

## 6

### Ondare irabazi eta galerak

- 6.1 Zer dira ondare irabazi eta galerak?
  - 6.1.1 Noiz ez da aldatzen ondarearen osaera?
  - 6.1.2 Noiz ez dago ondare irabazi edo galerarik?
  - 6.1.3 Noiz daude salbuetsita irabaziak?
  - 6.1.4 Noiz ez dira kontuan hartzen galerak?
- 6.2 Nola kalkulatu da irabazia edo galera?
  - 6.2.1 Nola kalkulatu da eskurapen balioa?
  - 6.2.2 Nola eguneratu da eskurapen balioa?
  - 6.2.3 Nola kalkulatu da eskualdaketa balioa?
  - 6.2.4 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako elementuen araudi iragankorra
- 6.3 Berriarazo balorazio arauak
  - 6.3.1 Sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu arautuetan negoziatzeko onartuak, ordain truke eskualdatzea
  - 6.3.2 Sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu arautuetan negoziatzeko onartu 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 desagitea
  - 6.3.7 Negozio-lokala eskualdatzea
  - 6.3.8 Kalte-ordainak ordaintzea ondare elementuen galera edo ezbeharrengatik
  - 6.3.9 Ondasunak edo eskubideak trukitzea
  - 6.3.10 Biziarteko edo aldi baterako errentak iraungitzea
  - 6.3.11 Ondare elementuak eskualdatzea aldi baterako edo biziarteko errenta baten trukean
  - 6.3.12 Ondasun higiezinaren gaineko eskubide 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 dituenen.

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.
- **Etekin ez izatea**. Horrelaxe gertatzen da aktibo finantzarioekin eta bizitza edo minusbaliotasun aseguruekin. Ondarearen osaeraren aldaketaren arrazoiak 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 ekonomikoaren etekin arruntari batuz edo etekin horretatik kenduz.

Dena den, zenbait kasu berezitan:

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

### 6.1.1 Noiz ez da aldatzen ondarearen osaera?

Hiru kasu hauetan ez da aldatzen, baldin eta ez bada gertatzen adjudikazio soberakinik:

- *Gauza komuna* zatitu denean.
- Ganantzialen sozietatea desegin denean, *partaidetzako ezkontza erregimen ekonomikoa* iraungi denean edo Izatezko bikoteei buruzko maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikoteen ondare erregimen ekonomikoa iraungi denean baldin eta izatezko bikoteak hitzartutako ondare erregimen ekonomikoa aurreko bi horietako edozein bada.
- *Ondasun komunitatea desegin denean edo komu-neroak bereziti direnean*.

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

Nolanahi ere, ulertuko da ondarearen osaera beti aldatzen dela alderdietako batek bere partaidetza kuotari dagokiona baino balio handiagoan esleitzen badizkio bere buruari ondasunak edo eskubideak, izan besteari edo beste konpentsazio bat emanez, izan inolako konpentsaziorik ordaindu gabe. Horrelakoetan, beharrezkoa izango da soberan jasotako ondasun edo eskubideen balioak eguneratzea.

Baloreen mailegu eragiketek ere ez dute ondarea aldatuko, mailegu emailearen Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondorioetarako, baldin eta Balore Merkatuari bu-

ruzko 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 eskualdaketa 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 eraturako izatezko bikotekidearen alde, edo aurreko zein ondorengo ahaideen edo adoptatzaileen edo adoptatuen alde, baldin eta enpresak edo partaidetzek Ondarearen gaineko Zergan hobarituak izateko eskubidea badute.
4. Zergadunak bere enpresa edo haren partaidetzak dohaintzan ematen dituenen langileen alde, betiere enpresak edo partaidetzek Ondarearen gaineko Zergan hobarituak izateko eskubidea badute.
5. Ezkontideen ondasun banaketako araubide ekonomikoa edo izatezko bikoteak adostutako ondare araubidea iraungitzen denean, baldin eta legeak edo epaileek aginduta konpentsazioak egiten badira eta horien zioak ezkontideen edo izatezko bikotekideen arteko pentsio konpentsagarriekin zerikusirik ez badu. Apartatu honetan aipatutako konpentsazioek ez dute emango ordaintzailearen zerga oinarria murrizteko eskubiderik, eta ez dira errenta izango jasotzailearentzat. Zenbaki honetan aipatutako kasuak inola ere ezingo du ekarri esleitutako ondasun edo eskubideen balioak eguneratzea.
6. Pertsona desgaituen alde eraturako ondare babestuei ekarpenak egiten zaizkienean. Dohaintza jasotzen duena, dohaintza-emailearen lekuan subrogatuko da dohaintzan jasotako ondarearen eskuratze data eta baloreari dagokionez<sup>56</sup>.

