestazioa dela eta.

   Erantzuna: 26 urteko alabak kenkarirako eskubidea ematen du. Izan ere, nahiz eta ezkonduta egon eta beste familia unitate bateko kide izan, bere senarraren urteko errentak ez dira 9.907,80 eurokoak baino handiagoak. Gainera, alaba horren gurasoek bilobagatik egin dezakete kenkaria, umearen gurasoek izan dituzten errentak 9.907,80 eurotik beherakoak direlako. Kasu honetan, 1.644,00 euroko kenkaria egingo da: 585,00 € (alabagatik) gehi 724,00 € (bilobagatik) eta 335,00 € (bilobak 6 urte baino gutxiago izateagatik).

89 Kopuru hau lanbidearteko gutxieneko soldatari dagokio, eta abenduaren 30eko 742/2016 Errege Dekretuak finkatu du.

90 Kopuru hau lanbidearteko gutxieneko soldatari dagokio, eta abenduaren 30eko 742/2016 Errege Dekretuak finkatu du.

91 Kopuru hau lanbidearteko gutxieneko soldatari dagokio, eta abenduaren 30eko 742/2016 Errege Dekretuak finkatu du.

3. 25 urteko semea, 2.704,55 euroko errentak lortu dituena eta aitorpena aurkezten duena.

   Erantzuna: aitorpena aurkezten duenez, ez du kenkarirako eskubiderik ematen.

4. 31 urteko semea, mendekoa eta errentarik gabea.

   Erantzuna: kenkarirako eskubidea ematen du.

5. Errentarik gabeko semea, 2017ko otsailaren 1ean 30 urte bete zituena.

   Erantzuna: ez du kenkarirako eskubiderik ematen zergaren sortzapen egunean (abenduaren 31n) 30 urte dituelako.

6. Gurasoak bost seme–alabarekin bizi dira, eta hauek dira beren adinak: 10, 15, 18, 20 eta 23 urte. Ezkondu gabe daude denak, eta ez dute errentarik jasotzen. Gainera, gurasoak 12 urteko ilobaren tutoreak dira.

   Erantzuna: seiek ematen dute kenkarirako eskubidea. Hala ere, bi ezkontideekin batera bizi direnez, hauek zati berdinetan banatuko dute kenkaria nork bere aitorpenean.

Kenkaria		**Aitaren aitorpena**	**Amaren aitorpena**
Lehenengoagatik	585,00 €	292,50 €	292,50 €
Bigarrenagatik	724,00 €	362,00 €	362,00 €
Hirugarrenagatik	1.223,00 €	611,50 €	611,50 €
Laugarrenagatik	1.445,00 €	722,50 €	722,50 €
Bosgarren eta hurrengoengatik	2 x 1.888,00 €	1.888,00 €	1.888,00 €
Zenbateko kenkaria, guztira		3.876,50 €	3.876,50 €

7. Senar–emazteak bananduta daude. Ama 17 urteko semearekin bizi da, eta aitak semearen mantenu ekonomikoan laguntzen du epaileak hala aginduta.

   Erantzuna: semeak kenkarirako eskubidea ematen du. Dena den, kenkaria zati berdinetan hainbanatuko da guraso bakoitzaren aitorpenean.

12.3.2 Kenkaria seme–alaben urteko mantenua ordaintzeagatik

Mantenu kontzeptuan seme–alabak elikatu, ostatu eman, jantzi, laguntza medikua hartu eta hezteko behar den guztia sartzen da.

Zenbatekoa da kenkaria?

Zergadunak **%15eko** kenkaria egin dezake mantenurako ordaindu dituen kopuruengatik, muga hauen barruan beti:

- **175,50 euro** urtean, lehen seme–alabagatik.
- **217,20 euro** urtean, bigarren seme–alabagatik.
- **366,50 euro** urtean, hirugarren seme–alabagatik
- **433,50 euro** urtean, laugarren seme–alabagatik.
- **566,40 euro** urtean, bosgarren eta hurrengo bakoitzagatik.

Baldintzak

Kenkari hau egin ahal izateko, ezinbestekoa da zergadunak epaileen erabakiz ordaintzea seme–alaben urteko mantenurako kopuruak.

Adibidea

Eman dezagun dibortziatuta zaudela eta zure 11 urteko semea zure ezkontide ohiarekin bizi dela. Judizialki onartutako hitzarmenaren arabera, 1.500,00 euro ordaindu behar dituzu urtero zure semearen mantenurako. Honako kenkariak izango dituzu:

Semearengatik	585,00 € / 2	292,50 €
Urteko mantenua ordaintzeagatik	(1.500,00 €)ren %15 (175,50 €-ko mugarekin)	175,50 €

12.3.3 Kenkaria aurreko ahaideengatik (gurasoak, aiton–amonak, birraiton–amonak...)

Zenbatekoa da kenkaria?

Urte natural osoan zehar zergadunarekin modu iraunkor eta jarraituan bizi den aurreko ahaide bakoitzagatik **279,00 euroko** kenkaria egingo da.

Kenkari hau aplikatzearen ondorioetarako, ondoko kasu hau ere aurreko paragrafoan deskribatutako elkarbizitzarekin parekatuko da: aurreko ahaidea urte natural osoan egoitza zentro batean bizitzea modu jarraitu eta iraunkorrean, eta egonaldiaren gastuak ondorengo ahaideak ordaintzea bere ondaretik egoitzari.

Baldintzak

- Dagokion zergaldian aurreko ahaideak izan dituen urteko errentak, salbuetsitakoak sartu gabe, **9.907,80 eurotik** gorakoak ez izatea[92] .
- **Beste familia unitate batean egonez gero**, bertako kideetako inork izan dituen urteko errentak, salbuetsitakoak sartu gabe **9.907,80 eurotik gorakoak** ez izatea dagokion zergaldian[93].
- Ondorengo ahaideek **ez aurkeztea** dagokion zergaldian zerga honen **aitorpenik**, edo hura aurkeztera behartut**a ez egotea**.

Nola banatzen da kenkaria?

- Aurreko ahaidea maila bereko ondorengo ahaideekin bizi denean (seme–alabekin, adibidez), kenkaria zati berdinetan hainbanatuko da ondorengoen artean.
- Aldiz, ahaidetasun maila desberdina duten ondorengo ahaideekin bizi bada (seme–alaba eta bilobekin, adibidez), gertuen dauden ondorengo ahaideek bakarrik izango dute kenkarirako eskubidea (seme–alabek). Kasu horretan, kenkaria zati berdinetan ere hainbanatuko da horien artean. Hala ere, gertuen dauden ondorengo ahaideek urtean lortu dituzten errentak **9.907,80** eurotik gorakoak ez badira[94], kenkaria mailarik urrunenekoek egin ahal izango dute.
- Aurreko ahaideak egoitzetan bizi badira, kenkaria mailarik gertueneko ahaideek egingo dute baldin eta frogaturik uzten badute aurreko ahaidea egoitzako egonaldi gastuak beraiek ordaindu dituztela. Gastu horiek maila bereko ondorengo ahaide batek baino gehiagok ordaindu badituzte, kenkaria zati berdinetan hainbanatuko da haien artean.

92 Kopuru hau lanbidearteko gutxieneko soldatari dagokio, eta abenduaren 30eko 742/2016 Errege Dekretuak finkatu du.

93 Kopuru hau lanbidearteko gutxieneko soldatari dagokio, eta abenduaren 30eko 742/2016 Errege Dekretuak finkatu du.

94 Kopuru hau lanbidearteko gutxieneko soldatari dagokio, eta abenduaren 30eko 742/2016 Errege Dekretuak finkatu du.

Adibidea

Eman dezagun 76 urte dituzula, zure urteko errentak 4.808,10 eurokoak direla, eta adin nagusiko zure hiru semeekin bizi zarela.

Dakigunez, ondorengo ahaide bakoitzagatik 279,00 euroko kenkaria egin daiteke. Kasu honetan, hiru semeekin bizi zarenez, kopuru hori zati hiru egingo da:

	Kenkaria
Lehen semea	93,00 €
Bigarren semea	93,00 €
Hirugarren semea	93,00 €

12.3.4 Kenkaria desgaitua edo mendekoa izateagatik

Zenbatekoa da kenkaria?

Minusbaliotasun edo mendekotasun maila eta hirugarren pertsonengandik jaso beharreko laguntza kontuan hartuta honako kenkaria aplikatuko da:

Minusbaliotasun maila eta hirugarren pertsonengandik jaso beharreko laguntza	Kenkaria
Minusbaliotasuna %33koa edo handiagoa eta %65etik beherakoa bada	867,00 €
Minusbaliotasuna %65ekoa edo handiagoa bada. Mendetasun txikia	1.224,00 €
Minusbaliotasuna %75ekoa edo handiagoa bada, hirugarren pertsonen laguntzagatik 15 eta 39 puntu bitartean lortuz. Mendetasun ertaina	1.428,00 €
Minusbaliotasuna %75ekoa edo handiagoa bada, hirugarren pertsonen laguntzagatik 40 puntu edo gehiago lortuz. Mendetasun handia	2.040,00 €

Baldintzak

- Desgaitua edo mendekoa zergadunak berak izan behar du edo, bestela, aurreko edo ondorengo ahaide batek, ezkontideak, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikote–lagunak, edo laugarren mailarainoko zeharkako ahaideren batek. Kasu horretan, ahaideek, euren adina edozein dela ere, zergadunarekin bizi behar dute, eta beren urteko errentak, salbuetsitakoak sartu gabe, ezin dira zergaldiaren barruan 19.815,60 eurokoak baino handiagoak izan[95].
- Aurreko paragrafoan xedatutakoaren ondorioetarako, egoitzetan dauden pertsona desgaituen edo mendekoen egoera zergadunarekin batera bizitzearen parekotzat hartzen da, betiere frogatzen bada pertsona desgaitua egoitza horietan egoteagatik sortutako gastuak zergadunak ordaindu dituela.
- Minusbaliotasun maila eta hirugarren pertsonengandik jaso beharreko laguntzaren puntuak abenduaren 23ko 1971/1999 Errege Dekretuak I. eta II. eranskinetan ezarritakoaren arabera neurtuko dira.
- Kenkari hau bateragarria da aurreko apartatuetan adierazitakoekin (ondorengo ahaideak, aurreko ahaideak, mantenua).
- Desgaituak edo mendekoak aitorpena aurkezten badu, bi aukera izango ditu: kenkari osoa berak aplikatzea edo, bestela, berarekin bizi den zergadunak osorik aplika dezan uztea. Bigarrena aukeratzen bada eta desgaitua zergadun batekin baino gehiagorekin bizi bada, kenkaria zati berdinetan hainbanatuko da zergadun bakoitzaren artean.

Tutoretza eta etxeko harrera

Kenkari hau aplikatu ahal izango da, halaber, pertsona desgaitua edo mendekoa zergadunaren tutoretzapean dagoenean edo azken honek etxean hartu duenean. Ezinbestekoa da aipatutako tutoretza edo harrera hori adingabeak babesteko gaietan eskudun den entitate publiko batekin formalizatuta egotea. Horretarako, apartatu honetan errenta eta elbarritasun mailari buruz adierazi diren baldintzak bete behar dira.

Orobat, lehenago aipatutako ahaide edo asimilatuen zerrendan sartzen ez den 65 urteko edo hortik gorako pertsona bakoitzagatik apartatu honetan ezarritako kenkariak aplikatuko dira, minusbaliotasun maila eta hirugarren pertsonengandik jaso beharreko laguntza kontuan hartuta, baldin eta zergadunarekin bizi bada eta bere urteko errentak, salbuetsitakoak sartu gabe, 19.815,60 eurokoak[96] baino txikiagoak badira.

Adibidea

Demagun zure urteko errenta 10.818,22 eurokoa dela. Gainera, %33ko minusbaliotasun maila duzu. Zurekin bi pertsona bizi dira:

- Aita, 70 urtekoa. %70ko minusbaliotasuna du eta 2017an ez du errentarik izan.
- Familiaren lagun bat, 68 urtekoa, %80ko minusbaliotasuna duena. Beste pertsona baten laguntza behar du oinarrizko gauzak egiteko (45 puntu, hirugarren pertsonen laguntzagatik). Gainera, 2017an ez du errentarik izan.

Zenbateko kenkariak izan ditzakezu?

Zure minusbaliotasunagatik		867,00 €
Aitaren minusbaliotasunagatik	Aurreko ahaidearengatik	279,00 €
	Desgaitasunagatik	1.224,00 €
65 urtetik gorako pertsona desgaitua zurekin bizitzeagatik		2.040,00 €
GUZTIRA		4.410,00 €

12.3.5 Kenkaria adinagatik

Zenbatekoa da kenkaria?

Kenkari hau aldatzen da adina zein den, zerga oinarri osoa (orokorra + aurrezpenarena) zenbatekoa den, eta zein tributazio mota aukeratzen den.

Banakako tributazioa aukeratu bada, hau da kenkaria:

Adina	Zerga oinarria 0<20.000	20.000-30.000 arteko ZOO	Zerga oinarria 0 > 30.000
> 65	334 €	334 - 0,0334 x (ZOO-20.000)	0 €
> 75	612 €	612 - 0,0612 x (ZOO-20.000)	0 €

95 Senitartekoen errentak ezin dira izan, zergaldiaren barruan, lanbidearteko gutxieneko soldataren bi halakoak baino handiagoak . abenduaren 30eko 742/2016 Errege Dekretuaren arabera, lanbidearteko gutxieneko soldata 9.907,80 eurokoa da.

96 Desgaituaren errentak ezin dira izan, zergaldiaren barruan, lanbidearteko gutxieneko soldataren bi halakoak baino handiagoak. Abenduaren 30eko 742/2016 Errege Dekretuaren arabera, lanbidearteko gutxieneko soldata 9.907,80 eurokoa da.

Baterako tributzaioa aukeratu bada, hau da kenkaria:

Adina	Zerga oinarria 0<35.000	Zerga oinarria 0>35.000
> 65	334 €	0 €
> 75	612 €	0 €

12.3.6 Nola zehazten da egoera pertsonal eta familiarra?

Kenkari hauetarako eskubidea ematen duten zirkunstantzia pertsonal eta familiarrak zehazteko, zergaren sortzapen egunean dagoen egoerari begiratuko zaio (normalean, abenduaren 31n dagoen egoera hartzen da kontuan).

Kenkari horiek konputatzeko garaian, kalkulua ez da inoiz ere izango kenkariak aplikatzeko exijitutako zirkunstantziak gertatu diren urte naturaleko egun kopuruaren araberakoa.

Aurreko apartatuan xedatutakoa xedatuta ere, kenkarirako eskubidea sortzen duen pertsona zergaldiaren barruan hiltzen bada, kenkari hauek aplikatzeko kontuan hartuko diren zirkunstantzia pertsonal eta familiarrak pertsona horren heriotzaren egunean dagoen egoera kontuan hartuz zehaztuko dira, kenkarien zenbatekoa egun horretara arte proportzionalki murriztu gabe.

Adibidea

Eman dezagun zurekin hiru seme bizi direla:

- Lehen semea, 8 urtekoa eta %40ko minusbaliotasuna zuena, 2017ko abuztuaren 1ean hil zen trafiko istripu batean.
- Bigarren semea 2010ko azaroaren 16an jaio zen. Beraz, 2017ko azaroaren 16an 6 urte bete ditu.
- Hirugarren semea 2017ko abenduaren 1ean jaio zen.

Zenbateko kenkariak egin ditzakezu?

Lehen seme minusbaliatuagatik	ondorengo ahaideagatik	585,00 €
	Desgaitasunagatik	867,00 €
Bigarren semeagatik	ondorengo ahaideagatik	724,00 €
Hirugarren semeagatik	ondorengo ahaideagatik	1.223,00 €
	6 urtetik beherakoagatik	335,00 €
GUZTIRA		3.734,00 €

LABURPENA: kenkari motak

Kenkari motak	Kenkarien zenbatekoak	
Ondorengo ahaideengatik	585,00 euro urtean, lehenengoagatik	+ 335,00 euro, 6 urte baino gutxiago badituzte
	724,00 euro urtean, bigarrenagatik	
	1.223,00 euro urtean, hirugarrenagatik	
	1.445,00 euro urtean, laugarrenagatik	
	1.888,00 euro urtean, bosgarren eta hurrengo bakoitzagatik	
Mantenuagatik	%15 Mugak: 175,50 euro urtean, lehen semealabagatik 217,20 euro urtean, bigarren semealabagatik 366,90 euro urtean, hirugarrenagatik 433,50 euro urtean, laugarrenagatik 566,74 euro urtean, bosgarren eta hurrengo bakoitzagatik	
Aurreko ahaideengatik	279,00 euro	
Desgaitasunagatik edo mendekotasunagatik	Zergaduna, aurreko edo ondorengo ahaidea, ezkontidea, izatezko bikole-laguna 65 edo zeharkako ahaidea, laugarren mailaraino, hau barne, desgaitua denean, edo urteko edo hortik gorako pertsona desgaitua edo mendekoa zergadunarekin bizi eta aurreko ahaide edo asimilatuen zerrendan sartuta ez dagoenean:	
	Minusbaliotasuna %33koa edo handiagoa eta %65etik beherakoa bada	867,00 €
	Minusbaliotasuna %65ekoa edo handiagoa bada. Mendetasun txikia	1.224,00 €
	Minusbaliotasuna %75ekoa edo handiagoa bada, hirugarren pertsonen laguntzagatik 15 eta 39 puntu bitartean lortuz. Mendetasun ertaina	1.428,00 €
	Minusbaliotasuna %75ekoa edo handiagoa bada, hirugarren pertsonen laguntzagatik 40 puntu edo gehiago lortuz. Mendetasun handia	2.040,00 €
Adinagatik	**Banakako tributazioa** aukeratu bada, hau da kenkaria:	

Adina	ZO <20.000	20.000-30.000 arteko ZO	ZO > 30.000
> 65	334 €	334 – 0,0334 x (ZO-20.000)	0 €
> 75	612 €	612 – 0,0612 x (ZO-20.000)	0 €

Edad	ZO <35.000	ZO> 35.000
> 65	334 €	0 €
> 75	612 €	0 €

12.4 Kenkaria pertsona desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik

Zergadunek %30eko kenkaria egin dezakete, urtean gehienez 3.000,00 euroraino, pertsona desgaituen ondarea babestu eta Kode Zibila aldatzen duen azaroaren 18ko 41/2003 Legeak, Auzibideratze Zibilaren Legeak eta horri buruzko zerga araudiak erregulatutako desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik.

Aurreko apartatuan aipatzen den kenkaria egin dezakete desgaituaren zuzeneko nahiz zeharkako ahaideek, hirugarren mailaraino, hori barne, bai eta desgaituaren ezkontideak edo izatezko bikote–lagunak edo desgaitua tutoretza edo harrera araubideari jarraituz hartua duten pertsonek ere.

Inoiz ere ez dute kenkari hau sortuko ondare babestuaren titularra den desgaituak berak egindako ekarpenek.

Diruzkoak ez diren ekarpenak badira, ekarpenaren zenbatekotzat hartuko da irabazi asmorik gabeko entitateen zerga erregimenari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarriei buruzko apirilaren 7ko 3/2004 Foru Arauan jasotakoa kontuan hartuz ateratzen den zenbatekoa.

Apartatu honetan aipatzen den desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenei dagozkien ondasun eta eskubideen eskurapenak salbuetsita daude Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan.

12.5 Kenkariak ohiko etxebizitzagatik

Aurrera jo baino lehen, ohiko etxebizitza zer den argitu beharra dago.

Zer da ohiko etxebizitza?

Ohiko etxebizitzatzat hartzen da zergadunak **hiru urteko** epe jarraituan bizitzeko erabiltzen duena.

Hala ere, etxebizitza ohikoa dela joko da, baita ere, hiru urteko epe hori igaro ez arren, zergaduna hil denean, edo ezinbestez etxebizitzaz aldatzera behartu duten zirkunstantziak gertatu direnean, hala nola: etxebizitza ez egokitzea zergadunaren, ezkontidearen, izatezko bikote–lagunaren, edo harekin bizi den ondorengo edo aurreko ahaidearen ezintasun mailara edo zergaren kuota osoan kenkaria egiteko eskubidea ematen duen pertsonarenera, edota senar–emaztegaiak ezkontzea, senar–emazteak banantzea, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikotea desegitea, lantokia aldatzea, lehen enplegua edo beste enplegu bat lortzea, zirkunstantzia ekonomikoengatik etxebizitza epe barruan ezin ordaintzea, eta antzeko beste egoera batzuk gertatzea.

ERNE: ohiko etxebizitzaren kontzeptutik kanpo geratuko dira lorategiak, parkeak, igerileku eta kirol instalazioak, garajeak eta, oro har, eranskinak eta etxebizitza bera ez diren elementu guztiak. Aldiz, elementu horiek kontzeptu horren barruan sartuko dira etxebizitzarekin batera finka erregistral bakarra osatzen dutenean.

Familia unitateko kideek etxebizitza bat baino gehiago dutenean jabetzan, horietako **bat bakarrik hartuko da ohiko etxebizitzatzat**. Horretarako kontuan edukiko da non duen familia unitateak bere bizitza interesen eta harreman pertsonal, sozial eta ekonomikoen gune nagusia.

Etxebizitza bat zergadunaren ohiko etxebizitzatzat hartzeko, beharrezkoa da zergaduna **hamabi hilabete igaro baino lehen bertan** bizitzen jartzea, etxebizitza erosi duenetik edo obrak amaitu direnetik aurrera kontatuta. Hurrengo kasuotan, ordea, ohiko etxebizitza izaten jarraituko du:

- Zergaduna hiltzen denean edo etxebizitza okupatzea eragozten duten zirkunstantziak gertatzen direnean (ezkontzea, senar–emazteak banantzea, lantokiz aldatzea,...).
- Bere kargu edo enplegua dela–eta zergadunak beste ohiko etxebizitza bat duenean eta, horren ondorioz, erosi berri duen etxebizitza erabiltzen ez duenean. Horrelakoetan, hamabi hilabeteko epea kargua edo enplegua uzten duenetik aurrera kontatuko da.

Lokalak etxebizitza gisa gaitzen badira, etxebizitza lehen aldiz erabili edo okupatzeko lizentzia ematen denetik aurrera hasiko da kontatzen aipatutako hamabi hilabeteko epea.

Aurreikusitako salbuespenak aplikatzen direnean, ohiko etxebizitza erosteagatik egiten den kenkaria etxebizitza derrigorrez aldatzera behartzen duten edo etxea okupatzea eragozten duten zirkunstantziak gertatu arte aplikatuko da. Hala ere, zergadunak kargu edo enpleguagatik erabiltzen badu ohiko etxebizitza, kenkari hau egiten jarraitu dezake egoera horrek dirauen bitartean eta etxebizitza erabiltzen ez den artean.

Tratamendu hori bera aplikatuko da zergadunak etxebizitzaren beharra konpentsatzeko kopuruak jasotzen dituenean eta, gainera, etxebizitza familia unitatetik kanpoko pertsonek erabiltzen ez dutenean.

65 urtetik gorako pertsonek ohiko etxebizitza saltzeagatik agerian jarri dezaketen ondare irabazia, edo mendekotasun ertaina edo handia dutenek ohiko etxebizitza saltzean lortutako ondare irabazia partzialki salbuetsita gera dadin, eta zergadunaren ohiko etxebizitza saltzeagatik agerian jarritako ondare irabazia ere salbuetsita egon dadin –baldin eta salmentan lortutako zenbatekoa ohiko etxebizitza bat erosteko erabiltzen bada–, ulertuko da ohiko etxebizitza eskualdatzen ari dela eraikin hori une horretan zergadunaren ohiko etxebizitza denean edo, bestela, hura eskualdatu aurreko bi urteetako edozein egunetara arte halakotzat hartu denean.

KASU BEREZIA -
ZAINTZA PARTEKATUTA DAGOENEAN

Gurasoek seme–alaben zaintza eta ardura partekatu behar badute epailearen erabakiz, eta erabaki horretan ezarrita badago seme–alabek familiaren etxebizitzan bizi behar dutela eta gurasoak txandaka arduratuko direla haien zaintzaz etxebizitza horretan, zergadunaren ohiko etxebizitza zein den zehaztearen ondorioetarako, gurasoek adierazi behar dute zergaldian okupatu dituzten etxebizitzetatik zein aukeratzen duten zergaldi horren barruan egoitza gisa.

Aukera banakakoa izango da, hau da, guraso bakoitzarena. Zergaldi bakoitzean egin behar da aukera, zergaren autolikidazioa aurkezten denean eta zergaldi baterako egiten den aukerak ez du lotuko hurrengo zergaldietarako.

Aurreko gorabehera, berrinbertsioa salbuesteko eta ohiko etxebizitzaren erosketagatik zilegi den kenkaria aplikatzeko, ezinbestekoa da aukeratutako etxebizitzak ohiko etxebizitzaren baldintzak betetzea. Hau da, epea konputatzeko, kontuan hartuko dira zergadunak, seme–alaben zaintza partekatuak eraginda, familiaetxebizitza ohiko etxebizitza gisa aukeratu duen zergaldietan kanpoan emandako denboraldiak.

Apartatu honetan bi kenkari hauek arautzen dira:

- Ohiko etxebizitza errentan hartzeagatik
- Ohiko etxebizitza erosteagatik

12.5.1 Kenkaria ohiko etxebizitza errentan hartzeagatik

Zenbatekoa da kenkaria?

Ohiko etxebizitza errentan hartzeagatik zergaldian diru kopuruak ordaindu dituzten zergadunek ondorengo kenkaria egin ahal izango dute:

- Zergaldian ordaindutako kopuruen %20, 1.600,00 euroko mugarekin urtean.
- Zergaldian ordaindutako kopuruen %25, 2.000,00 euroko mugarekin urtean, ondoko kasuotan:

  – Zergadunak 30 urte baino gutxiago dituenean. Zergadunaren adina zehazteko, zerga sortzen den egunean dagoen egoerari begiratzen zaio (abenduaren 31ko egoera izaten da, oro har).

  – Zergaduna familia ugariaren titularra denean. Familia ugariaren titulartasuna zehazteko, zerga sortzen den egunean dagoen egoerari begiratzen zaio (abenduaren 31ko egoera izaten da, oro har).

Arau berezia batera egiten den aitorpenean 30 urtetik gorako eta beherako zergadunak daudenean

Batera tributatzea aukeratzen bada eta ohiko etxebizitza errentan hartzeagatik araututako kenkarirako eskubidea dutenak pertsona bat baino gehiago badira, batzuk 30 urtetik beherakoak eta beste batzuk adin horretatik gorakoak, %25eko portzentajea aplikatuko da, eta muga 2.000,00 eurokoa izango da.

Arau berezia tartean erabaki judiziala dagoenean

Epaileek erabaki badute etxebizitza familiarraren alokairua ordaintzeko obligazioa zergadunari bakarrik dagokiola, zergadun horrek izango du eskubidea apartatu honetan aipatzen den kenkaria bere autolikidazioan egiteko. Obligazio hori bi zergadunei ezarri bazaie, kenkaria bien artean hainbanatuko da, eta bakoitzaren autolikidazioan egingo da norberari dagokion proportzioan, %20ko portzentajea eta 1.600,00 euroko muga aplikatuta.

12.5.2 Kenkaria ohiko etxebizitza erosteagatik

Zergadunek eskubidea dute kenkari bat aplikatzeko ohiko etxebizitzaren erosketan zergaldian inbertitutako kopuruengatik, erosketak sortutako gastuak barne, eta ohiko etxebizitza erosteko besteren kapitalak erabiltzean zergaldian ordaindutako interesengatik, haren kontura joan diren besteren finantzaketak sortutako gastuak ere barne.

Zer da ohiko etxebizitza erostea?

- Dirua erabiltzea ohiko etxebizitza **erosteko**. Ez dira etxebizitza erosketatzat hartzen honako hauek:

  – **Artapen gastuak** (pintaketa, entokadura,....) edo konponketa gastuak (berogailua edo igogailuak konpontzea, iturgintza lanak egitea,...)

  – **Hobekuntzak** (altzariak, seguritate ateak edo kontraleihoak jartzea,...).

  – Garaje plazak, lorategiak, parkeak, igerileku eta kirol instalazioak eta, oro har, eranskinak edo etxebizitzarekin batera finka erregistral bakarra osatzen ez duen beste edozein elementu eskuratzea.

- Dirua erabiltzea ohiko etxebizitza **birgaitzeko**.

  Birgaikuntzatzat hartuko dira jabeak bere ohiko etxebizitzan egindako obrak, baldin eta ebazpen batek jarduketa babestutzat kalifikatu edo aitortu baditu Eusko Jaurlaritzaren abenduaren 30eko 317/2002 Dekretuak, ondare hiritartua eta eraikia birgaitzeko jarduketa babestuei buruzkoak, xedatutakoaren arabera, edo, hala badagokio, babesteko jarduketatzat kalifikatu badira abenduaren 12ko 2006/2008 Errege Dekretuak edo antzekoak diren ordezko arauek ezarritakoari jarraituz.

  Jabeak bere ohiko etxebizitzan egindako obratzat hartuko dira, baita ere, zergadunak bere lokal bati etxebizitza erabilera emateko egiten dituen lanak, haien helburua, betiere, zergadunaren ohiko etxebizitza izatea denean.

- **"Etxebizitza kontuetan"** diru kopuruak gordailutzea. Kengarriak izango dira baldin eta kenkarirako eskubidea sortu duten kopuruak bakar–bakarrik ohiko etxebizitza erosi edo birgaitzeko erabiltzen badira kontua ireki denetik hasi eta **6 urteko** epean. Kenkarirako eskubidea hurrengo kasuotan galduko da:

  – Zergadunak kenkari eskubidea sortu duten eta etxebizitza kontuan utzi diren kopuruak bere ohiko etxebizitza erostea edo birgaitzea ez diren helburuetarako erabiltzen dituenean eta kopuru horiek kreditu entitate bereko edo beste entitate bateko beste kontu batean osorik birjarri edo aldatzen ez direnean. Kopuruen zati bat erabiliz gero, zergadunak erabilitako kopuruak lehendabizi gordailututakoak direla ulertuko da.

  Zergaduna hiltzen bada aurreko apartatuan aipatu den sei urteko epea amaitu baino lehen, etxebizitza kontuko kopuruak ohiko etxebizitza erosi edo birgaitzera zuzentzeko obligazioa ez da bete gabekotzat hartuko.

  – Kontua ireki denetik sei urte igaro direnean eta kenkarirako eskubidea sortu duten kopuruak ohiko etxebizitza erosi edo birgaitzeko erabili ez direnean.

  – Ohiko etxebizitza geroago erosi edo birgaitzen denean kenkari honetarako exijitzen diren baldintzak bete gabe.

  Letra honetan aipatzen diren kontuetan gordailatutako diru kopuruak ohiko etxebizitza erosi edo birgaitzeko erabiltzen direnean, haiengatik ezingo da berriro kenkaririk egin, aurrez kenkarirako eskubidea sortu badute.

  Zergadun bakoitzak etxebizitza kontu bat bakarrik izan dezake.

  Etxebizitza kontuak bereizik identifikatuko dira Zergaren aitorpenean. Gutxienez datu hauek adieraziko dira:

  – Kontua zein entitatetan ireki den.

  – Kontuaren zenbakia.

  – Irekiera data.

  – Kontuaren saldoak ekitaldian izan duen gehikuntza.

  Aurretik egindako kenkarietarako eskubidea galtzen denean, zergadunak honako kopuruak gehitu beharko dizkio baldintzak bete ez diren ekitaldian sortu den Zergaren kuotari: egin diren kenkariak gehi dagozkien berandutza interesak[97].

97 Ikus Gipuzkoako Lurralde Historikoaren Zergen Foru Arau Orokorra (martxoaren 8ko 2/2005 Foru Araua). Berandutza interesa 26. artikuluan arautzen da.

Zein beste kasu dira erosketaren parekoak?

Hona hemen ohiko etxebizitzaren erosketarekin parekatzen diren beste kasu batzuk, kenkari honetarako eskubidea ere ematen dutenak:

- Etxea handitzea.
- Etxea eraikitzea.
- Azalera eskubidea eskuratzea.
- Pertsona minusbaliatuen etxebizitzan egokitze eta aldatze lan eta instalazioak egitea.

Azter ditzagun banan–banan.

1. **Etxea handitzea.**

   Horretarako beharrezkoa da azalera habitagarria modu iraunkorrean eta urteko sasoi guztietan handitzea. Handitze hori estali gabeko zatia itxiz nahiz beste edozein modutara erabiliz egin daiteke.

2. **Etxea eraikitzea.**

   Zergadunak zuzenean ordaindu behar ditu obren gastuak edo, bestela, konturako ordainketak egin behar dizkio obren sustatzaileari, beti ere inbertsioa hasi eta lau urteko epea igaro baino lehen amaitzen badira obrak.

   Lau urteko epe hori honako kasuotan luza daiteke:

   - *Epaileak onartutako konkurtsoa*. Sustatzaileak ez baditu eraikuntza lanak amaitzen lau urteko epea igaro baino lehen edo etxebizitzak ezin baditu epe horretan eman, epe hori lau urtez luzatuko da zuzenean, eta etxea okupatzeko ezartzen den hamabi hilabeteko epea etxea ematen den egunetik aurrera hasiko da kontatzen.

   Epea luza dadin, hasierako epea bete ez den zergaldiko aitorpenarekin batera, zergadunak etxebizitzan egindako inbertsioen frogagiriak eta lehen adierazitako egoeretako bat gertatu izanaren beste edozein frogagiri aurkeztu beharko ditu.

   Zergaduna ez dago diru sarrerarik egitera behartuta eraikitze lanak amaitzeko lau urteko epe orokorra ez betetzeagatik.

   - *Zergadunarekin zer ikusirik ez duten arrazoiengatik obrak gelditu eta lau urteko epean amaitu ezin direnean*. Kasu honetan, zergadunak epea luzatzeko eskatu behar dio Zerga Administrazioari. Horretarako hilabeteko epea izango du lau urteko epea bete ez den egunetik aurrera. Eskaeran honako hau adieraziko da:

   – Epea zergatik ez den bete.

   – Zenbat denbora beharko duen, bere ustez, eraikuntza lanak amaitzeko (denbora hori ezin da lau urtekoa baino handiagoa izan).

   Eskaerarekin batera, zergadunak bidezko frogagiriak aurkeztuko ditu. Dokumentazioa ikusi ondoren, Zerga Administrazioak epea luzatzea bidezkoa den eta zenbat luzatuko dion erabakiko du. Erabakitzen den luzapenak ez du zertan bat etorritik zergadunak eskatutakoarekin. Hiru hilabeteko epean espreski ebazten ez diren luzapen eskaerak ezetsitzat hartuko dira.

   Epea bete ez den biharamunetik aurrera hasiko da kontatzen luzapena.

3. **Azalera eskubidea eskuratzea**

   Ohiko etxebizitzatzat hartzen dena gorabehera (jabetza osoaren beharra), etxebizitza izango den ondasun higiezinaren azalera eskubidea eskuratzea etxebizitza erostearekin parekatuko da titularitate publikoko lurzoru baten gainean eratuta dagoenean.

4. **Pertsona minusbaliatuek egokitze eta aldatze lan eta instalazioak egitea**

   Hemen sartzen dira ohiko etxebizitzan egokitze lan eta instalazioak egitea, etxearen eta kalearen artean nahitaezko pasabide gisa erabiltzen diren elementu komunak aldatzea, hala nola eskailerak, igogailuak, korridoreak, atariak edo beste edozein elementu arkitektoniko, eta, halaber, desgaituen edo mendeko pertsonen komunikazio sentsorialaren oztopoak gainditu edo segurtasuna emateko balio duten dispositibo elektronikoak jartzea.

   Era berean, errentari, azpierrentari edo usufruktario gisa okupatutako etxebizitzetan egiten diren egokitze lan eta instalazioak kontzeptu honen barruan sartzen dira, obra horiek egiten dituztenak honako hauek direnean: zergadun desgaitua edo mendetasun egoeran dagoena, pertsona desgaitu edo mendeko batekin bizi den zergaduna –pertsona hori izan daiteke, aurreko edo ondorengo ahaide bat, ezkontidea, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikote–laguna edo adingabeak babesteko gaietan aginpide duen entitate publikoaren adostasunez, tutoretzapean edo diru trukerik gabe etxean hartua duen pertsona bat–, pertsona desgaitu edo mendekoekin bizi izateagatik desgaitasunaren edo mendekotasunaren kenkaria aplikatzeko eskubidea duen zergaduna, eta ohiko etxebizitzaren elementu komunak aldatzeko lanak ordaintzera behartuta dauden jabekideak.

   Gipuzkoako Foru Aldundiaren organo eskudunak, Migrazio eta Gizarte Zerbitzuetako Institutuak edo Autonomia Erkidegoko organoak ziurtatu egin beharko dute egokitze obra eta instalazio horiek beharrezkoak direla pertsona desgaituen irisgarritasuna eta komunikazio sentsoriala errazten dutelako eta duintasunez moldatzeko aukera ematen dietelako.

   Aipatutako obrak ondoko hauek egingo dituzte:

- Zergadun desgaituak edo mendetasun egoeran dagoenak.
- Desgaitu batekin edo mendeko pertsona batekin bizi den zergadunak –desgaitua edo mendekoa izan daiteke aurreko edo ondorengo ahaide bat, ezkontidea, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikote–laguna, edo adingabeak babesteko gaietan aginpide duen entitate publikoaren adostasunez, tutoretzapean edo diru trukerik gabe etxean hartua duen pertsona–.
- 65 urteko edo hortik gorako pertsona batekin bizi den zergadunak, haren mendetasun edo minusbaliotasun maila frogatzen duenean eta hirugarren pertsonengandik behar duen laguntza egiaztatzen duenean.
- Pertsona desgaitu edo mendekoarekin bizi den zergadunak, adineko pertsonen desgaitasunagatik edo mendekotasunagatik araututako kenkaria egiteko eskubidea ematen dionean.
- Beren ohiko etxebizitzaren elementu komunak aldatzeko lanak ordaintzera behartuta dauden jabekideek.

Zenbatekoa da kenkaria?

Zergadunek **%18ko kenkaria** egin dezakete ohiko etxebizitza **erosteko** zergaldian **inbertitutako kopuruengatik**, erosketa hori dela–eta haren kontura joan diren gastuak ere barne.

Era berean, ohiko etxebizitza erosteko besteren kapitalak erabili badira, zergadunek **%18ko kenkaria** egin dezakere zergaldian **ordaindutako interesengatik**, haien kontura joan diren besteren finantzaketak sortutako gastuak ere barne.