Azter ditzagun banan-banan.

#### 6.1.2.1 Zer gertatzen da kapitala murrizten denean?

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

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

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

<sup>56</sup> Ikus 12. kapituluaren barruan, "Kuota likidoa eta kenkariak" izenekoan, 12.4.1 apartatua, pertsona desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenen kenkariari buruzkoa

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

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

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

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

Negoziatora 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 partaidetzaren 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 partaidetzaren eskurapen balioa, aurreko paragrafoan ezarritako erregelari jarraiki, balio hori deuseztatu arte. Soberakina badago, kapital higigarriaren etekin gisa integratuko da, eta edozein motatako entitateen funts propioetan parte hartzeagatik lortu dela joko da<sup>57</sup>. 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<sup>58</sup>. Ondorio horietarako, iritziko da kapital murriztapenak, beren xedea zeinahi dela ere, banatu gabeko mozkinetatik ez datorren kapital sozialaren zatia 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 2014ko maiatzaren 15ean emandako 2014/65/EE Zuzentarauan –finantza tresnen merkatuari buruzkoan– definitzen diren balore merkatu arautuetako batean negoziatzeko onartuta ez dauden eta sozietate edo entitateen funts propioetako partaidetza ordezkatzeko 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 positiboa 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 partaidetzaren 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 partaidetzaren 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 ezagunak) 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 aitortpena aurkeztu behar dute, hildakoak heriotza egunera arte lortutako errentengatik. Oinordekoek eta legatu hartzaileek, bestalde, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga ordaindu beharko dute.

### 6.1.2.3 Zer gertatzen da zergadunak dohaintzan ematen dituen bere enpresa edo haren partaidetzak ezkontidearen alde, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikotegunaren alde, edo aurreko zein ondorengo ahaideen alde, enpresa edo partaidetzak ondarearen gaineko zergan<sup>59</sup> salbuetsita izateko eskubidea izanez gero?

Enpresen edo entitateetako akzio edo partaidetzaren kostu gabeko eskualdaketatik, ezkontidearen, izatezko bikotegunaren, 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:

57 Ikus 4. kapituluaren barruan "edozein motatako entitearen fondo propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinaren" buruzko 4.3.1.apartatua.

58 Ikus 4. kapituluaren barruan "edozein motatako entitearen fondo propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinaren" buruzko 4.3.1.apartatua.

59 Ondasunaren gaineko zergari buruzko ekainaren 11ko 2/2018 Foru Arauak 6 artikuluan aipatzen dituen enpresak edo partaidetzak dira.

- Enpresak edo partaidetzek eskualdatzailearen (dohaintza emailearen) Ondarearen 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 ordainsaririk ez kobratzea une horretatik aurrera zuzendaritza lanarengatik.

Ondorio horietarako, sozietateko administrazio kontseiluko kide izate soila ez da hartuko zuzendaritza arduratzat.

- Eskuratzzaileak (dohaintza hartzaileak) dohaintzaren eskritura publikoaren egunaren ondorengo bost urte barruan eustea enpresari edo berak jasotako partaidetzei, salbu epe horren barruan hiltzen bada edo porrotaren prozedura dela eta empresa likidatzen bada.