Aurreko bi paragrafoetan aipatutako kontzeptuen baturagatik **gehienez 1.530,00 euroko kenkaria** egingo da **urtean**.

Zergadunak **30 urte baino gutxiago dituenean**, **edo familia ugariaren titularra denean**, kenkaria **%23koa** izango da, eta **urtean 1.955,00 euro kendu ahal izango dira gehienez**.

Aurreko kenkaria zergadun bakoitzeko izango da.

Etxebizitza kontuan inbertitzen denean, ez da aplikatuko **%23ko** portzentaje hori, **%18** baizik.

OHARRA: 2012/01/01 BAINO LEHEN EROSITAKO ETXEBIZITZAK

Zergadunek **%18ko kenkaria** egin dezakete ohiko etxebizitza **erosteko** zergaldian **inbertitutako kopuruengatik**, erosketa hori dela–eta haren kontura joan diren gastuak ere barne.

Era berean, ohiko etxebizitza erosteko besteren kapitalak erabili badira, zergadunek **%18ko kenkaria** egin dezakere zergaldian **ordaindutako interesengatik**, haien kontura joan diren besteren finantzaketak sortutako gastuak ere barne.

Aurreko bi paragrafoetan aipatutako kontzeptuen baturagatik **gehienez 2.160,00 euroko kenkaria** egingo da **urtean**.

Zergadunak **35 urte baino gutxiago dituenean**, **edo familia ugariaren titularra denean**, kenkaria %23koa izango da, eta **urtean 2760,00 euro kendu ahal izango dira gehienez**.

Kreditu fiskala ezin da 36.000,00 euro baino handiago izan.

Aurreko kenkaria autolikidazio bakoitzeko izango da .

Arau berezia batera egiten den aitorpenean 30 urtetik gorako eta beherako zergadunak daudenean

Batera tributatzea aukeratzen bada eta ohiko etxebizitza erosteagatik araututako kenkaria pertsona batek baino gehiagok egin dezakeenean, batzuk 30 urtetik beherakoak eta beste batzuk adin horretatik gorakoak, %23ko portzentajea aplikatuko da, eta muga 1.955,00 eurokoa izango da

OHARRA: 2012/01/01 BAINO LEHEN EROSITAKO ETXEBIZITZEN KENKARIA

Kenkaria %23koa da, eta muga 2.760,00 eurokoa, 35 urtetik gorako zein beherakoentzat.

Arau berezia tartean erabaki judiziala dagoenean

Epaileen erabakiz, zergaduna bakarrik baldin badago behartuta etxebizitza familiarrarengatik ohiko etxebizitzaren erosketan zergaldian inbertitutako kopuruetakoren bat ordaintzera, erosketaren gastuak barne, edo zergadun horrek bakarrik baldin badu ohiko etxebizita erostean erabilitako besteren kapitalen interesak ordaintzeko obligazioa, finantzaketa horrek sortutako gastuak barne, zergadun horrek egin ahal izango du bere autolikidazioan apartatu honetan aipatzen den kenkaria. Obligazio hori bi zergadunei ezarri bazaie, kenkaria bien artean hainbanatuko da, eta bakoitzaren autolikidazioan egingo da norberari dagokion proportzioan, %18ko portzentajea eta 1.530,00 euroko muga aplikatuta.

OHARRA: 2012/01/01 BAINO LEHEN EROSITAKO ETXEBIZITZEN KENKARIA

Kenkaria %18koa da, eta muga 2.160,00 eurokoa.

Kreditu fiskala

Lehenago aipatu diren kontzeptuengatik zergadun bakoitzak zergaldi jarraituetan egindako kenkarien baturak ezin du 36.000,00 euroko zifra gainditu. Dena den, zifra horri hauek gutxituko zaizkio, hala dagokionean:

- 8/1998 Foru Araua aplikatuta etxebizitzan inbertitzeagatik kendutako zenbatekoa.
- 10/2006 Foru Araua aplikatuta etxebizitzan inbertitzeagatik kendutako zenbatekoa.
- Halakorik izan bada, berrinbertsioagatik salbuetsitako ondare irabaziari %15 edo %18 aplikatzetik ateratzen den emaitza.

Maileguen interes tasak mugatzeko klausulen itzulketagatik jasotako kopuruen tratamendu fiskala

Maileguen interes tasak mugatzeko klausulen itzulketagatik jasotako kopuruen tratamendu fiskala, kopuru horiek finantza entitateekin hitzartutako akordioetatik edo sententziak edo arbitraje laudoak betetzetik datozenean.

- Ez da integratuko zerga honen zerga oinarrian maileguen interes tasak mugatzeko klausulen aplikazioagatik finantza entitateei interesen kontzeptupean aurrez ordaindutako kopuruen itzulketa, ezta kalte–ordain gisa dagozkien interesena ere, itzulketa hori finantza entitateekin hitzartutako akordioetatik datorrenean, eskudirutan egin edo bestelako konpentsazio neurrien bidez egin.
- Aurreko 1. apartatuan aurreikusitako itzulketa jasotzen duen zergadunak aurrez ordaindutako kopuruek zerga tratamendu hau izango dute:

  o Aurreko ekitaldietan kopuru horiek sartu badira ohiko etxebizitza erosteagatik aplikatutako kenkariaren oinarrian, galdu egingo da haiengatik kenkaria egiteko eskubidea, eta finantza entitatearekiko akordioa hitzartu den zergaldiko kuota likidoari zenbateko hauek bakarrik gehitu beharko zaizkio: zerga administrazioak zor tributarioa bidezko likidazioaren bitartez zehazteko duen eskubidea preskribatu ez den ekitaldietan bidegabe kendutako zenbatekoak, berandutze interesik aplikatu gabe . Aurreko paragrafoan aipatutako zenbatekoak ez zaizkio gehitu beharko kuota likidoari, baldin eta finantza entitateak, ukitutako zergadunarekin hala adostuta, zuzenean erabiltzen baditu zenbateko horiek ohiko etxebizitzaren erosketa finantzatu duen maileguaren tronkoa murrizteko.

  o Kopuru horiek gastu kengarritzat hartu badira aurreko ekitaldietan, eta ekitaldi horiei dagokienez ez bada preskribatu zerga administrazioak zor tributarioa bidezko likidazioaren bidez zehazteko duen eskubidea, gastu kengarriak izateari utziko diote, eta ekitaldi horiengatik autolikidazio osagarria egin beharko da finantza entitatearekin hitzartutako akordioaren egunetik zerga hau autolikidatzeko hurrengo epea amaitu bitartean, zehapenik, berandutze interesik eta errekargurik gabe.

  o Zergadunak kopuru horiek ordaindu dituen ekitaldietan zerga honen autolikidazioa aurkezteko epea ez bada amaitu kopuru horiek itzultzeko akordioa finantza entitatearekin hitzartu baino lehen, ez kopuru horiek eta ez aurreko a) letrako bigarren paragrafoan aipatutakoak ez dira sartuko ohiko etxebizitzaren erosketagatik aplikatzen den kenkariaren oinarrian, eta ez dira hartuko gastu kengarritzat.
- Aurreko apartatuetan xedatutakoa berdin aplikatuko da aurreko 1. apartatuan aipatzen diren kopuruen itzulketa sententzia judizialak edo arbitraje laudoak exekutatu edo betetzearen ondorio denean

12.6 Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak

Apartatu honetan hiru kenkari hauek arautzen dira:

- Kenkaria inbertsio eta bestelako jarduerengatik.
- Kenkaria langileek enpresan parte hartzeagatik.
- Kenkaria jarduera ekonomiko baten hasieran inbertitzeko kreditu entitateetan egindako gordailuengatik.

12.6.1 Kenkaria inbertsio eta bestelako jarduerengatik.

Jarduera ekonomikoak egiten dituzten zergadunek zuzeneko zenbatespenaren erregimena erabiltzen badute beren etekinak kalkulatzeko, Sozietateen gaineko Zergaren araudiak aktibo finko material berrietan inbertsioak hobaritzeko eta zenbait jarduera burutzeko jasotzen dituen kenkariak aplikatu ahal izango dituzte, beti ere araudi horretan ezartzen diren portzentaje eta muga berdinekin.

Hona hemen kenkariak:

- Kenkaria aktibo ez–korronte berrietan inbertitzeagatik.
- Kenkaria zinemagintzan edo audiobisualean nahiz liburugintzan inbertitzeagatik.
- Kenkaria ikerketa eta garapen jarduerak egiteagatik.
- Kenkaria berrikuntza jarduerengatik.
- Kenkariak garapen iraunkorra, ingurumenaren zaintza eta hobekuntza eta energia iturrien aprobetxamendu eraginkorragoa lortzera bideratutako proiektuekin loturiko inbertsio eta gastuengatik.
- Kenkaria enplegua sortzeagatik.
- Kenkaria ikerketa eta garapeneko edo berrikuntza teknologikoko proiektuetan parte hartzeagatik.

Azter ditzagun banan–banan.

12.6.1.1 Kenkaria aktibo ez–korronte berrietan inbertitzeagatik (makinak, ibilgailuak...)

Zenbatekoa da kenkaria?

Entitatearen jarduera enpresarialari atxikita dauden aktibo ez–korronte berrietan inbertitzeagatik **%10eko** kenkaria egiten da. Lurrak ez dira aktibo horien artean sartzen.

ERNE: beste pertsona edo entitate batek aldez aurretik erabili ez duena da aktibo ez–korronte berria. Hau da, aktibo bat ez da berria izango aurretik beste pertsona edo entitate baten ibilgetuan egon bada edo Kontabilitate Plan Orokorraren arabera hor sartuta egon behar bazuen, nahiz eta aktibo hori inoiz martxan jarri ez.

Baldintza

- Inbertsioa jasotzen duten elementuek ez dute Zenbait Garraiobideren gaineko Zerga Berezian tributatu behar, dela hari lotuta ez daudelako, dela salbuetsita daudelako.

Izaera orokorrez, aktibo ez–korrontearen elementuetan egiten diren inbertsioak, dela artikulu honetan jasotakoak dela sozietateen gaineko zergaren gainerako araudian aipatuak, martxan noiz jartzen diren, orduan joko dira egindakotzat.

Dena den, iraupen luzeko inbertsio proiektuak egiten direnean, hau da, ondasunak enkargatzen direnetik eskura jartzen diren egunera arte hamabi hilabetetik gorako denbora igarotzen denean, subjektu pasiboak ordainketak egin ahala jo ahal izan du egindakotzat inbertsioa, horien zenbateko berean. Horrelakoetan, inbertsio ondasunen hornitzailearekin kontratua formalizatzean indarrean zegoen kenkari erregimena aplikatuko da.

Aukera horretaz baliatuz gero, inbertsio guztiari aplikatuko zaio irizpide hori.

Aukera horretaz baliatu nahi den subjektu pasiboak idatziz jakinarazi beharko dio Foru Aldundiari erabaki hori, eta hilabeteko epea izango du horretarako, kontratua izenpetzen den egunetik aurrera. Bertan, kontratatutako inbertsioaren zenbatekoa eta ondasunak entregatu eta ordaintzeko egutegia adierazi beharko ditu. Era berean, jakinarazpen horri kontratuaren kopia erantsi beharko zaio.

% 5eko kenkaria aplikatzeko eskubidea emango dute, aurreko idatz–zatian ezarritako betekizunak beteta aktibo finkoetan inbertitzen diren kopuruek kuota likidoan, ondoko kasuetan:

a) Zergadunak bere aktibo finkoko elementuetan egiten duen inbertsioa hobekuntza moduan agertzen da kontabilitatean.

b) Eragiketa–errentamenduetan, errentariak errentatutako eta lagatako elementuan egiten dituen inbertsioak.

Erregela

Apartatu honetan aipatzen den kenkariaz gozatzeko, honako erregela hartu behar da kontuan:

Kenkariaren aplikazioa bateraezina izango da inbertsio horiek direla–eta izan litekeen beste edozein zerga onurarekin, amortizazio askatasunari, amortizazio azkartuari eta amortizazio bateratuari dagokienean izan ezik.

12.6.1.2 Kenkaria zine edo ikus–entzunezko produkzioetan eta liburugintzan inbertitzeagatik.

Zenbatekoa da kenkaria?

- Produkzio espainiarreko zine luzemetraietan edo fikzio, animazio edo dokumental moduko ikus–entzunezkoetan egindako inbertsioek **%30eko** kenkaria dute produktorearentzat, beti ere serieko produkzio industrialaren aurretik euskarri fisiko bat egiteko aukera ematen badute. Kenkariaren oinarria produkzioaren kostua izango da, koproduktore finantzarioak finantzatutako zatia kenduta.
- Liburugintzan inbertitzeak **%5eko** kenkaria izango du, serieko produkzio industrialaren aurretik euskarri fisiko bat egiteko aukera ematen badute.

12.6.1.3 Kenkaria ikerketa eta garapen jarduerak egiteagatik.

Zenbatekoa da kenkaria?

Ikerketa eta garapen jarduerengatik zergaldian izandako gastuek **%30eko** kenkaria izango dute. Gainera, ekitaldian izandako gastuak aurreko bi urteetakoen batez bestekoa baino handiagoak badira, %30a batez besteko horretaraino aplikatuko da, eta batez besteko horren gainean dagoen soberakinari %50eko kenkari osagarria egin ahal izango zaio.

Gainera, zergaldian izandako gastuek beste %20eko kenkaria izango dute honako gastu hauek direnean:

a) Entitateko langileria gastuak, bakar–bakarrik ikerketa eta garapen jarduerei, lotuta dauden ikerlari kualifikatuei dagozkienean.

b) Ikerketa eta garapen proiektuetan egindako gastuak, hauekin kontratatuta daudenean: unibertsitateekin, ikerkuntzako organismo publikoekin edo berrikuntza eta teknologia zentroekin, Berrikuntza eta teknologia zentroei buruzko abenduaren 20ko 2.609/1996 Errege Dekretuaren arabera horrela aitortu eta erregistratuta daudenean, eta, orobat, Eusko Jaurlaritzaren urriaren 1eko 221/2002 Dekretuak araututako Euskal Teknologia Sarean sartutako entitateekin. Azken dekretu horrek egunean jarri zituen Zientzia, Teknologia eta Berrikuntzarako Euskal Sarea arautzeko oinarrak.

Ibilgetu material eta ukiezineko elementuetan egindako inbertsioen **%10**, ondasun higiezinak eta terrenoak kanpoan utzita, baldin eta bakar–bakarrik ikerketa eta garapen jarduerei, atxikita badaude.

Zer da ikerketa eta garapen jarduera?

- Jakintza berriak aurkitzeko eta zientzian edo teknologian goi ulerkuntza bilatzeko egiten den "**oinarrizko ikerkuntza**" edo azterlan original eta planifikatua, betiere merkataritza edo industria helburuetatik kanpokoa.
- Jakintza berriak aurkitzeko egiten den "**ikerkuntza aplikatua**" edo azterlan original eta planifikatua, betiere ezagutza horiek produktu, prozesu edo zerbitzu berriak garatzen edo lehendik daudenak nabarmen hobetzen erabiltzekoa bada.
- Ikerkuntza aplikatuaren emaitzen "**garapen esperimentala**" edo produktu, prozesu edo zerbitzu berrien plan, eskema edo diseinu batean aplikatutako ikerkuntzaren gauzatzea, edo emaitza horien hobekuntza nabarmena, bai eta merkaturatu ezin diren prototipoen sorrera eta hasierako erakusketarako proiektuak edo proiektu aitzindariak ere, baldin eta aplikazio industrialetarako edo merkataritzako ustiapenerako bihurtu edo erabili ezin badira.
- **Software** aurreratuaren sorkuntza, baldin eta horrek aurrerapen zientifikoa edo teknologiko nabarmena badakar, dela teorema eta algoritmo berriak garatuz dela sistema eragile eta lengoaia berriak sortuz, edota pertsona desgaituak informazioaren gizarteko zerbitzuetara sartzeko egiten bada. Softwarearekin erlazionatuta dauden ohiko edo betiko jarduerak hortik kanpo geratzen dira.

Zer hartzen da ikerketa eta garapen gastutzat?

Zergadunak egindakoak, jarduera horiei atxikitako ondasunen amortizazioak barne, baldintza hauek betetzen badira:

- Ikerketa eta garapen jarduerei zuzenean lotutako gastuak izatea.
- Jarduera horiek egiteko benetan erabiltzea.
- Proiektuka indibidualizatuta agertzea.

Europar Batasuneko edo Europako Espazio Ekonomikoko beste estatu batzuetan egindako jarduerei dagozkien ikerkuntza eta garapen gastuek ere kenkarirako eskubidea izango dute.

Europar Batasunekoak edo Europako Espazio Ekonomikokoak ez diren estatuetan egindako jardueren gastuei dagokienez, kenkarirako eskubidea ere izango dute, baldin eta ikerkuntza eta garapeneko jarduera nagusia Europar Batasuneko estatu batean egiten bada eta gastuak inbertsio osoaren %25 baino handiagoak ez badira.

Ikerkuntza eta garapeneko gastutzat hartuko dira, era berean, jarduera horiek Europar Batasuneko edo Europako Espazio Ekonomikoko estatu batean egiteko asmoz zergadunaren aginduz ordaindutako kopuruak, dela berak zuzenean dela beste entitate batzuekin batera.

12.6.1.4. Kenkaria berrikuntza jarduerak egiteagatik.

Honako hau hartzen da berrikuntzatzat: produktu berriak (ondasun edo zerbitzuak) edo prozesu berriak zein nabarmenki hobetuak ezartzea, eta marketing metodo berriak edo antolaketa eredu berriak abian jartzea. Errealitatea auzitan jartzea eta eraldatzea ahalbidetzen duen jarrera da gaitasun horren oinarria.

Berrikuntza teknologikoa:

Zenbatekoa da kenkaria?

Berrikuntza teknologikoko jarduerak egiteak eskubidea emango du kuota likidoan % 15eko kenkaria aplikatzeko hurrengo b) eta c) letretan azaldutako kasuetan, eta % 20ko kenkaria, aldiz, hurrengo a) eta d) letretan azaldutako kasuetan.

a) Ondoko hauekin kontratatutako proiektuak: unibertsitateekin, ikerkuntzako organismo publikoekin edo berrikuntza eta teknologia zentroekin, Berrikuntza eta teknologia zentroei buruzko abenduaren 20ko 2.609/1996 Errege Dekretuaren arabera horrela aitortu eta erregistratuta daudenean, eta, orobat, Eusko Jaurlaritzaren urriaren 1eko 221/2002 Dekretuak araututako Euskal Teknologia Sarean sartutako entitateekin. Azken dekretu horrek egunean jarri zituen Zientzia, Teknologia eta Berrikuntzarako Euskal Sarea arautzeko oinarrak.

b) Produkzio prozesuen diseinu industriala eta ingeniaritza. Horien barruan sartuko dira produktu bat fabrikatu, probatu, instalatu eta erabiltzeko beharrezkoak diren deskripzio elementu, zehaztapen tekniko eta funtzionamendu ezaugarriak definituko dituzten plano, marrazki eta euskarriak sortu eta elaboratzea, eta ehunen lagindegiak prestatzea.

c) Teknologia aurreratua eskuratzea patente, lizentzia, know–how eta diseinu moduan. Zergadunarekin zer ikusia duten pertsona edo entitateei ordaindutako kopuruek ez dute kenkarirako eskubiderik emango. Kontzeptu honi dagokion oinarria ezin da izan milioi bat eurotik gorakoa.

d) Kalitatea ziurtatzeko ISO 9000 serieko, ISO 14000, GMP araua edo antzeko arauak betetzearen ziurtagiria lortzea, arau horiek ezartzeko behar diren gastuak sartu gabe.

Zer da berrikuntza teknologikoa?

- Produktu edo produkzio prozesu berriak lortzeko edo jadanik daudenak teknologikoki nabarmen hobetzeko egiten den jarduerari esaten zaio horrela. Jarduera horren barruan sartuko da produktu edo prozesu berriak plan, eskema edo diseinu batean gauzatzea, bideragarritasun azterketak egitea, prototipoak sortzea eta hasierako erakusketarako proiektuak edo proiektu aitzindariak eta ehunen lagindegiak egitea, bai eta aplikazio industrialetarako edo merkataritzako ustiapenerako bihurtu edo erabili daitezkeenak ere.
- Diagnostiko teknologikoko jarduerak ere haren barruan sartzen dira unibertsitateek, ikerkuntzako organismo publikoek, berrikuntza eta teknologia zentroek (hala aitortu eta erregistratuta badaude) eta Teknologiaren Euskal Sarean erregistratutako entitateek egiten dituztenean soluzio teknologiko aurreratuak

identifikatu, definitu eta orientatzeko asmoz, horien emaitzak zeinahi direla ere.

Zer hartzen da berrikuntza teknologikoko gastutzat?

Zergadunak egiten dituenak, baldintza hauek betetzen badira:

- Gastu horiek berrikuntza teknologikoko jarduerekin zuzenean lotuta egotea.
- Jarduera horiek egiteko benetan erabiltzea.
- Proiektuka indibidualizatuta agertzea.

Europar Batasuneko edo Europako Espazio Ekonomikoko ibeste estatu batzuetan egindako jarduerei dagozkien berrikuntza teknologikoko gastuek ere kenkarirako eskubidea izango dute.

Europar Batasunetik edo Europako Espazio Ekonomikotik kanpoko estatuetan egindako jardueren gastuei dagokienez, kenkarirako eskubidea ere izango dute, baldin eta berrikuntza teknologikoko jarduera nagusia Europar Batasuneko edo Europako Espazio Ekonomikoko estatu batean egiten bada eta gastuen zenbatekoa inbertsio osoaren %25 baino handiagoa ez bada.

Berrikuntza teknologikoko gastutzat hartuko dira, era berean, Europar Batasuneko edo Europako Espazio Ekonomikoko estatu batean jarduera horiek egiteko ordaindutako kopuruak, betiere zergadunaren aginduz ordaindu badira, dela banaka dela beste entitate batzuekin batera.

OHARRA: Zer ez da hartzen ikerketa eta garapen jardueratzat edo berrikuntza jardueratzat?

- Berekin berritasun zientifiko edo teknologiko esanguratsurik ez dakarten jarduerak. Bereziki, hauek: produktu edo prozesuen kalitatea hobetzeko ohiko ahaleginak egitea, lehendik dagoen produktu bat edo produkzio prozesu bat bezeroak edo araudi aplikagarriak ezarritako beharkizunetara egokitzea, aldizkako edo denboraldiko aldaketak egitea, eta lehendik dauden produktuetan antzeko beste batzuetatik bereizteko aldaketa estetiko edo txikiak egitea.
- Industria produzitu, zerbitzuak hornitu edo ondasun eta zerbitzu banatzeko jarduerak. Bereziki, ondoko hauek sartzen dira: produkzio jarduera planifikatzea; produkzioa prestatu eta abian jartzea, barne hartuta lan tresnen doikuntza eta berrikuntza teknologikoari buruzko 12.6.1.4. apartatuan azaldutakoez bestelako jarduerak; ikerkuntza eta garapen jarduera edo berrikuntza jarduera bezala sailkatutako jarduerei atxikita ez dauden produkziorako instalazio, makina, ekipo eta sistemak eranstea edo aldatzea; etendako produkzio prozesuetako arazo teknikoak konpontzea; kalitatearen kontrola eta produktu eta prozesuen normalizazioa; gizarte zientzien alorreko prospekzioa eta merkatu azterketak; merkaturatzeko sareak edo instalazioak ezartzea; jarduera horiekin loturiko langileak trebatu eta prestatzea.
- Mineral eta hidrokarburoen miaketa, zundaketa edo prospekzioa.

ERNE: Kenkari hauek aplikatzeko, zergadunek legez erabakitzen den organoak egindako txosten arrazoitua aurkeztu dezakete, zergadunaren jarduerak ikerkuntza eta garapen bezala edo berrikuntza bezala –hurrenez hurren– kalifikatzeko eskatzen diren betebehar zientifiko eta teknologikoak betetzeari buruz. Kasu batean zein bestean, aurreko zazpi paragrafoetan xedatutakoa hartu beharko da kontuan. Esandako txostenean, jarduera horiei egotzitako gastu edo inbertsioen zenbatekoa zehaztu beharko da.

12.6.1.5 Kenkariak garapen iraunkorra, ingurumenaren zaintza eta hobekuntza eta energia iturrien aprobetxamendu eraginkorragoa lortzera bideratutako proiektuekin loturiko inbertsio eta gastuengatik.

Teknologia Garbien Euskal Zerrenda:

Zenbatekoa da kenkaria?

• Eusko Jaurlaritzako Lurralde Antolamendu eta Ingurumen sailburuaren Aginduak, Teknologia Garbien Euskal Zerrenda onartzekoak, aipatzen dituen ekipo osoetan egindako inbertsioengatik **%30eko** kenkaria aplikatzen da.

Baldintzak

- Kenkarirako eskubidea eduki ahal izateko, Teknologia Garbien Euskal Zerrenda onartzen duen Aginduak definitutako ekipo osoetan inbertitu behar da.
- Finantza errentamenduko erregimenean egindako inbertsioak kengarriak izango dira.
- Kenkaria subjektu pasiboak aplikatuko du, eta Zerga Administrazioak hala eskatzen badio, ziurtagiri bat aurkeztu beharko du, Eusko Jaurlaritzako dagokion Sailak emana, egindako inbertsioak Eusko Jaurlaritzako Lurralde Antolamendu eta Ingurumen sailburuaren Aginduak, Teknologia Garbien Euskal Sarea onartzekoak, aipatzen dituen ekipo osoetan burutu direla frogatzeko.
- Inbertsioa izan duten aktiboek edo ondare elementuek gutxienez bost urtez (edo, ondasun higigarriak badira, hiru urtez) egon beharko dira funtzionatzen eta ingurumenaren artapen eta hobekuntzari lotuta, haien balio bizitza laburragoa denean salbu. Tarte horretan ezin dira eskualdatu, errentan eman edo hirugarrenek erabiltzeko laga, justifikatutako galerak daudenean izan ezik. Dena den, inbertsioaren xede diren aktiboak epe laburragoan egon daitezke funtzionamenduan, betiere hiru hilabeteko epean haien lekua kenkari hau aplikatzeko baldintzak betetzen dituzten beste batzuek hartzen badute.
- Epe horretan zergadunak inbertsioaren xede diren ondasunak desafektatu, laga, errentan eman edo saltzen baditu, horrek berarekin ekarriko du kenkaria aplikatzean bere unean ordaindu ez zituen kuotak derrigorrez ordaindu behar izatea dagozkion berandutza interesekin batera. Ezarritako obligazioa bete ez den ekitaldian egingo da ordainketa.
- Nolanahi ere, iritziko da ez dagoela desafektaziorik inbertsioaren xede diren ondasunak alokatu edo hirugarrenei erabiltzeko laga zaizkienean, ondoko hiru baldintzak betetzen badira: zergadunak, ustiapen ekonomiko bat dela medio, aktiboak alokatzen edo hirugarrenei erabiltzeko lagatzen jardutea, ondasun horien errentari edo lagapen–hartzaileekin loturarik ez izatea, sozietateen gaineko zergaren araudiko 16. artikuluan azaldutako zentzuan, eta finantza errentamenduko eragiketak ez izatea.
- Orobat, ulertuko da ez dagoela desafektaziorik kenkari honetara bildutako aktiboak hirugarrenei laga zaizkienean legeak hala aginduta.
- Ez da kenkaria egiteko eskubiderik izango inbertsio berberei beste zerga onura batzuk aplikatzen zaizkienean, honako hauek izan ezik:
  - Amortizazio askatasuna.
  - Amortizazio azkartua.
  - Amortizazio bateratua.
- Kenkari hau bateraezina da jarraian arautzen denarekin.

Kutsaduraren eragina murriztu eta zuzentzeko inbertsioak:

Zenbatekoa da kenkaria?

%15 kentzen da inbertsioak honako hauek direnean:

1 Ibilgetu ukiezineko aktibo berriak eta Euskal Herriko organismo ofizialek onartutako proiektuen ondorioz ekitaldian kutsatu diren lurzoruak garbitzeko gastuak.

2 Ibilgetu materialeko aktibo berrietan egindako inbertsioak, ondoren adierazten diren helburuetako bat edo batzuk dituzten proiektuak gauzatzeko beharrezkoak badira, betiere garapen iraunkorraren eta ingurumenaren babes eta hobekuntzaren arloan:

a) Hondakinak minimizatzea, berrerabiltzea eta balioztatzea.

b) Mugikortasuna eta garraio iraunkorra.

c) Naturaguneetako ingurumena leheneratzea, konpentsazio neurriak edo bestelako borondatezko ekintzak gauzatzearen ondorioz.

d) Ur kontsumoa minimizatzea eta ura araztea.

e) Energia berriztagarriak erabiltzea eta energia eraginkortasunez baliatzea.

Baldintzak

- Aurreko 1. puntuan aipatzen den kenkaria zergadunak aplikatuko du. Horretarako, Zerga Administrazioak eskatzen dioenean, ziurtagiri bat aurkeztu beharko du, Eusko Jaurlaritzako dagokion Sailak emana, frogatuta uzteko 1. puntu horretan ezarritako baldintzak betetzen direla.
- Aurreko 2. punguan aipatzen den kenkaria zergadunak aplikatuko du. Horretarako, eta Zerga Administrazioak hala eskatzen dionean, Gipuzkoako Foru Aldundian ingurumen arloan eskumena duen departamentuaren ziurtagiria aurkeztu behar du, inbertsioek 2. puntu horretan ezartzen diren baldintzak betetzen dituztela frogatzeko.
- Finantza errentamenduko erregimenean egindako inbertsioak kengarriak izango dira.
- Inbertsioa izan duten aktiboek edo ondare elementuek gutxienez bost urtez (edo, ondasun higigarriak badira, hiru urtez) egon beharko dira funtzionatzen eta ingurumenaren artapen eta hobekuntzari lotuta, haien balio bizitza laburragoa denean salbu. Tarte horretan ezin dira eskualdatu, errentan eman edo hirugarrenek erabiltzeko laga, justifikatutako galerak daudenean izan ezik. Dena den, inbertsioaren xede diren aktiboak epe laburragoan egon daitezke funtzionamenduan, betiere hiru hilabeteko epean haien lekua kenkari hau aplikatzeko baldintzak betetzen dituzten beste batzuek hartzen badute.
- Epe horretan zergadunak inbertsioaren xede diren ondasunak desafektatu, laga, errentan eman edo saltzen baditu, horrek berarekin ekarriko du kenkaria aplikatzean bere unean ordaindu ez zituen kuotak derrigorrez ordaindu behar izatea dagozkion berandutza interesekin batera. Ezarritako obligazioa bete ez den ekitaldian egingo da ordainketa.
- Nolanahi ere, iritziko da ez dagoela desafektaziorik inbertsioaren xede diren ondasunak alokatu edo hirugarrenei erabiltzeko laga zaizkienean, ondoko hiru baldintzak betetzen badira: zergadunak, ustiapen ekonomiko bat dela medio, aktiboak alokatzen edo hirugarrenei erabiltzeko lagatzen jardutea, ondasun horien errentari edo lagapen–hartzaileekin loturarik ez izatea, sozietateen gaineko zergaren araudiko 16. artikuluan azaldutako zentzuan, eta finantza errentamenduko eragiketak ez izatea.
- Orobat, ulertuko da ez dagoela desafektaziorik kenkari honetara bildutako aktiboak hirugarrenei laga zaizkienean legeak hala aginduta.
- Ez da kenkaria egiteko eskubiderik izango inbertsio berberei beste zerga onura batzuk aplikatzen zaizkienean, honako hauek izan ezik:
  - Amortizazio askatasuna.
  - Amortizazio azkartua.
  - Amortizazio bateratua.
- Kenkari hau bateraezina da gorago araututakoarekin.

12.6.1.6 Kenkaria enplegua sortzeagatik.

Zenbatekoa da kenkaria?

4.900,00 euro kendu daitezke zergaldian mugagabeko lan kontratuaz kontrataturiko pertsona bakoitzagatik.

Kopuru hori 4.900,00 euro handiagoa izango da, baldin eta kontratatutako pertsona lan merkatura sartzeko zailtasun bereziak dituzten taldeetakoa bada, Euskal Autonomia Erkidegoan indarrean dagoen araudian xedatutakoaren arabera.

Lanaldi partzialeko kontratua duten langileen kasuan, kenkariaren zenbatekoa langileak lanaldi osoarekiko egiten duen lan denboraren arabera kalkulatuko da.

Kenkaria aplikatzeko ezinbestekoa da kontratazioa egiten den zergaldiaren amaieran lan–kontratu mugagabea duten langileen kopurua ez murriztea hurrengo bi urteetan amaitzen diren zergaldietan. Gainera, kopuru horrek kenkaria sortu den zergaldiaren hasierakoa baino handiagoa izan behar du, gutxienez, kenkaria aplikatzeko eskubidea eman duten kontratuen kopuru berdinean.

Gainera, aipatzen den langileen kopuruak (azken ekitaldiko lan–kontratu mugagabea duten langileak) kontratazioak egin aurreko zergaldikoa baino handiagoa izan behar du, gutxienez, kenkaria aplikatzeko eskubidea eman duten kontratuen kopuru berdinean.

12.6.1.7 Kenkaria ikerketa eta garapeneko edo berrikuntza teknologikoko proiektuetan parte hartzeagatik.

Zerga honen zergadunek edo establezimendu iraunkorrarekin diharduten ez–egoiliarren errentaren gaineko zergaren zergadunek parte hartzen badute beste zergadun batzuek egindako ikerketako, garapeneko edo berrikuntza teknologikoko proiektuen finantzaketan eta proiektu horiek bete egiten badituzte foru arau honetako 62.etik 64.era bitarteko artikuluetan ezarritako kenkarietarako eskubidea izateko artikulu horietan bertan ezartzen diren baldintzak, bada, orduan, zergadunok eskubidea izango dute kenkaria egiteko beren kuota likidoan, artikulu honetan ezarritako baldintza eta betekizunekin; nolanahi ere, kenkari hori bateraezina izango da, osorik edo zati batean, zergadunok manu horietan ezarritakoaren ondorioz aplika litezkeen kenkariekin.

Artikulu honetan ezarritakoa aplikatzeko, beharrezkoa da bai ikerketako, garapeneko edo berrikuntza teknologikoko proiektua egiten duten zergadunek bai haren finantzaketan parte hartzen duten zergadunek aurretik finantzaketa kontratu bat izenpetzea, non, besteak beste, honako hauek zehaztu behar dituzten:

a) Zer zergadunek parte hartuko duten proiektuan.

b) Ikerketako, garapeneko edo berrikuntza teknologikoko proiektuaren deskripzioa.

c) Proiektuaren aurrekontua.

d) Proiektua nola finantzatuko den, eta bereizita adierazi behar da zer zenbateko jarriko dituen proiektua egiten duen zergadunak, zer zenbateko jarriko dituen proiektuaren finantzaketan parte hartuko duen zergadunak eta zer zenbateko dagozkien finantza erakundeen kredituei, diru laguntzei eta bestelako babes neurriei.

e) Erregelamendu bidez zehazten diren gainerako guztiak.

Proiektuaren finantzaketan parte hartzen duten zergadunek ezingo dute inoiz eskuratu proiektuaren emaitzen gaineko jabetza intelektualeko edo industrialeko eskubiderik, ez eta beste modu bateko eskubiderik ere; izan ere, eskubide horien gaineko jabetza beti izan behar da proiektua egiten duen zergadunarena.

Zergadunek artikulu honetan ezarritako araubidea aplikatzea aukeratzen badute, ikerketako, garapeneko edo berrikuntza teknologikoko proiektua egiten duen zergadunak ez du eskubiderik izango 12.6.1.3 eta 12.6.1.4 ataletako kenkariak aplikateko, , eta, haien ordez, proiektuaren finantzaketan parte hartzen duen zergadunak eskubidea izango du bere autolikidazioan egiaztatzeko xedapen horietan ezarritako kenkaria; kenkariaren zenbatekoa, berriz, proiektua egiten duen zergadunari aplikatuko litzaizkiokeen baldintza beretan kalkulatuko da.

Aurretik jasotakoa jasota ere, proiektuaren finantzaketan parte hartzen duen zergadunak kuotan gehienez ere aplika dezakeen kenkariaren zenbatekoa hau da: zergadunak berak proiektua finantzatzeko ordaindutako zenbatekoa bider 1,20 eginez ateratzen den zenbatekoa. Soberakina, egonez gero, ikerketako, garapeneko edo berrikuntza teknologikoko proiektua egiten duen zergadunak berak aplikatu ahal izango du.

Ikerketako, garapeneko edo berrikuntza teknologikoko proiektuaren finantzaketan parte hartzen duen zergadunak kenkari honen aplikazioa kontuan hartu beharko du, foru arau honetako 59. artikuluko 3. apartatuan jasotako gutxieneko tributazioko erregelaren ondorioetarako eta 67. artikuluko 1. apartatuan zehaztutako baterako mugaren aplikazioaren ondorioetarako.

Artikulu honetan ezarritakoa aplikatzeko, finantzaketa kontratua sinatu aurretik nahitaez lortu behar da foru arau honetan aipatzen den txosten arrazoitua. txosten hori, ondoren, kontratuarekin batera, komunikazio batean aurkeztu behar zaio Zerga Administrazioari, ikerketako, garapeneko edo berrikuntza teknologikoko proiektua egiten duen zergadunak zein haren finantzaketan parte hartzen duen zergadunak sinatuta, proiektua garatzen hasiko den zergaldia amaitu baino lehen, eta erregelamenduz ezartzen den eran aurkeztu behar da.

12.6.1.8 Apartatu honetan aztertutako kenkarietarako baterako arauak

Aurreko kenkariak aplikatzeko mugak

Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasotzen diren zerga onurak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren foru arauan ezarrita dauden muga eta portzentaje berdinekin aplikatuko dira. Hala ere, esan behar da muga horiek Errenta Zergaren kuota osoari aplikatuko zaizkiola jarduera ekonomikoen etekinek –zuzeneko zenbatespenaren metodoan kalkulatuek– osatutako zerga oinarri orokorraren zatiarekin bat datozenean.

Jarraian aipatzen diren kenkarien batura **ezin da**, kasu honetan, **kuota osoaren %45 baino handiagoa izan**:

- Kenkaria aktibo ez-korronte berrietan inbertitzeagatik.
- Kenkaria zine edo ikus-entzunezko produkzioetan nahiz liburugintzan inbertitzeagatik.
- Kenkaria garapen iraunkorra, ingurumenaren zaintza eta hobekuntza eta energia iturrien aprobetxamendu eraginkorragoa lortzera zuzentzen diren proiektuekin loturiko inbertsio eta gastuengatik.
- Kenkaria enplegua sortzeagatik.
- Kenkaria ikerketa eta garapeneko edo berrikuntza teknologikoko proiektuak finantziatzeagatik.