Eskuratzzaileak epe horren barruan ez badie eusten enpresari edo partaidetzei, eskualdatzaileak bere zerga egoera erregularizatu beharko du epea bete ez den ekitaldiari dagokion aitortpenean. Ekitaldi horretan ondare irabazi edo galera gertatu dela ulertuko da.

- Eskuratzzaileak ez egitea zuzenean edo zeharka eskurapen 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: 2022ko otsailaren 2an eskuratu eta 2022ko irailaren 1ean atxikitzen bazaio) gutxienez 2027ko irailaren 2an gauzatu behar da ondasunaren kostu gabeko eskualdaketa geroratu ahal izateko.
- Akzioak eta partaidetzak eskualdatzen direnean, ondare irabazi edo galera bat egongo da jarduera ekonomikoak garatzeko beharrezkoak ez diren aktiboaren balioak, jardueratik ondorioztatzen ez diren zorrekin gutxituak, eta entitatearen ondare garbiaren balioak elkarren artean duten proportzioari dagokion zatian. Hala bada, erregela horiek berak partaidetutako entitateen akzio eta partaidetzen balorazioan ere aplikatuko dira, entitate edukitzailearen partaidetzen balioa zehazteko. Aktibo bat jarduera ekonomiko bat garatzeko neharrezkoa den ala ez ereabakitzeko, Ondarearen gaineko Zergari buruzko ekainaren 11ko 2/2008 Foru Arauaren 6.artikuluko laugarren apartatuan xedatutakoari jarraituko zaio.

**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 dituen langileen alde bere enpresa edo haren partaidetzak, enpresa edo partaidetzak ondasunaren gaineko zergan<sup>60</sup> salbuetsia izateko eskubidea izanez gero?

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

- Langile eskuratzzaileek eskurapena egin aurreko bost urteetatik gutxienez hirutan izan behar dute lan egingakoak 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 egingako 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 eskuratzzaileak ekarpenean ematen badizkio eskuratzzaileko 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, eskuratzzaileek 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 eskuratzzaileak 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, eskuratzzaile bakoitzak entitatean zuzenean edo zeharka izan dezakeen partaidetza, barruan sartuta ezkontidearena edo izatezko bikote-lagunarena, aurreko ahaideena edo adoptatzaileena, ondorengo ahaideena eta adoptatuaena, 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.

- Eskualdatzaileak zuzendaritza funtzioak betetzea entitatean, eta haiengatik jasotzen dituen ordainsariak ez izatea bere jarduera ekonomikoengatik eta lan pertsonalarengatik lortzen dituen etekin guztien 100eko 50 baino handiagoak, Ondarearen gaineko Zergari buruzko ekainaren 11ko 2/2018 Foru Arauak 6.Bi.d) artikuluko lehen paragrafoan xedatutakoarekin bat, eta, gainera, aurreko c) letrako bigarren beharkizunean ezarritakoari jarraituz, eskualdaketa unetik beretik zuzendaritza funtzio horiek egiteari uztea eta ordainsari gehiagorik ez jasotzea. Ondorio horietarako, sozietatearen administrazio kontseiluko kide izate hutsa ez da sartuko zuzendaritza funtzioen barruan.

60 Ondasunaren gaineko zergari buruzko ekainaren 11ko 2/2018 Foru Arauak 6

artikuluan aipatzen dituen enpresak edo partaidetzak dira.

- Entitate bateko akzio edo partaidetzen eskualdaketa bertako langileen edo taldeko entitateetako langileen alde egiten dela joko da, eskuratzaila entitate bat denean eta, gainera, entitate horrek baldintza hauek betezen dituen:

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, ulertuko da entitatean langileek bakarrik parte hartzeko beharkizuna, aurreko paragrafoan aipatua, ez dela bete gabe geratzen bertan parte hartzen duten langileek entitate enplegatzailean lan egiteari uzten diotenean erretiroa hartzeagatik edo haien alde ezintasun iraunkor osoa, absolutua, edo baliaezintasun handia aitortzeagatik.