Honako kenkari hauek, ordea, **ez dute muga hori**:

- Kenkaria ikerkuntza eta garapen jarduerengatik.
- Kenkaria berrikuntza teknologikoko jarduerengatik.
- Kenkaria ikerketako, garapeneko edo berrikuntza teknologikoko proiektuak egiteagatik.

Kuota osoa txikiegia izateagatik aplikatzen ez diren kenkariak

Kuota osoa txikiegia izateagatik aplikatzen ez diren kenkariak, hurrengo HAMABOST urte jarraituetan amaitzen diren zergaldietako aitorpenetan aplikatu ahal izango dira, baina muga berdinak errespetatuz beti.

Kenkari hauek aplikatzean kontuan hartu beharreko beste alderdi batzuk

Hitzartutako kontraprestazio osoa sartuko da kenkariaren oinarrian, interesak, zeharkako zergak eta horien errekarguak kanpo utzita, horiek ez baitira konputatuko haren barruan, aktiboak edo, hala badagokio, gastuak baloratzeko kontuan hartzea eragotzi gabe.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa hala izanik ere, sortzen diren kostuak baldin badatoz aipatutako kenkariak aplikatzeko eskubidea ematen duten aktiboak desegiteak dakartzan obligazioengatik, kostu horiek ez dira sartuko 12.6.1 puntuan aurreikusitako kenkarien oinarrian, kontuan izan gabe aktiboak baloratzeko aintzat hartzen diren edo ez.

Errentamendu operatiboen kasuan, errentatzaileak errentan eman duen edo erabiltzeko laga duen elementuan inbertsio bat egiteagatik agerian jartzen diren aktiboek ez dute kenkari hauek aplikatzeko eskubiderik emango aktibo finkoetan inbertitzeagatik %5eko kenkaria aplikatzen den kasuetan salbu.

Urtarrilaren 17ko 3/2014, Foru Arauak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergarenak, 27.5ª. hiru artikuluan dauden ibilgailuak izango dira kenkari hau aplikatu ahal izango duten bakarrak.

Kenkariaren oinarria, horrela kalkulatuta, ezin izango da izan merkatuan egoera normalean eta pertsona independenteen artean adostuko zen prezioa baino handiagoa.

Inbertsioak ondasun higiezinei badagozkie, lurzoruaren balioa betiere kenkariaren oinarritik kanpo utziko da.

Halaber, aipatutako oinarritik kendu egingo da, hala badagokio, lehen aipatutako kenkariei dagozkien inbertsioetarako edo jardueren sustapenerako jasotako kapital nahiz ustiapen diru laguntzen gainean ondoko portzentajea aplikatuta ateratzen den zenbatekoa: 100en eta zergadunari aplikatzekoa zaion zerga tasaren arteko diferentzia.

Aipatutako kenkarien oinarriaren barruan sartzen diren kopuru guztiak ibilgetu moduan edo, hala badagokie, gastu moduan kontabilizaturik egon beharko dira, Kontabilitate Plan Orokorreko arauei jarraituz.

Oro har, inbertsioak egindakotzat joko dira funtzionamenduan jartzen diren unean.

Hala ere, epe luzerako inbertsioetan (hamabi hilabete baino gehiago igaro direnean ondasunak enkargatu zirenetik eskuan izan arte) zergadunak erabaki dezake inbertsioa ordainketak egin ahala eta horien zenbatekoaz egindakotzat ematea, inber-

tsio ondasunen hornitzailearekin kontratua sinatu zen egunean indarrean zegoen kenkarien araubidea aplikatuz.

Aukera horretaz baliatuz gero, inbertsio guztiari aplikatuko zaio irizpide hori.

Aukera horretaz baliatu nahi duen zergadunak Ogasun eta Finantza Departamentuari emango dio horren berri, hilabeteko epearen barruan, kontratuaren datatik aurrera. Jakinarazpenean, kontratatutako inbertsioaren zenbatekoa zehaztu beharko du, baita ondasunak entregatu eta ordaintzeko egutegia ere. Era berean, jakinarazpen horri kontratuaren kopia erantsi beharko zaio.

Bestalde, apartatu honetan aztertutako kenkarien xede diren aktibo edo ondare elementuek gutxienez bost urtez egon behar dute funtzionatzen zergadun beraren enpresan, kenkari bakoitzean aurreikusitako helburuei atxikita, (ondasun higigarriak badira, hiru urtez), ondasun horien balio bizitza laburragoa denean salbu. Tarte horretan ezin dira eskualdatu, errentan eman edo hirugarrenek erabiltzeko laga, justifikatutako galerak daudenean izan ezik. Elementu horiek desatxiki, eskualdatu, alokatu edo lagatzeak, edo adierazitako epea amaitu baino lehenago ezarritako helburuetatik desatxikitzeak, bere garaian egindako kenkariengatik ordaindu ez ziren kuotak —dagozkion berandutza interesekin– ordaintzeko beharra ekarriko du. Berandutza interesak, egoera hori gertatzen den ekitaldiko autolikidaziotik ateratzen den kuotari gehitu beharko zaizkio.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa gorabehera, kenkarigai den inbertsioa gauzatzen den aktiboak hartan ezarritako epea baino denbora gutxiagoz egon daitezke, baldin eta haien ordez, hiru hilabeteko epean, kenkarirako eskubidea kreditatzen duten betebeharrak eta baldintzak betetzen dituzten beste batzuk ipintzen badira.

Nolanahi ere, iritziko da ez dagoela afektaziorik inbertsioaren xede diren ondasunak alokatu edo hirugarrenei erabiltzeko laga zaizkienean, ondoko hiru baldintzak betetzen badira: zergadunak, ustiapen ekonomiko bat dela medio, aktiboak alokatzen edo hirugarrenei erabiltzeko lagatzen jardutea, ondasun horien errentari edo lagapen–hartzaileekin loturarik ez izatea, sozietateen gaineko zergaren araudiko 42. artikuluan azaldutako zentzuan, eta finantza errentamenduko eragiketak ez izatea.

Gastu edo inbertsio berak ezin du berarekin ekarri kenkaria jarduera bati baino gehiagori aplikatzea, ez eta jarduera berean kenkari desberdinak aplikatzea ere.

Hemen aztertutako kenkariak bateraezinak izango dira inbertsio eta gastu berekin loturiko beste edozein zerga onurarekin, amortizatzeko askatasunari, amortizazio azkartuari eta amortizazio bateratuari dagokienean izan ezik.

LABURPENA: jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak	
Aktibo ez-korronte berrietan egindako inbertsioak	%10 - %5
Zine edo ikus-entzunezko espainiar produkzioak eta audiobisualak	%30
Liburugintza	%5
Ikerketa eta garapena	%30 Aurreko bi urteetan egindako gastuen batez bestekoaren soberakinaren %50. Ikertzaile kualifikatuentzat izandako langileria gastuen %20 Ikerketa eta garapen jarduerei lotutako ibilgetu material eta ukiezineko elementuetan inbertitutakoaren %10.
Berrikuntza teknologikoa	%15 - %20
Garapen iraunkorra, ingurumenaren zaintza eta hobekuntza eta energia iturrien aprobetxamendu eraginkorragoa lortzera bideratutako proiektuekin loturiko inbertsio eta gastuak	Teknologia Garbien Euskal Zerrenda: %30 Lurzoru kutsatuak, etab… garbitzeko inbertsioak: %15
Enplegua sortzea	4.900,00 € / 9.800,00 €
Ikerketa eta garapeneko edo berrikuntza teknologikoko proiektuetan parte hartzea.	I+D+Iko kenkariak

12.6.2 Kenkaria langileek enpresan parte hartzeagatik

Zergadunek 100eko **15eko kenkaria** egin ahal izango dute, gizonezkoen kasuan, eta **100eko 20koa**, emakumezkoen kasuan, zergaldian zehar eskudirutan ordaindutako kopuruengatik, kopuru horiek ondoren aipatzen diren entitateetako akzio edo partaidetzak eskuratu edo harpidetzeko erabiltzen dituztenean:

a) Langileek lan egiten duten entitatea, betiere eskurapena egin aurreko bost urteetatik gutxienez hirutan bertan lan egindakoak badira.

b) Langileek lan egiten duten entitatearen taldeko edozein entitate. Kasu honetan, ezinbesteko beharkizuna izango da eskurapena egin aurreko bost urteetatik gutxienez hirutan jardun izana langileek taldeko entitateetan, eta, ondorio horietarako, taldea osatzen duen entitate multzoa hartuko da kontuan.

c) Baldintza hauek betetzen dituen beste edozein entitate:

a') Partaide bakarrak apartatu honetako a) eta b) letretan aipatzen diren entitateetako langileak izatea, eta langile horiek eskurapena egin aurreko bost urteetatik gutxienez hirutan lan egindakoak izatea bertan, letra horietan jasotako eran.

Entitateko akziodunen osaerari begira, entitatean langileek bakarrik parte hartzeko beharkizuna, aurreko paragrafoan aipatua, ez da bete gabetzat joko entitatean parte hartzen duten langileek entitate enplegatzailean lan egiteariuzten diotenean ezintasun iraunkor osoa, absolutua, edo baliaezintasun handikoa aitortu zaielako.

Era berean, entitateko akziodunen osaerari buruzko beharkizuna ez da bete gabetzat joko partaidetza langileek bakarrik partaidetutako entitateko akzio edo partaidetzak eskuratu ondoren hildako langileen oinordekoei dagokienean. Aurreko hori bi urtez aplikatuko da gehienez, langilea hiltzen denetik aurrera.

b') Bere aktiboaren gutxienez 100eko 90, a) eta b) letretan aipatutako akzio edo partaidetzek eratzea. Portzentaje hori zehaztearen ondorioetarako, diruzaintza ez da konputatuko aktiboan.

Akzio edo partaidetzak eskuratu edo harpidetu badira entitatea eratzeko edo kapitala zabaltzeko, entitateak bi hilabeteko epea izango du b´) letra honetako baldintza betetzeko.

Urteko kenkaria ezingo da izan 1.500 euro baino handiagoa, eskuratzailea gizonezkoa denean, edo 2.000 euro baino handiagoa, emakumezkoa denean.

Kopuruak ezin badira kendu aurreko paragrafoan ezarritako mugak gainditzeagatik edo kuota osoa nahikoa ez izateagatik, hurrengo lau ekitaldietan kendu ahal izango dira, betiere aipatutako mugak errespetatuz.

Zergaldi jarraituetan zehar zergadun bakoitzak artikulu honen arabera kendutak zenbatekoen batura ezingo da izan 6.000 eurotik gorakoa, eskuratzailea gizonezkoa denean, edo 8.000 eurotik gorakoa, emakumezkoa denean.

Gainera, kenkaria aplikatzeko, baldintza hauek bete behar dira:

- Azkio edo partaidetzak ezin dira izan negoziagarriak balore merkatu arautuetan.
- Ezinbestekoa da entitateek ez betetzea ondare sozietateak izateko baldintzak.
- Kenkari honetarako eskubidea ematen duten akzio edo partaidetzak bost urtez mantendu behar dira gutxienez, salbu eta langile eskuratzaile edo harpideduna epe horren barruan hiltzen denean, entitateak kalean uzten duenean, edo entitate hori konkurtso–prozedura baten ondorioz likidatzen denean.
- Langile bakoitzak zuzenean edo zeharka akzio edo partizipazioetan izan dezakeen partaidetza, barruan sartuta ezkontidearena edo izatezko bikote–lagunarena, aurreko ahaideena edo adoptatzaileena, ondorengo ahaideena eta adoptatuena, eta zeharkako ahaideena hirugarren graduraino, ezin da izan 100eko 20tik gorakoa. Entitatea talde bateko kide bada, baldintza hori taldea osatzen duen entitate bakoitzari dagokionez bete beharko da.
- Ezarritakoa ez da aplikatuko eskurapena akzio edo partaidetzen gaineko aukerak baliatuta egiten denean.
- Kenkari hau aplikatu ahal izateko, zergadunak berariaz adierazi behar du, ekitaldiko autolikidazioa aurkeztean, aplikazioaren aldeko aukera egiten duela.

Exijitutako baldintzak edo aktiboaren osaeraren portzentaia ez betetzeak bost urteko epearen barruko edozein egunetan, kendutako kopuruak itzuli beharra ekarriko du berekin, berandutze–interesak barne.

Entitate baten akzio edo partaidetzak edo taldeko entitate batekoak eskualdatzean zer ondare edo irabazi egon den kalkulatzeko, akzio edo partaidetza horien eskurapenaren unean geroko eskualdaketari begira adostutakoa, horixe hartuko da merkatuko baldintza normaletan alderdi independenteek adostutako preziotzat. Ezinbestekoa da adostutako hori eskritura publikoan jasotzea.

Zergaldi jarraituetan kendutako zenbatekoen muga aplikatzearen ondorietarako, ez dira kontutan hartuko 2016 baino lehenagoko zergaldietan langileek enpresan parte hartzeagatik kendutako kopuruak.

12.6.3 Kenkaria enpresa berrietan edo osatu berrietan inbertitzeagatik

Zergadunek zergaldian ordaindutako kopuruen % 20ko kenkaria aplikatu dezakete enpresa berri edo osatu berrien akzio edo partaidetzak harpidetzeagatik, baldintza jakin batzuk betetzen badira.

Era berean, kapitalari behin–behineko ekarpena egiteaz gainera, beren ezagutza enpresarial edo profesionalak jar ditzakete inbertitzen duten enpresa egoki garatzeko, zergadunaren eta entitatearen arteko inbertsio akordioan ezartzen denarekin bat etorriz.

- Kenkariaren oinarria harpidetutako akzio edo partaidetzen eskuratze balioa izango da, eta gehienez 50.000 eurokoa izango da urtean.
- Halaber, urtean gehienez kendu daitekeen kopuruak ezin du gainditu zergadunari zerga honetan dagokion oinarri likidagarriaren % 10. Aurreko mugak gainditzeagatik kendu ez diren kopuruak, ondorengo bost urte jarraituetan amaitzen diren zergaldietako autolikidazioetan aplikatu daitezke, baina muga berdinak errespetatuz..

12.7 Kenkariak dohaintzengatik

12.7.1 Mezenasgo jarduerengatik

Irabazi asmorik gabeko entitateen zerga erregimenari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarriei buruzko foru arauan[98] zerga honetarako aurreikusitako kenkariak aplikatu ahal izango dituzte zergadunek.

Laburki, honako kenkariak aipa daitezke:

- Mezenasgoari %20 eta lehentasunezko jarduerei egindako dohaintzengatik: %30.
- Zuzeneko zenbatespenean dauden zergadunek lehentasunezko jardueretarako egindakoengatik: %18.

Kenkariaren oinarria

Kenkari honen oinarria **ezin da izan** zergaren oinarri likidagarriaren **%30 baino handiagoa**.

Dagokion eredu informatiboan aipatzen diren zergadunek bakarrik aplikatu dezakete kenkari hau.

Dena den, dohaintza egiten duen entitateak ez badu aurkezten aurreko paragrafoan aipatutako eredu informatiboa, zergadunak artikulu honetan araututako kenkaria egin dezake dohaintzaren ziurtagiria eta ordainketa egiaztatzen duen frogagiri bankarioa aurkezten dituenean.

12.8 Bestelako kenkariak

12.8.1 Kenkaria nazioarteko zergapetze bikoitzagatik

Zenbaitetan bi aldiz tributatzen de kontzeptu berdinagatik, hau da, zergapetze bikoitza gertatzen da (bi aldiz aplikatzen da zerga). Egoera hori zuzentzeko, apartatu honetan aipatzen den kenkaria egiten da.

Zergadunaren errentan atzerrian lortu eta zergapetu diren etekin edo ondare irabaziak daudenean, zenbateko jakin batek izan dezake kenkaria. Ondoko hauetako **txikiena** hartuko da kenkaria egiteko.

- Etekin edo ondare irabazi horien gainean antzeko zerga batengatik edo Ez–egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren pareko karga batengatik atzerrian ordaindutako zenbateko efektiboa.
- Atzerrian lortutako errentari batez besteko karga tasa, orokorra edo aurrezpenarena, aplikatzearen emaitza. Karga tasa hori izan daiteke:

  – **Orokorra**, atzerrian lortu eta zergapetu den errenta oinarri likidagarri orokorrean sartu bada.

  – **Aurrezpenarena**, etekin horiek aurrezpenaren oinarri likidagarrian sartu badira.

Atzerriko errentak establezimendu iraunkor bidez lortzen direnean, nazioarteko zergapetze bikoitzagatik araututa dagoen kenkari hau izango da aplikagarria. Sozietateen gaineko Zergaren araudian zergapetze bikoitza deuseztatzeko jasotzen den prozedura ez da inoiz ere aplikatuko.

98 Ikus apirilaren 7ko 3/2004 Foru Araua, irabazi asmorik gabeko entitateen zerga erregimenari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarriei buruzkoa.

12.8.2 Kenkaria langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoen aldeko kuota eta ekarpenengatik

Zergadunek %20ko kenkaria egin dezakete langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik.

Era berean, alderdi politikoetako afiliazio kuotengatik eta haien aldeko ekarpenenengatik zergadunek %20ko kenkaria egin dezakete.

Lanaren etekinen barruan gastu bezala kentzen diren kopuruak ez dira sartuko kenkari honen oinarrian[99].

Gipuzkoako Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Departamentuari eredu informatiboa aurkeztean langileen sindikatuek eta alderdi politikoek adierazten dituzten zergadunek baino ezingo dute aplikatu apartatu honetan aipatzen diren kenkariak.

12.8.3 Kenkariak nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean

Dibidenduak edo mozkin partaidetzak banatzeagatik atzerrian ordaindutako zerga edo karga kendu ahal izango da kuotatik, zerga oinarrian sartutako errenta positiboari dagokion zatian beti ere. Atzerriko zerga zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmen bat aplikatuz edo dagokion herrialde edo lurraldearen barne legeriari jarraituz ordain daiteke.

Kenkari hau egingo da nahiz eta errenta positiboa oinarrian sartu den ekitaldia eta zergei dagozkien ekitaldiak berdinak ez izan.

Paradisu fiskaltzat kalifikatutako herrialde edo lurraldeetan ordaintzen diren zergek ez dute inoiz kenkaririk izango.

Kenkari horrek muga bat du eta zera da, ezin dela zerga oinarrian egotzitako errenta positiboagatik Espainian ordaindu beharko litzatekeen kuota osoa baino handiagoa izan.

12.9 Frogagiriak

Kenkari hauek aplikatu ahal izateko, dagozkien frogagiriak aurkeztu behar dira. Agiri horiek enpresari eta profesionalek fakturak egin eta emateko duten obligazioari buruzko arauetan ezarrita dauden baldintzak bete behar dituzte.

LABURPENA: kuotako kenkariak

Kenkari mota	Kenkaria
Ondorengo ahaideengatik	Lehenengoa – 585,00 € Bigarrena – 724,00 € Hirugarrena – 1.223,00 € Laugarrena – 1.445,00 € Bosgarrena eta hurrengoak – 1.888,00 €
6 urtetik beherako ondorengo ahaideengatik	335,00 €
Urteko mantenua ordaintzeagatik	%15 Muga: 1. seme-alaba – 175,50 € 2. seme-alaba – 217,20 € 3. seme-alaba – 366,90 € Laugarrena – 433,50 € Bosgarrena eta hurrengoak – 566,40 €
Aurreko ahaideengatik	279,00 €
Zergaduna, aurreko edo ondorengo ahaidea, ezkontidea, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikole-laguna, edo laugarren mailarainoko zeharkako ahaideak, hura barne, desgaituak edo mendekoa izateagatik, eta 65 urteko edo hortik gorako pertsona desgaitua, beste batzuen laguntza behar duena, aurreko ahaide edo asimilatuen zerrendan sartuta egon gabe, zergadunarekin bizitzeagatik.	- Minusbaliotasuna %33koa edo handiagoa eta %65etik beherakoa bada: 867,00 euro. - Minusbaliotasuna %65ekoa edo handiagoa bada: 1.224,00 euro. Mendetasun txikia. - Minusbaliotasuna %75ekoa edo handiagoa bada, hirugarren pertsonen laguntzagatik 15 eta 39 puntu bitartean lortuz: 1.428,00 euro. Mendetasun ertaina - Minusbaliotasuna %75ekoa edo handiagoa bada, hirugarren pertsonen laguntzagatik 40 puntu edo gehiago lortuz: 2.040,00 euro. Mendetasun handia.
Adinagatik	**Banakako tributazioa** aukeratu bada, hau da kenkaria: Adina / ZO <20.000 / 20.000-30.000 arteko Z.O. / ZO> 30.000 > 65 / 334 € / 334 - 0,0334 x (ZO-20.000) / 0 € > 75 / 612 € / 612 - 0,0612 x (ZO-20.000) / 0 € **Baterako tributzaioa** aukeratu bada, hau da kenkaria: Edad / ZO <35.000 / ZO> 35.000 > 65 / 334 € / 0 € > 75 / 612 € / 0 €
Pertsona desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik	%30eko kenkaria (urtean 3.000,00 euro gehienez) pertsona desgaituen ondarea babesteari buruzko 41/2003 Legean arututako ondare babestuari egindako ekarpenengatik.
Etxebizitza errentan hartzeagatik	- Orohar: %20. Muga: 1.600,00 € -%25, 2.000,00 €-ko mugarekin, honako hauek direnean: . 30 urtetik beherakoak. . Familia ugarien titularrak.
Etxebizitza erosi edo birgaitzeagatik	2012/01/01 baino lehen erosia: Kreditu fiskala: 36.000,00 euro; Inbertsioaren + finantzazioaren %18 (gehienez 2.160 euro); Inbertsioaren + finantzazioaren %23 baldin > 35 urte baditu edo familia ugaria bada (gehienez 2.760 euro) 2012/01/01etik aurrera erosia: Kreditu fiskala: 36.000,00 euro; Inbertsioaren + finantzazioaren %18 (gehienez 1.530 euro); Inbertsioaren + finantzazioaren %23 baldin > 30 urte baditu edo familia ugaria bada (gehienez 1.995 euro)
Etxebizitza kontua	%18 (berdin da kontua noiz ireki den)
Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak	Sozietateen gaineko Zergaren arabera zuzeneko zenbatespenaren metodoa erabiliz gero.

99 Ikus 2. kapituluaren barruan, "Lanaren etekinak" izenekoan, 2.5 apartatua, lanaren etekinen gastu kengarriei buruzkoa.

Langileek enpresan parte hartzeagatik	%15a gizonezkoentzat, %20a emakumeentzat. Muga 6.000 euro gizonezkoentzat, 8.000 euro emakumeentzat, eta urteroko muga 1.500 euro gizonezkoentzat eta 2.000 euro emakumeentzat. Soberakoa hurrengo lau urtetan aplikatu behar da.	
Kenkaria enpresa berrietan edo osatu berrietan inbertitzeagatik	% 20ko kenkaria eta gehienez 10.000 €, eta ezin du gainditu oinarri likidagarriaren % 10	
Mezenasgo jarduerengatik Kenkari honen oinarria ezin da izan zergaren oinarri likidagarriaren %30 baino handiagoa.	%20, %30 eta %18	
Langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoen aldeko kuota eta ekarpenengatik	- langileen sindikatuei ordaindutako kuoten %20. - alderdi politikoetako afiliazio kuoten eta haien aldeko ekarpenen %20.	
Nazioarteko zergapetze bikoitzagatik	Hauetan txikiena	a) atzerriko zerga b) batez besteko tasa orokorraren arabera edo aurrezpenarenaren arabera lortutako errenta
Nazioarteko gardentasun fiskala	Atzerriko zerga	

13
Kuota diferentziala

Kuota diferentziala kalkulatzeko, kuota osotik abiatuko gara. 11. kapituluan adierazi dugun bezala, kuota osoa ondoko bi kontzeptu hauek batuz lortzen da:

- Oinarri likidagarri orokorrari zergaren eskala aplikatzetik ateratzen den zenbatekoa ken 1.389 euro.
- Aurrezpenaren oinari likidagarriariari zergaren tarifa aplikatzetik ateratzen den kuota.
- Akzioen salmentei hutazko araubidea aplikatuz gero ateratzen den kuota.

12. kapituluan esaten genuenez, kuota osoari kuotako kenkariak gutxitzen bazaizkio, kuota likidoa ateratzen da, inoiz ere negatiboa izango ez dena.

LABURPENA

Kuota osoa – Kenkariak = Kuota likidoa

Aldi berean, kuota likidoari kontzeptu jakin batzuk kentzen bazaizkio, **kuota diferentziala** ateratzen da. Hona hemen kontzeptu horiek:

- Lan etekinengatik egindako atxikipenak eta konturako sarrerak.
- Kapital higigarriaren etekinengatik egindako atxikipenak eta konturako sarrerak.
- Kapital higiezinaren etekinengatik egindako atxikipenak eta konturako sarrerak.
- Jarduera enpresarial eta profesionalen etekinengatik egindako atxikipenak eta konturako sarrerak.
- Jarduera enpresarial eta profesionalen etekinengatik egindako ordainketa zatikatuak.
- Ondare irabaziengatik (sari, fondoetatik eta harpidetza eskubideak eskualdatzeagatik datozenean) egindako atxikipenak eta konturako sarrerak.
- Aldi baterako enpresa batasunek eta interes ekonomikoko taldeek atxikipenen eta konturako sarreren kontzeptupean egotzitako kopuruak.
- Zergadunak egoitza aldatzeagatik hartzen badu zergadun izaera, Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergan egin diren atxikipenak eta konturako sarrerak, eta egoitza aldaketa gertatu den zergaldian Zerga hori dela–eta ordaindu diren kuotak.

LABURPENA

Kuota diferentziala = Kuota likidoa - Konturako ordainketak

Nolanahi ere, aurreko apartatuetan aipatu diren kenkariak egin ahal izateko, agiri bidez frogatu beharko dira.

Kuota diferentziala bi motatakoa izan daiteke:

- **Itzultzekoa**: itzulketa ez da inoiz konturako ordainketak baino handiagoa izango.
- **Ordaintzekoa**: bi ordainketa modalitate izango dira aukeran:
  - Kuota diferentziala **bere osoan ordaintzea 2018ko uztailaren 2an**.
  - Kuota diferentziala **bi epetan ordaintzea**:

    1. **2018ko uztailaren 2n,** kuotaren %60.
    2. **2018ko azaroaren 12an,** gainerako %40a.

14
Testamentu-ahalordea erabili gabe duten herentzien zerga araubidea

14.1 Aplikatzen diren arauak

14.2 Salbuespenak

14.3 Jabetasuna

14.4 Oinarri likidagarria

14.5 Kenkariak

14.6 Beste minorazio batzuk

14.7 Ordainketa

14.8 Zergaldia

14.9 Erantzukizunak

14.1 Aplikatzen diren arauak

Errentak baldin badatoz testamentu–ahalordea erabili gabe duten heren tzietatik, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 3/2014 Foru Arauak 12.6. artikuluan jasotakoaren arabera, errenta horiei aplikatuko zaizkie aipatutako foru arauan ezarritako xedapen orokorrak eta hura garatzen duten erregelamenduzko xedapenak, artikulu honetako hurrengo apartatuetan jaso tzen diren

14.2 Salbuespenak

Testamentu–ahalordea erabili gabe duen heren tziako ondasun edo eskubideak eskualda tze agatik lor tzen diren ondare irabaziak edo galerak zerga honetatik salbue tsita daude, eskualdaketa horrek oinorde tzen eta dohain tzen gaineko zergaren sor tza pena ez badakar.

Halaber, zerga honetatik salbue tsita daude Gipuzkoako Lurralde Historikoko Per tsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 3/2014 Foru Arauak 35. artikuluan aipatzen dituen kapital higigarriaren etekinak, besteren kapitalak hartu eta erabil tzea adiera tzen duten aktiboak eskualdatze agatik lortutakoak, baldin eta, testamentu–ahalordea erabili gabe duen heren tziaren parte izanik, eskualdaketa horrek oinorde tzen eta dohain tzen gaineko zergaren sor tzapena ez badakar.

14.3 Jabetasuna

Zerga oinarria zehazteari begira, jarduera ekonomikoen etekinak testamentu–ahalordea erabili gabe duen herentziaren bidez lortutakotzat joko dira beti, kontuan hartu gabe zuzenean parte hartzen duen jarduera ekonomikoan ala ez.

14.4. Oinarri likidagarria

Testamentu–ahalordea erabili gabe duen herentziaren kargura epailearen erabakiz ordaindutako urteko mantenua baino ez da murriztuko, hala badagokio, zerga–oinarri orokorrean eta aurrezpenaren zergaoinarrian.

14.5. Kenkariak

Zergaren kuota likidoa kalkulatzeko, kuotan aplikatuko diren kenkari bakarrak nazioarteko ezarpen bikoitzarengatik, mezenasgo jarduerengatik eta inbertsioengatik eta beste jarduerengatik ezarritako kenkariak izango dira.

14.6. Beste minorazio batzuk

Testamentu–ahalordea erabili gabe duten heren tziei dagozkien oinarri likidagarri negatiboak, jarduera ekonomikoen etekinen saldo negatiboak, zerga oinarri orokorraren ondare galerak, eta kuota nahikoa ez izateagatik aplikatu ez diren kuotako kenkariak bakar–bakarrik konpen tsatu daitezke, zerga araudiak baimentzen duenean, heren tzia horiei dagozkien oinarri likidagarri positiboekin, jarduera ekonomikoen etekinetatik datozen saldo positiboekin, zerga oinarri orokorraren ondare irabaziekin eta kuota positibo osoekin.

14.7. Ordainketa

Testamentu–ahalordea erabili gabe duen herentziak zerga ordaintzeko obligazioa du, eta haren betebeharra da, baita ere, foru arau honetan, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Per tsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 3/2014 Foru Arauan, eta hura garatzen duten erregelamenduzko xedapenetan ezartzen diren gainerako obligazioak betetzea.

14.8. Zergaldia

Zergaldia urtebete naturala baino laburragoa izango da, baldin eta abenduaren 31 ez den beste egun batean testamentu–ahalordea osorik eta modu ezeztaezinean erabil tzen bada, eta hura azken tzeko beste edozein arrazoietako bat gerta tzen bada. Horrelakoetan, zergaldia egun horretan amaituko da, eta zerga une horretan sortuko da.

14.9. Erantzunkizuna

Testamentu–ahalordea erabili gabe duen herentziari buruz ezarritako obligazio formal eta materialak betetzea herentziaren administratzaileari dagokio.

Orobat, testamentu–ahalordea erabili gabe duen herentziaren administratzailea erantzule subsidiarioa izango da bi zergen ordainketari dagokionez.

Testamentu–ahalordea erabili gabe duen herentziako ondasun eta eskubideek bi zergetan tributatuko dute, haien eduki tzailea zeinahi dela ere, salbu eta eduki tzaile hori erregistroko fede publikoak babestutako hirugarren bat bada, edo, ezin inskriba daitezkeen ondasun higigarrien kasuan, onustez etan titulu zuzenarekin justifikatzen bada ondasun eta eskubideok merkatari tzako edo industriako establezimendu batean eskuratu direla.

Horretarako, aurreko paragrafoan aipatutako ondasun eta eskubideen eskualdaketan, ondasun eta eskubide horiek testamentu–ahalordea osorik edo partez eta modu ezeztaezinean erabiltzeagatik edo ahalorde hori azkentzeagatik eskualdatzen badira, eskuhartzen duten notarioek, beraiek eskuetsitako agirietan, ohartarazi behar dute ezen ondasun eta eskubide horiektitulu honetan aipatzen diren eta eskualdaketa baino lehen sortutako zergen kuotak ordaintzeari lotuta geratzen direla, ordaintzeko obligazioa preskribatzen ez den bitartean. Era berean, Jabetzako edo Merkatartzako Erregistratzaileek orribazterreko ohar baten bidez adierazi behar dute ondasunak eta eskubideak titulu honetan aipatzen diren eta eskualdaketa baino lehen sortutako zergen kuotak ordaintzeari lotuta geratzen direla, ordaintzeko obligazioa preskribatzen ez den bitartean.

Aberastasunaren eta fortuna handien gaineko zerga

2017

Aberastasunaren eta fortuna handien gaineko zerga

1. Sarrera
   - 1.1 Zein dago aitortzera behartuta?
   - 1.2 Zeri deritzogu ohiko egoitza?
   - 1.3 Zer aitortu behar da?
   - 1.4 Zer ez da aitortu behar?
   - 1.5 Zein da titularra?
   - 1.6 Nola aitortzen da?
   - 1.7 Noiz eta non aurkezten da aitorpena? Nola ordaintzen da?
   - 1.8 Testamentu-ahalordea erabili gabe duen herentziako ondasun eta eskubideek
2. Zerga oinarria?
3. Nola baloratzen dira ondasunak, eskubideak eta zorrak?
   - 3.1 Ondasun higiezinak
   - 3.2 Jarduera ekonomikoak
   - 3.3 Kontu korronte edo aurrezki kontuen gordailuak, agerian edo epeka
   - 3.4 Kapital propioak hirugarrenei laga izana adierazten duten baloreak, merkatu antolatuetan negoziatuak
   - 3.5 Kapital propioak hirugarrenei laga izana adierazten duten gainerako baloreak
   - 3.6 Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu antolatuetan negoziatuak
   - 3.7 Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten gainerako baloreak
   - 3.8 Bizitza aseguruak eta aldi baterako edo biziarteko errentak
   - 3.9 Bitxiak, luxuzko larruak, ibilgailuak, urontziak eta aireontziak
   - 3.10 Arte-gaiak eta zaharkinak
   - 3.11 Eskubide errealak
   - 3.12 Administrazio emakidak
   - 3.13 Jabetza intelektual eta industrialetik eratorritako eskubideak
   - 3.14 Kontratuzko aukerak
   - 3.15 Eduki ekonomikoa duten gainerako ondasun eta eskubideak
   - 3.16 Zorrak
4. Oinarri likidagarria
5. Kuota osoa
6. Oinarri likidoa
7. Atzerrian ordaindutako zergen kenkaria

1. Sarrera

1.1 Zein dago aitortzera behartuta?

Pertsona fisikoak behartuta daude, obligazio pertsonalagatik, aberastasunaren eta fortuna handien gaineko zerga aitortzera, baldintza hauek betetzen dituztenean:

- Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren kasuan Gipuzkoako Foru Aldundian direnean zergadunak.
- **700.000,00** eurotik gorako zerga oinarria dutenean (zergaren arauen arabera kalkulatua) **eta hortik ordaintzeko kuota likido bat ateratzen denean, edo zirkunstantzia hau bete ez arren, haien ondasun edo eskubideen balioa, zergaren arauen arabera kalkulatua hau ere, ondasun eta eskubide salbuetsiena barne, 3.000.000,00 euro baino handiagoa denean**. Kontuan izan behar da zerga exijitzen dela aberastasun garbi osoagatik, ondasunak non dauden kokatuta edo eskubideak non erabili daitezkeen kontuan hartu gabe.

Ez–egoiliar batek Gipuzkoan izan badu bere azken egoitza, Gipuzkoan aitortzea aukeratu ahal izango du obligazio pertsonalagatik. Aukera hori obligazio pertsonalari dagokion aitorpena Gipuzkoako egoiliar izateari utzi dion lehen ekitaldian aurkeztuz egin beharko da.

Lurralde espainiarrean egoitzarik ez duten pertsona fisikoek aberastasunaren eta fortuna handiena gaineko zerga ere aitortu behar dute, obligazio errealagatik, lurralde espainiarrean dituzten ondasun eta eskubideei dagokienez, baldin eta zerga honen arauen arabera kalkulatutako oinarri likidagarria 200.000 eurotik gorakoa bada, eta baldintza hauek betetzen badira:

- Ondasun eta eskubide horien baliorik handiena euskal lurraldean egotea.
- Ondasun eta eskubideak Gipuzkoan eta Euskal Autonomia Erkidegoko beste lurralde historiko batean edo batzuetan kokatuta badaude, Gipuzkoan kokatutakoen balioa beste lurralde historikoetan kokatuta daudenena baino handiagoa izatea.

Zentzu horretan, lurralde jakin batean kokatuta dauden, gauzatu daitezkeen edo bete behar diren ondasun eta eskubideak hartuko dira lurralde horretan kokatutzat.

Orobat, zerga honen zergadunak testamentu–ahalordea erabili gabe duten herentziak ere izango dira, hain zuzen 2016ko azaroaren 14ko 4/2016 Foru Araua, Gipuzkoako Lurralde Historikoko zerga sistema Euskal Zuzenbide Zibilari buruzko ekainaren 25eko 5/2015 Legera egokitzen duenak, II. tituluan aurreikusitakoak.

Aberastasunaren eta Fortuna Handien gaineko Zergari buruzko abenduaren 18ko 10/2012 Foru Arauak 9.6 artikuluan aipa tzen dituen herentzietatik –testamentu–ahalordea erabili gabe dutenetatik– datorren aberastasun garbiari foru arau horretan jasotako xedapenak aplikatuko zaizkio, eta haren betebeharra da, baita ere, foru arau honetan eta Aberastasunaren eta Fortuna Handien gaineko Zergari buruzko abenduaren 18ko 10/2012 Foru Arauan ezar tzen diren obligazioak bete tzea.

OHARRA: 700.000,00 euroko minimo salbuetsia zerga ordaintzeko obligazio erreala duten subjektu pasiboei aplikatuko zaie, betiere frogatzen badute beren aberastasun osoa 700.000 eurotik beherakoa dela, eta haien egoitza ez badago paradisu fiskaltzat hartutako herrialdeetan edo informazio trukerako akordiorik sinatu ez dutenetan.

1.2 Zeri deritzogu ohiko egoitza?

Irizpide hauek aplikatuz ulertuko da lurralde espainiarrean bizi den pertsona fisiko batek ohiko egoitza Gipuzkoan duela:

- **Egonaldia:** Euskal Autonomia Erkidegoan urtebetetik gora egonik, Gipuzkoan ematen duen egun kopurua handiagoa denean Euskal Autonomia Erkidegoko beste bi lurraldeetan baino.