Era berean, ulertuko da entitateko akziodunen osaerari buruzko beharkizuna ez dela bete gabe geratzen partaidetza langileek bakarrik partaidetutako entitateko akzio edo partaidetzak eskuratu ondoren hil diren langileen oinordekoei dagokienez. Aurreko hori bi urtez aplikatuko da gehienez, langilearen heriotzatik aurrera.

b') Aktiboaren gutxienez 100eko 90 entitate horretako edo taldeko entitateetako akzio eta partaidetzek eratzeko. 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') letratan 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, eskualdatzailak zerga egoera erregularizatu behar du baldintzak bete ez diren ekitaldiko autolikazioan. Alde batera utziko da eskualdaketa bertako langileei egin zaien edo langileek bakarrik partaidetutako Indarrean dagoen testua entitatei 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 zatia; zati horren proportzionala den eskurapen balioa zergaren arau orokorre 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 eskualdaketa, eskurapen balioa haiek ordaindutakoa izango da, eta eskurapen eguna, eskualdaketaarena. Kosturik gabeko eskualdaketa, dohaintza jasotzen duena, langileak alegia, dohaintza-emaileen tokian subrogatuko da ondasun horien eskurapen balioei eta datei dagokienez.

### 6.1.2.5 Zer gertatzen da ezkontideen ondasunen bereizketako erregimen ekonomikoa edo izateko 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, izateko bikoteei buruzkoak, xedatutakoaren arabera hitzartutako ondare erregimen ekonomikoa desegiten bada, esleipenak legearen aginduz edo epaileen erabakiz gertatzen direnean eta horien zioak ezkontideen edo izateko 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 elkarten aldeko dohaintzetan, baldin eta kuotaren kenkaria egiteko eskubidea ematen badute Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan<sup>61</sup>.
- Irabaziak 65 urtetik gorako pertsonen 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 pertsonen ohiko etxebizitza kostu bidez salteagatik 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-kredituak ematen dituen beste edozein entitatearekin 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:

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

- a) Euskal Kultur Ondarean sartutako ondasunak, baldin eta Kultur Ondasun Kalifikatuen Erregistroan edo Euskal Kultur Ondareari buruzko uztailaren 3ko 7/1990 Legeak aipatutako Inbentario Orokorrean sartuta badaude.
- b) Espainiako Ondare Historikoan sartutako ondasunak, baldin eta Ondasun Higigarrien Inbentario Orokorrean edo Kultur Onurako Erregistro Orokorrean sartuta badaude, Espainiako Ondare Historikoari buruzko ekainaren 25eko 16/1985 Legeak 73. artikuluan xedatutakoaren arabera.

### 6.1.4 Noiz ez dira kontuan hartzen galerak?

Ondoko kasu hauek ez dira hartuko ondare galeratzat:

1. Justifikatu gabeko galerak.
2. Kontsumoagatik izandako galerak.
3. Bizien arteko egintzak edo liberalitateak direla medio izandako ordainik gabeko eskualdaketengatik gertatu diren galerak.
4. Ondasun higiezinaren kostu bidezko eskualdaketak direla medio sortutakoak, higiezin horiek kostu gabeko eskurapen batetik badatoz eta eskurapen hori Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergan salbuesita 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 irabaziaz baino handiagoak badira.
6. Ondare elementu bat eskualdatzean izandako galerak, eskualdatzaileak ondare elementu bera berriro eskuratzeko duenean eskualdaketa egunaren ondorengo urtearen barruan. Kasu horietan, ondare elementua geroago eskualdatzen denean integratuko da galera. Adibidez: zergadunak ondasun bat 2019ko urtarrilaren 1ean saldu eta ondare galera izan du; ondasun bera 2019ko abenduaren 31n erosi badu berriro, salmentan izandako galera ez da 2019. urteko aitortpenean kontuan hartuko, baizik eta ondasuna berriro saltzen duenean.
7. Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2014ko maiatzaren 15eko 2014/65/EB Zuzentarauan –finantza tresnen merkatuari buruzkoan– definituta dauden bigarren mailako balore merkatu ofizialetan negoziatzeko onartutako balore edo partaidetzak eskualdatzean izandako galerak, zergadunak balore homogeneoak<sup>62</sup> eskuratu dituztenean 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 Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2014ko maiatzaren 15eko 2014/65/EB Zuzentarauan –finantza tresnen merkatuari buruzkoan– definituta dauden bigarren mailako balore merkatu ofizialetan negoziatzeko onartu gabeko balore edo partaidetzak eskualdatzean izandako galerak, zergadunak balore homogeneoak<sup>63</sup> eskuratu dituztenean 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 balioetik, 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 eskuratuaren egindako **inbertsio eta hobekuntzen kostua**.
  - **Eskurapenari lotutako gastuak eta zergak**, interesak kanpoan utzita, eskuratzailak (erosleak) ordaindu dituztenean.
2. Bigarren urratsa: aurreko baturari zenbateko hau kenduko zaio:
  - **Amortizazioa.** Bidezkoa denean, erregelamenduz egindako amortizazioak kenduko dira; nolahi 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.