  Ondoko kasuan, adibidez, pertsona fisiko bat herri hauetan bizi izan da 2017. urtean, denbora tarte desberdinetan:

Herria	Hilak	Egunak
Madril	5	152
Donostia	4	121
Bilbo	3	92

  Nahiz eta Madrilen egun gehiagotan bizi izan (152), Euskal Autonomia Erkidegoan egondakoak (213) batuz gero, ikus daiteke zergadun horri Euskal Autonomia Erkidegoko araudia aplikatu behar zaiola. Ondoren, ikus dezakegunez, Gipuzkoan eman du denbora gehiena (121 egun, Bizkaiko 92 egunen aldean). Beraz, zergadun horrek Donostian izango du egoitza, eta Gipuzkoako Foru Aldundiari ordainduko dio zerga.

- **Interes gune nagusiaren irizpidea:** interesgune nagusia Gipuzkoan duenean, hau da, etekinen zatirik handiena Gipuzkoan lortu dituenean (lana, kapital higiezina, jarduera enpresarialak...).

Ondoko kausan, adibidez, pertsona fisiko bat herri hauetan bizi izan da 2017. urtean, denbora tarte desberdinetan:

Lurraldea	Egunak
Madril	151
Gipuzkoa	107
Bizkaia	107

Oraingoan, lehen irizpidea (egonaldia) ez da nahikoa ohiko egoitza zehazteko, nahiz eta jakin badakigu egoitza Euskal Autonomia Erkidegoan dagoela. Aztertu behar dugu non duen interesgune nagusia (Bizkaian ala Gipuzkoan), zein foru ogasunetan ordainduko duen zerga.

- **Azken egoitzaren irizpidea:** zerga honetan aitortutako azken egoitza Gipuzkoan kokatuta dagoenean.

Lehen irizpidearen arabera ohiko egoitza inolako lurraldetan (komuna edo foru lurraldea) zehaztea ezin izan denean erabiliko da bigarren irizpidea. Lehen eta bigarren irizpideen arabera ohiko egoitza inolako lurraldetan (komuna edo foru lurraldea) zehaztea ezin izan denean erabiliko da hirugarren irizpidea

Atal honetan, **ohiko egoitzaren ustezko bi kasuak** finkatu dira, lotura ekonomikoan eta lotura familiarrean oinarrituta:

- **Lotura ekonomikoa:** hiru baldintza hauek betetzen direnean ulertuko da lurralde espainiarrean bizi diren zergadunek egoitza Euskal Autonomia Erkidegoan dutela:

– Lurralde espainiarrean bizitzea.

– Urte naturalaren barruan 183 egun baino gehiagotan lurralde espainiarretik kanpo egotea.

– Euskal Autonomia Erkidegoan kokatuta egotea haien jarduera enpresarial edo profesionalen edo interes ekonomikoen gune nagusia.

Era berean, haien jarduera enpresarial edo profesionalen edo interes ekonomikoen gune nagusia Gipuzkoan kokatuta dagoenean ulertuko da pertsona fisiko horiek lurralde horretan bizi direla.

- **Lotura familiarra:** behin pertsona fisiko bat lurralde espainiarrean bizi dela uste ondoren, Gipuzkoan legez bereizi gabeko ezkontidea eta haren menpeko adingabeko seme–alabak bizi direnean izango du ohiko egoitza lurralde horretan, baldin eta pertsona horrek aurkakoa frogatzen ez badu.

1.3 Zer aitortu behar da?

Hau **aitortu behar du** zergadunak:

- Bere titularitateko ondasun guztiak.
- Sortzapen egunean, hau da, 2017ko abenduaren 31n, egozten zaizkion eduki ekonomikoko eskubide guztiak.

1.4 Zer ez da aitortu behar?

Zergadunak **ez ditu ondoko ondasun eta eskubideak aitortu behar**:

- Zergadunaren **ohiko etxebizitza**[100]gehienez 300.000,00 euroraino.
- **Euskal Ondare Kulturala** osatzen duten ondasunak, behar bezala inskribatuak daudenean.
- **Autonomia Erkidegoen Ondare Historikoa** osatzen duten ondasunak, erregistratuak eta kalifikatuak daudenean, eta **Espainiako Ondare Historikoa** osatzen dutenak.
- **Museo edo kultur erakundeei gordailuan lagatako arte–gaiak, zaharkinak eta bildumak**, haietan gordailatzen diren bitartean. Baldintzak:

  – Irabazteko asmorik ez izatea.

  – Lagapenaldia hiru urtetik beherakoa ez izatea.
- **Artistaren artelana bera**, egilearen ondarean jarraitzen duen bitartean.
- **Etxeko ostilamendua**, salbu eta bitxiak, luxuzko larruak, ibilgailuak, urontziak, aireontziak, arte–gaiak, zaharkinak, eta 10.000 eurotik gorako balioa duten banakako elementuak.
- **Eduki ekonomikoko eskubideak**, aurrezpen tresna hauetan:

  a) Bazkide osoen edo arrunten **eskubide kontsolidatuak** eta onuradunen eskubide ekonomikoak, **borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitate batean**.

  b) Partaideen **eskubide kontsolidatuak** eta onuradunen eskubide ekonomikoak, **pentsio plan batean**.

  c) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauak aipatzen dituen **aurreikuspen plan aseguratuei** ordaindutako primei dagozkien **eduki ekonomikoko eskubideak**.

  d) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauak aipatzen dituen e**npresen gizarte aurreikuspeneko planei** subjektu pasiboak egindako ekarpenei dagozkien **eduki ekonomikoko eskubideak**, hartzailearen kontribuzioak barne.

  e) Enpresen gizarte aurreikuspeneko planekin zer ikusirik ez duten **eduki ekonomikoko eskubideak**, baldin eta enpresek pentsio gaietan hartutako konpromisoak bideratzen dituzten **aseguru kolektiboko kontratuei** subjektu pasiboak ordaindutako primetatik badatoz, Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuaren lehen xedapen gehigarrian eta horren garapenerako araudian jasotako eran. Era berean, enpresariek aseguru kolektiboko kontratu horiei ordaindutako primetatik datozen eduki ekonomikoko eskubideak ere bai.

  f) **Mendetasun aseguru pribatuei** ordaindutako primei dagozkien **eduki ekonomikoko eskubideak**.
- **Jabetza intelektual edo industrialetik** eratorritako eskubideak, egilearen ondarean dauden bitartean, eta jabetza industrialaren kasuan, jarduera ekonomikoei atxikita ez daudenean.
- **Salbuetsita dauden etekinak sortzen dituzten baloreak**[101].
- Euskal Herrian kokatuta dauden **espezie autoktonoko basoak**. Salbuespen hau 100.000 euroraino aplikatuk oda gehienez..
- **Energia berriztagarrien instalazioak**, halakotzat harturik iturri berriztagarrien aprobetxamenduei dagozkienak, baldin eta sortzen duten energia titularraren zuzeneko kontsumorako edo banaketa–sareetara eramateko erabiltzen bada. Salbuespen hau 100.000 euroraino aplikatuko da gehienez.
- Jendeak oro har erabiltzekoak diren **bidexka, terreno eta instalazioak**, haien onura kasuan kasuko herri Administrazioak aitortu duenean.
- Nagusiki nekazaritza, abeltzaintza, erlezaintza edo basogintza jardueretan erabiltzen diren ondasun eta eskubideak, baldin eta jarduera horiek pertsonalki eta zuzenean egiten badira, eta ondasun eta eskubide horiek zergadunaren errenta iturri nagusia diren jarduera ekonomikoei atxiki ez badaude. Salbuespen hau 100.000 euroraino aplikatuko da gehienez..
- Pertsona fisikoek **beren jarduera ekonomikoari** atxikita dituzten ondasun eta eskubideak, baldin eta jarduera hori ohikotasunez, pertsonalki eta zuzenean egiten bada, eta zergadunaren errenta iturri nagusia bada.
- Ondasun eta eskubide horien artean sartu behar dira bi ezkontideek edo izatezko bikoteko bi kideek amankomunean dituztenak.

  Errenta bat errenta iturri nagusitzat hartzen da PFEZaren zerga oinarriaren 100eko 50, gutxienez, jarduera ekonomikoaren etekin garbietatik datorkionean. Hori kalkulatzeko, ez dira konputatuko ez hurrengo apartatuan aipatutako entitateetan egiten diren zuzendaritza funtzioen ordainsariak, eta ez entitate horietan parte hartzeagatik ematen den ezein ordainsari.

100 Ohiko etxebizitza Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan halakotzat hartutakoa izango da

101 Zergadun Ez–egoiliarren Errentaren gaineko Zergak 13. artikuluan jasotakoaren arabera salbuetsitako baloreak.

Zergadun batek bi jarduera ekonomiko edo gehiago egiten baditu esandako moduan, haiei atxikitako ondasun eta eskubide guztiak egongo dira salbuetsita, eta aurreko paragrafoan jasotakoaren ondorioetarako, jarduera guztien etekin multzoa hartuko da errenta iturri nagusitzat.

- Merkatu antolatuetan kotizatutako zein kotizatu gabeko **entitateetako kapital edo ondare partaidetzen** jabetza osoa, jabetza soila eta biziarteko usufruktu eskubidea, baldintza hauek betetzen badira:

  – Sozietate izaera izan edo ez, entitatearen jarduera nagusia ez izatea ondare higigarri edo higiezin baten kudeaketa.

  – Zergadunak entitatearen kapitalean duen partaidetza gutxienez 100eko 5ekoa izatea, banaka aintzat hartuta, edo 100eko 20koa berearekin batera ezkontidearena, izatezko bikote lagunarena, aurreko zein ondorengo ahaideena, edo bigarren mailako zeharkako ahaideena aintzat hartuta (ahaidetasunaren jatorria izan daiteke odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotea edo adopzioa).

  – Zergadunak entitatean zuzendaritza lanak egitea benetan, eta horregatik bere jarduera ekonomikoen eta lan pertsonalaren etekin guztien 100eko 50etik gorako ordainsaria jasotzea. Ondorio horietarako, aurreko puntuko jardueren etekinak ez dira konputatuko salbuetsita daudenean. Entitatean duen partaidetza aurreko letran aipaturiko pertsonetako batekin edo batzuekin batera duenean, zuzendaritza funtzioak eta hortik datozen ordainsariak ahaidetasun taldeko pertsona batek bederen izan behar ditu, salbuespenerako eskubidea denek izatea eragotzi gabe.

Pertsona bera zuzenean hainbat entitatetako partaidetzen titularra denean eta haietan apartatu honetan jasotako baldintzak betetzen direnean, portzentajea bereizita kalkulatuko da entitate horietako bakoitzarentzat.

Salbuespenak ez du hartuko jarduera ekonomikoa egiteko beharrezkoak ez diren aktiboen balioan partaidetzei dagokien zatia. Balio hori foru arau honetan jasotako erregelen arabera kalkulatuko da, eta jardueraren ondorio ez diren zorrek gutxituta egongo da.

Entitate batek ondare higigarria edo higiezina kudeatzen duela eta, beraz, jarduera ekonomiko bat egiten ez duela ulertuko da ekitaldi sozialeko 90 egunetan baino gehiagotan zirkunstantzia hauetako bat gertatzen denean:

a´) Bere aktiboaren erdia baino gehiago baloreez osatuta egotea, edo

b') Bere aktiboaren erdia baino gehiago jarduera ekonomikoei lotuta ez egotea.

Hala aktiboaren balioa nola jarduera ekonomikoei atxiki gabeko ondare elementuena kontabilitatetik ondorioztatuko dira, baldin eta kontabilitateak sozietatearen benetako ondare egoera zehazki islatzen badu.

Jarduerari lotu gabeko baloreez edo ondare elementuez osatutako aktiboaren zatia kalkulatzeko:

1.– Ez dira konputatuko balore hauek:

— Legezko eta arauzko eginbeharrak betetzeko edukitzen direnak.

— Jarduera ekonomikoak egitearen ondorioz ezarritako kontratu harremanetatik sortutako kreditu eskubideak barnean dituztenak.

— Balore sozietateek beren xedea den jardueran aritzearen ondorioz dauzkatenak.

— Gutxienez boto eskubideen 100eko 5 eman eta parte–hartzea zuzentzeko eta kudeatzeko helburuaz edukitzen direnak, baldin eta, ondorio horietarako, baliabide material eta pertsonalen antolamendu egokia badago eta partaidetutako entitatea letra honetan sartuta ez badago.

2.– Ez dira konputatuko ez balore gisa eta ez jarduera ekonomikoei atxiki gabeko elementu gisa eskuratze prezioa entitateak lortutako mozkin banatu gabeen zenbatekoa baino handiagoa ez dutenak, baldin eta mozkin horiek jarduera ekonomikoak egitetik eratorriak badira, urtean bertan nahiz aurreko 10 azken urteetan lortutako mozkinen zenbatekoaren mugapean. Ondorio horietarako, jarduera ekonomikoetatik etorritako mozkinekin parekatzen dira aurreko paragrafoaren azken puntuan azaltzen diren balioetatik etorritako dibidenduak, baldin eta partaidetutako entitateak lortutako diru–sarrerak, 100eko 90ean gutxienez, jarduera ekonomikoak egitetik badatoz.

Entitateak beste entitate batzuetan ere parte hartzen duenean, ulertuko da ez duela ondare higigarri bat kudeatzen, baldin eta, entitate horietako bakoitzean zuzenean gutxienez boto eskubideen 100eko 5 edukita, partaidetzak zuzendu eta kudeatzen baditu baliabide pertsonal eta materialak antolatuz. Horretarako, beharrezkoa izango da entitate partaidetuen jarduera nagusia ondare higigarri edo higiezin baten kudeaketa ez izatea, aurreko paragrafoan jasotakoaren arabera.

Jarduera ekonomikoei atxikitako ondasunak eta hainbat partaidetza salbuesteari dagokionez, honako hau argitzea komeni da:

Ulertzen da aktibo bat beharrezkoa dela jarduera ekonomiko bat egiteko, jarduera horri atxikitako elementu bat denean, hala ezartzen du AFHZFAk 26. artikuluan. Guztiarekin ere, entitate baten funts propioetan parte hartzea adierazten duten aktiboak jarduera ekonomikoari atxikita egon daitezke.

Ibilgailu, itsasontzi eta aireontziekin erlazionatutako aktiboak atxikitzat hartuko dira haien gastuak kengarriak diren proportzio berdinean.

Salbuespena aplikatzeko beharkizunak eta baldintzak 2017ko abenduaren 31n bete behar dira.

HONAKO HAUEI INOIZ EZ ZAIE APLIKATUKO SALBUESTPEN HORI

* Printzipioz salbuetsita dauden ondasun higiezinei, horiek laga badira edo haien gainean eskubide errealak eratuta badaude, haien errentamendua edo azpierrentamendua barne, non eta ondasun horiek ez dauden atxikita higiezinen errentamenduko jarduera bati, eta hura egiten duen zergadunak, gutxienez, ez duen soldatapeko BOST langile, lanaldi osoan eta dedikazio esklusiboarekin. Ondorio horietarako, enplegatuak ez dira konputatuko zergadunarekin harremana dutenean (ezkontidea, izatezko bikote–laguna, aurreko edo ondorengo ahaideak, bigarren mailako zeharkako ahaideak, izan ahaidetasunaren jatorria odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotea edo adopzioa), edo sozietateen gaineko zergaren foru arauko 42. artikuluan ezarritakoaren arabera lotutako pertsonak direnean.

* Ustiapen ekonomikoei atxikita ez dauden ondasun higiezinei partaidetzen balioan dagokien zatiari. Era berean, salbuespena ez zaio aplikatuko partaidetzen balioan dagokien zatiari (balio hori foru arauaren balorazio arauak aplikatuta kalkulatu behar da), higiezin horiek lagatzen direnean edo horien

gainean eskubide errealak eratzen direnean, haien errentamendua edo azpierrentamendua barne, NON ETA entitateak ez duen, gutxienez, soldatapeko BOST langile, lanaldi osoan eta dedikazio esklusiboarekin. Ondorio horietarako, pertsona enplegatuak ez dira konputatuko zergadunarekin harreman edo loturaren bat dutenean aurreko paragrafoan adierazitako eran.

Higiezinen errentamendua jarduera kualifikatua duten entitateetako partaidetzetan, salbuespena ez da aplikatuko sozietateen gaineko zergaren foru arauak 115. artikuluko 1 apartatuan aipatzen dituen kasuetan.

* Partaidetzen balioan bigarren mailako merkatuetan kotizatutako baloreei, inbertsio kolektiboko erakundeetako partaidetzei eta ibilgailu, urontzi eta aireontziei dagokien zatiari. Zerga oinarria kalkulatzeko, kontabilitate balio garbiaren ordez, kontuan hartuko da 3. apartatuan jasotako balorazio erregeletatik ateratzen den balioa, salbu eta kontabilitate balio garbia xedapen horiek aplikatuta ateratzen den balioa baino handiagoa denean. Orobat, salbuespena ez da aplikatuko esandako partaidetza hori zeharka edukitzen denean beste entitate batzuetako partaidetzen bitartez, betiere baldin eta partaidetza portzentajea entitate horien kapitalaren 100eko 5ekoa edo handiagoa bada. Ondorio horietarako, konputatuko da zergadunaren partaidetza nahiz ezkontidearena, izatezko bikote–lagunarena, aurreko zein ondorengo ahaideena, edo bigarren mailako zeharkako ahaideena (ahaidetasunaren jatorria izan daiteke odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotea edo adopzioa), edo sozietateen gaineko zergaren foru arauko 42. artikuluan ezarritakoaren arabera lotutako pertsona edo entitateena.

  Salbuespena ez zaio aplikatuko partaidetzen balioan bigarren mailako merkatuetan kotizatutako baloreei dagokien zatiari, baldin eta balore horiei dagokienez zergadunak gutxienez boto eskubideen 100eko 5 badauka, eta partaidetzak baliabide pertsonal eta materialak egoki antolatuz zuzentzen eta kudeatzen baditu.

* Inbertsio kolektiboko erakundeetako partaidetzei.

1.5 Zein da titularra?

Ondasun eta eskubideen titularra zein den zehazteko, kontuan hartuko dira titulartasun juridikoari buruz kasu bakoitzean aplikagarriak diren arauak, betiere zergadunek aurkeztu edo Administrazioak aurkitutako frogak aintzat harturik. Titulartasun juridikoari buruzko arauak dira, esate baterako, ezkontzaren erregimen ekonomikoa arautzen duten xedapenak, eta familiako kideen artean edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera osatutako izatezko bikoteko kideen arteko ondare harremanei kasu bakoitzean aplikagarri zaien legeria zibilean jasotakoak

Gertatzen bada ezkontzaren erregimen ekonomikoa edo ondare erregimena arautzen duten xedapenen arabera ondasun edo eskubide bat bi ezkontideena edo izatezko bikoteko bi kideena dela, balioa erdibana egotziko zaie, non eta ez den frogatzen badagoela beste partaidetza kuota bat.

Ondasun edo eskubideen titulartasuna behar bezala frogatzen ez bada, Zerga Administrazioak erregistro fiskal batean edo izaera publikoko beste batean titular gisa azaltzen dena hartu ahal izango du titulartzat.

Kargak, zorrak eta betebeharrak aurreko arau eta irizpideei jarraiki egotziko zaizkie zergadunei.

Testamentu–ahalordea erabili gabe duten heren tzietan gozamen eskubiderik badago, aurreko arauak aplikatuko dira gozamendunari.

Jabetza soilaren balioari dagokionez, edo inolako gozamendunik ez dagoenean, testamentu–ahalordea erabili gabe duten herentziak zergapetuko dira aren.(e)ko / Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko zerga sistema Euskal Zuzenbide Zibilaren berezitasunetara egoki tzen duenak, II. tituluan ezarritakoaren arabera.

1.6 Nola aitortzen da?

Aberastasunaren eta fortuna handien gaineko zergaren aitorpena **banaka** aurkezten da.

Familia unitate bateko kide izanik ere, zergadun bakoitzak banaka aurkeztu behar du aitorpena, bere aberastasuna indibidualizatuz.. Berea den aitorpena besterik ez du aurkeztu behar.

1.7 Noiz eta non aurkezten da aitorpena? Nola ordaintzen da?

Aitorpena aurkezteko epea 2018ko apirilaren 23an hasi eta urte bereko ekainaren 30ean amaituko da, biak barne.

Modalitate hau erabil daiteke zerga honen aitorpena aurkezteko:

- Telematikoa (internet).

ERNE: zergadunak modalitate honen bidez bakarrik aurkez dezake aitorpena.

Modalitate honen erabiltzaileak izan daitezke:

- Zergadunak: partikularrak eta enpresariak zein profesional autonomoak
- Ordezkari profesionalak: aholkulari eta kudeatzaileak

Prozedura

Hona hemen urteko aberastasunaren aitorpena internet bidez aurkezteko urratsak:

1) Datuak betetzea:

ZergaBidea laguntza programa erabili behar da. Gure webgunean bakarrik eskura daiteke. Zergadunek eta ordezkari profesionalek programa berdina dute.

ADI: autolikidazioa egitean, zergadunek zerrendatu behar dituzte euren titulartasuneko ondasun eta eskubide guztiak, salbuetsitakoak barne. Ondasun eta eskubideak 3. apartatuko erregelen arabera baloratuko dira.

2) Transmititzea:

• Zergadunak: pasahitz operatiboa zein sinadura elektronikoa erabiliz. Ezin da bidali kontraste datuarekin.

• Ordezkari profesionalak: sinadura elektronikoa erabiliz.

3) **Frogagiriak aurkeztea** (zergadunak edo ordezkari profesionalak): ez da frogagiririk aurkeztu behar. Aurkezpena amaitzen da aitorpena Internet bidez bidaltzen denean. Dena den, preskripzio epeak dirauen bitartean, beharrezkoa da gordetzea bai ondasun eta eskubideen nahiz zor eta obligazioen titulartasun zein balorazioari buruzko frogagiri eta egiaztagiriak, eta bai autolikidazioetan jasotzen diren kenkarienak.

Autolikidazioaren emaitza

Ordaintzekoa

Ordaintzeko emaitza 2018ko uztailaren 2an kargatuko da kontu korrontean.

1.8. Testamentu–ahalordea erabili gabe duen herentziako ondasun eta eskubideek

Testamentu–ahalordea erabili gabe duen herentziari buruz aurreko ezarritako obligazio formal eta materialak betetzea herentziaren administratzaileari dagokio.

Orobat, testamentu–ahalordea erabili gabe duen herentziaren administratzailea erantzule subsidiarioa izango da bi zergen ordainketari dagokionez.

Testamentu–ahalordea erabili gabe duen heren tziako ondasun eta eskubideek bi zergetan tributatuko dute, haien eduki tzailea zeinahi dela ere, salbu eta eduki tzaile hori erregistroko fede publikoak babestutako hirugarren bat bada, edo, ezin inskriba daitezkeen ondasun higigarrien kasuan, onustez etan titulu zuzenarekin justifikatzen bada ondasun eta eskubideok merkatari tzako edo industriako establezimendu batean eskuratu direla.

Horretarako, aurreko paragrafoan aipatutako ondasun eta eskubideen eskualdaketan, ondasun eta eskubide horiek testamentu–ahalordea osorik edo partez eta modu ezeztaezinean erabiltzeagatik edo ahalorde hori azkentzeagatik eskualdatzen badira, eskuhartzen duten notarioek, beraiek eskuetsitako agirietan, ohartarazi behar dute ezen ondasun eta eskubide horiektitulu honetan aipatzen diren eta eskualdaketa baino lehen sortutako zergen kuotak ordaintzeari lotuta geratzen direla, ordaintzeko obligazioa preskribatzen ez den bitartean. Era berean, Jabetzako edo Merkatartzako Erregistratzaileek orribazterreko ohar baten bidez adierazi behar dute ondasunak eta eskubideak titulu honetan aipatzen diren eta eskualdaketa baino lehen sortutako zergen kuotak ordaintzeari lotuta geratzen direla, ordaintzeko obligazioa preskribatzen ez den bitartean.

2. Zerga oinarria

Zergadunaren aberastasun garbiaren balioa izango da **zerga oinarria**.

Aberastasun garbia bi hauen arteko aldeak emango du:

- Zergadunarenak diren ondasun eta eskubideen balioa.
- Ondasun izaerako kargak, ondasun eta eskubideen balioa gutxitzen badute, eta zergadunak bere gain hartu behar dituen zorrak.

ERNE: aberastasun garbia zehazterakoan, salbuetsitako ondasunen kargak ez dira kenkaridunak izango.

LABURPENA

Ondasun eta eskubideen balioa

- Karga eta grabamen errealak, eta zorrak eta betebehar pertsonalak

Aberastasun garbia

3. Nola baloratzen dira ondasunak, eskubideak eta zorrak?

Aurretik ikusi den bezala, ondoko hauek baloratu behar dira zergaren zerga oinarria kalkulatzeko:

- Zergadunaren titularitateko ondasun eta eskubideak.
- Zergari lotutako ondasun edo eskubideen balioa murrizten duten karga errealak.
- Zergadunaren erantzukizunari lotutako zor eta betebehar pertsonalak.

Azter ditzagun kontzeptu horiek guztiak.

3.1 Ondasun higiezinak

3.1.1 Ondasun higiezin hiritar edo landatarrak

Hiri zein landa izaerako ondasun higiezinak balio katastralaren arabera konputatuko dira.

Zergaren sortzapen egunean ondasun higiezinek ez badute balio katastralik edo atzerrian kokatuta badaude, eskurapen balioaren arabera konputatuko dira, betiere balio hori Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 3/2014 Foru Arauaren 45. artikuluko 2. apartatuan jasotako koefizienteekin eguneratu eta gero.

3.1.2 Eraikitzen ari diren ondasun higiezinak

Aberastasun baliotzat hartuko da eraikuntza horretan zergadunak 2017ko abenduaren 31ra arte inbertitu dituen zenbatekoak eta orubearen aberastasun balioa.

Jabetza horizontala egonez gero, orubearen balioan duen zati proportzionala tituluan finkaturiko portzentajearen arabera zehaztuko da.

3.1.3 Jabetza anitzeko kontratuen edo antzekoen indarrez eskuratutako ondasun higiezinen gaineko eskubideak

- Ondasun higiezinaren titulartasun partziala badakarte, 3.1.1. puntuko arauei jarraikiz baloratuko dira.
- Ondasun higiezinaren titulartasun partzialik ez badakarte, ziurtagirietan edo bestelako titulu adierazgarrietan ageri den eskurapen prezioaren arabera baloratuko dira. Uztailaren 6ko 4/2012 Legean aurreikusitako eskubideak –bertan arautzen dira turismo–ondasunak txandaka aprobetxatzeko kontratuak, iraupen luzeko opor–produktuak eskuratzeko kontratuak, eta birsaltze eta truke kontratuak, eta zenbait zerga arau ematen dira–, modu berean baloratuko dira, haien izaera edozein dela ere..

OHARRA: 1985eko maiatzaren 9a baino lehenagoko kontratuen indarrez errentan emandako ondasun higiezinak. Sortutako errentaren %4 kapitalizatuz baloratuko dira, betiere horrela kalkulatutako balioa ondasun higiezinak baloratzeko erregelak aplikatuta ateratzen dena baino txikiagoa bada.

3.2 Jarduera ekonomikoak

Bi kasu bereizten dira:

- **Merkataritza Kodeari egokituriko kontabilitatea eramaten denean:**

  Jarduera ekonomikoei atxikitako ondasun eta eskubideak beren kontabilitatetik ateratzen den balioagatik konputatuko dira, aktibo errealaren eta pasibo exijigarriaren arteko aldea kontuan hartuta.

  Hori ez da aplikatuko ondasun higiezinen, ibilgailuen, urontzien eta aireontzien kasuan; izan ere, horiek baloratuko dira 3. apartatuko balorazio erregelen arabera, salbu eta kontabilitate balioa handiagoa bada xedapen horiek aplikatuta ateratzen den balioa baino.

  Ondasunak jarduera ekonomikoei atxikitzat jotzeko, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 3/2014 Foru Arauak dioe-

nari jarraituko zaio. Foru arau horren 27. artikuluko 5. eta 6. erregeletan aipatzen diren ibilgailu, itsasontzi eta aireontziak atxikitzat joko dira haien gastuak kengarritzat jotzen diren proportzio berdinean.

- **Merkataritza Kodeari egokituriko kontabilitatea eramaten ez denean:**

  Honela gertatzen denean, aberastasunaren eta fortuna handien gaineko Zergaren gainerako arauak erabiliko dira ondasun eta eskubideak baloratzeko.

3.3 Kontu korronte edo aurrezki kontuen gordailuak, agerian edo epeka

Balio hauetan **handiena** kontuan hartuz konputatuko dira:

- 2017ko abenduaren 31n duten saldoa.
- 2017ko laugarren hiruhilekoan duten batez besteko saldoa. Kalkulu hori egiteko, dauden ondasun eta eskubideak eskuratzeko edo zorrak kitatu nahiz murrizteko ateratako fondoak konputatu gabe utziko dira.

3.4 Kapital propioak hirugarrenei laga izana adierazten duten baloreak, merkatu antolatuetan negoziatuak

2017ko laugarren hiruhilekoan izan duten batez besteko negoziazio balioaren arabera konputatuko dira.

3.5 Kapital propioak hirugarrenei laga izana adierazten duten gainerako baloreak

Merkatu antolatuetan negoziatzen ez diren balore hauek beren nominalaren arabera konputatuko dira, amortizazio edo itzulketa primak barne hartuz, hala badagokio.

3.6 Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu antolatuetan negoziatuak

2017ko laugarren hiruhileko batez besteko negoziazio balioaren arabera konputatuko dira.

Apartatu honetatik kanpo geratuko dira inbertsio kolektiboko erakundeen akzioak eta partaidetzak.

3.7 Edozein motatako entitateen fondoetan parte hartzea adierazten duten gainerako baloreak

Balore hauek ez dira negoziatzen merkatu antolatuetan, eta onartutako azken balantzetik ateratzen den balio teorikoaren arabera konputatzen dira.

> **ADI:** Ondasun higiezinen, bigarren mailako merkatuetan kotizatutako baloreen, inbertsio kolektiboko erakundeetako partaidetzen, edo ibilgailu, urontzi edo aireontzien kasuan zerga oinarria kalkulatzearen ondorioetarako, aurreko apartatuetan aipatu den balio teorikoa aktiboen kontabilitate balio garbia zerga honen ondorioetarako izango luketen balioarekin ordeztuta zehaztuko da.

Inbertsio kolektiboko erakundeen kapital sozialeko edo ondare fondoko akzio eta partaidetzak 2017ko abenduaren 31ko likidazio balioaren arabera konputatuko dira. Balantzean sartutako aktiboak berariazko legerian jasotako arauei jarraiki baloratuko dira, eta hirugarrenekiko betebeharrak kenkaridunak izango dira.

Bazkideek kooperatiben kapital sozialean duten partaidetzaren balioa zehazteko, kontuan hartuko da ordaindutako ekarpen sozialek –nahitaezkoek zein borondatezkoek– onartutako azken balantzean eratzen duten zenbateko osoa, eta egotzitako eta konpentsatu gabeko galera sozialak egonez gero, horiek kendu egingo dira.

Horretarako, entitateek ziurtagiriak banatu beharko dizkiete beren bazkide edo partaideei, balorazioak bertan azalduz.

3.8 Bizitza aseguruak eta aldi baterako edo biziarteko errentak

Bizitza aseguruak 2017ko abenduaren 31n duten erreskate balioaren arabera konputatuko dira.

Kapital bat dirutan edo ondasun higikor nahiz higiezinetan ematearen ondorioz eratzen diren aldi baterako edo biziarteko errentak 2017ko abenduaren 31n duten kapitalizazio balioaren arabera konputatuko dira. Horretarako, Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergan pentsioak eratzeko ezarrita dauden arau berberak aplikatuko dira.

3.9 Bitxiak, luxuzko larruak, ibilgailuak, urontziak eta aireontziak

2017ko abenduaren 31ko merkatuko balioaren arabera konputatuko dira.

Merkatuko balio hori zehazteko, ibilgailu erabilien balorazio taulak[102] erabili ahal izango dituzte zergadunek.

3.10 Arte–gaiak eta zaharkinak

2017ko abenduaren 31ko merkatuko balioaren arabera konputatuko dira.

3.11 Eskubide errealak

Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergan emandako irizpideei jarraiki baloratuko dira gozameneko eta jabetza soileko eskubide errealak.

3.12 Administrazio emakidak

Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergan emandako irizpideei jarraiki baloratuko dira.

3.13 Jabetza intelektual eta industrialetik eratorritako eskubideak

Zergadunak hirugarrenengandik eskuratu dituenean, beren eskurapen balioaren arabera konputatuko dira.

3.14 Kontratuzko aukerak

Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergan ezarritakoari jarraiki baloratuko dira.

102 Ikus 2017ko ekitaldirako onartutako balorazio taulak. Urtarrilaren 10eko 21/2017 Foru Agindua, ibilgailu eta itsasontzien batez besteko salmenta prezioak onartzen dituena ondare eskualdaketen eta egintza jurídico dokumentatuen gaineko zerga, oinordetza eta dohaintzen gaineko zerga, zenbait garraiobideren gaineko zerga berezia, eta aberastasunaren eta fortuna handien gaineko zerga kudeatzean aplikatzeko eta ekainaren 19ko 317/2017 Foru Agindua, urtarrilaren 10eko 21/2017 Foru Aginduan sartu gabeko zenbait garraio–elementuren batez besteko salmenta prezioak onar tzen dituena.

3.15 Eduki ekonomikoa duten gainerako ondasun eta eskubideak

Aurreko ataletan jaso ez diren ondasun eta eskubideak 2017ko abenduaren 31n merkatuan duten prezioaren arabera baloratuko dira.

3.16 Zorrak

2017ko abenduaren 31n duten balio nominalaren arabera baloratuko dira zorrak. Zergadunak bere gain hartu behar dituenek baino ez dute kenkarirako eskubiderik emango, **behar bezala justifikatuta** badaude beti ere.

Zenbateko abalatuak ez dira kenkaridunak izango, harik eta, zordun nagusiaren aurkako eskubidea erabili ondoren, honek ordaindu ez eta abal emailea zorra ordaintzera behartuta egon arte. Betebehar solidarioaren kasuan, kopuru abalatuen kenkaria ezin izango da egin abalistaren aurkako eskubidea gauzatu arte.

Orobat, ezingo da kenkaririk aplikatu ondasun bat erostean geroratutako prezioa bermatzen duen hipotekagatik, baina horrek ez du eragotziko prezio geroratua edo zor bermatua kengarria izatea.

Inoiz ere ezin izango da kenkaririk egin ondasun edo eskubide salbuetsiak erosteko hartutako zorretan. Zati bateko salbuespena egiten denean, zorren zati proportzionala izango da kenkariduna, hala dagokionean.

4. Oinarri likidagarria

Oinarri likidagarria kalkulatzeko, zerga oinarriari **700.000,00** euro kendu behar zaizkio minimo salbuetsiaren kontzeptuan.

Zerga oinarria – **700.000,00** euro = Oinarri likidagarria

Dena den, zerga ordaintzeko obligazio erreala duten subjektu pasiboen kasuan, minimo salbuetsia aplikatuko zaie betiere frogatzen badute beren aberastasuna 700.000 eurotik beherakoa dela, eta haien egoitza ez badago paradisu fiskaltzat hartutako herrialdeetan edo informazioa trukatzeko akordiorik sinatu gabekoetan.

5. Kuota osoa

Kuota osoa kalkulatzeko, ondoko eskala aplikatu behar zaio oinarri likidagarriari:

Oinarri likidagarria Muga eurotan	Kuota osoa	Oinarri likidagarriaren gainerakoa Muga eurotan	Tasa (%)
0,00	0,00	500.000,00	0,25
500.000,00	1.250,00	1.000.000,00	0,60
1.500.000,00	7.250,00	1.600.000,00	1,00
3.100.000,00	23.250,00	3.200.000,00	1,30
6.300.000,00	64.850,00	Hortik aurrera	1,50

Adibidea

Kalkulatu dezagun 580.000,00 euroko oinarri likidagarri bati dagokion kuota osoa.

Oinarri likidagarria	Kuota osoa
500.000,00 €-raino	1.250,00 €
Gainerakoa 80.000 x %0,60	480,00 €
Guztira	1.730,00 €

6. Oinarri likidoa

Kuota likidoa kalkulatzeko, kuota osotik gutxitu behar da atzerrian ordaindutako zergengatik aplikatutako kenkarien zenbatekoa.

Kuota likidoa ezin da izan inoiz negatiboa.

Obligazio errealagatik ateratzen den kuota likidoa ezin da izan aberastasun osoa obligazio pertsonalarengatik zergapetu izan balitz aterako zena baino handiagoa.

Ordaintzeko emaitza 2018ko uztailaren 2an kargatuko da kontu korrontean.

7. Atzerrian ordaindutako zergen kenkaria

Zergak ordaintzeko betebehar pertsonala dagoenean, zergaren kuotatik ondorengo bi zenbatekoen artean **txikiena** kenduko da, ondasunak lurralde espainiarretik kanpo egoteagatik edo eskubideak handik kanpo erabiltzeagatik:

- Zergan konputatzen diren ondare elementuei antzeko zerga baten ondorioz atzerrian ordaindutako zenbateko efektiboa.
- Zergaren batez besteko tasa efektiboa atzerrian zergapetutako oinarri likidagarriaren zatiari aplikatuz atera den emaitza.

$$\text{Batez besteko karga tasa} = \frac{\text{Kuota osoa}}{\text{Oinarri likidagarria}} \times 100$$

Adibidea

300.000 euroko oinarri likidagarria duen zergadun batek zergaren arauen arabera 120.000 eurotan baloratutako ondasun higiezin bat dauka atzerrian. Herrialde horretan, 240,40 euro ordaindu ditu, aberastaunaren eta fortuna handien gaineko zergaren pareko zerga batengatik.

Bere aitorpenean zenbateko hauetatik txikiena kenduko du:

a) Atzerrian ordaindutako zenbatekoa: 240,40 euro

b) Atzerriko ondasunak aitorpenean adierazten duen zenbatekoa.

Lehendabizi, batez besteko tasa efektiboa kalkulatuko dugu:

Oinarri likidagarria: 300.000,00 €.

Kuota osoa: 300.000 x % 0,25 = 750,00 €

$$\text{Batez besteko tasa efektiboa} = \frac{\text{Kuota osoa}}{\text{Oinarri likidagarria}} \times 100 = \frac{750{,}00}{300.000{,}00} \times 100 = \%0{,}25$$

Etxebizitzaren balorazioa, batez besteko tasa efektiboaren arabera: 120.000,00 €–ren %0,25 = 300,00 €.

Atzerrian ordaindutako zergengatik egin beharreko kenkaria a) eta b)ren artean txikiena izango da: 240,40 €.