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.

### 6.2.2 Nola eguneratzen da eskurapen balioa?

Eskurapen balioaren osagaiak kalkulatu ondoren, erregelamenduz onartzen diren koefizienteak aplikatuz eguneratuko dira<sup>64</sup>. 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 dagokien koefizientea izango da eguneratze koefizientea.

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

2022an eskualdatutako ondasun edo eskubideetarako, koefiziente hauek aplikatuz eguneratuko da eskurapen balioa.

Urtea	Eguneratze koefizientea
1994 eta aurrekoak	1,700
1995	1,805
1996	1,739
1997	1,700
1998	1,662
1999	1,617
2000	1,562
2001	1,504
2002	1,451
2003	1,411
2004	1,370
2005	1,326
2006	1,282
2007	1,247
2008	1,198
2009	1,194
2010	1,174
2011	1,139
2012	1,113
2013	1,096
2014	1,094
2015	1,094

64 2022. urtean egindako eskualdaketari abenduaren 28ko 15/2021 Foru Dekretuak finkatutako koefizienteen taula aplikatzen zaie.

2016	1,094
2017	1,073
2018	1,056
2019	1,046
2020	1,046
2021	1,020
2022	1,000

Dena den, ondare elementua 1994ko abenduaren 31n eskuratu bada, 1,805 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 arauari jarraiki lortuko da inorenganatzearen benetako zenbatekoa.

**2015eko urriaren 3tik aurrera eta 5/2015 Legea, ekainaren 25ekoa, Euskal Zuzenbide Zibilar buruzkoa onartzearen ondorioz**, aurreko paragrafoan xedatutakoa aplikatuko da are kostu gabeko eskualdaketa komisarioak testamentu-ahalordea erabilia 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 eskualdaketari 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 datai dagokienez. Subrogazio horretan, uneko eraginkortasuneko oinordetza-itunaren aurretik dohaintza-emaileak zituen eskurapen data eta balioa gordeko dira.

- **Eskualdaketari lotutako gastuak eta zergak**, interes kanpoan utzita, eskualdatzaileak ordaindu dituenen.

#### LABURPENA: eskualdaketa balioa

Inorenganatzearen benetako balioa  
 - Eskurapenari lotutako gastuak eta zergak,  
 eskualdatzaileak ordainduak

Eskualdaketa balioa



## Adibidea

Demagun 2004ko 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. 2010ko urtarrilaren 25ean, terraza itxi eta 12.000,00 euro ordaindu zenituen horrengatik. 2004ko urtarrilaren 31tik 2004ko azaroaren 30era bitartean, etxebizitza errentan eman zenuen: 3.600,00 eurokoa izan zen amortizazioa. 2022ko 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 1,370	246.600,00 €
Gastu eta zerga eguneratuak	15.000,00 € x 1,370	20.550,00 €
Amortizazio eguneratua	3.600,00 € x 1,370	-4.932,00 €
<b>Eskurapen balio eguneratua</b>		<b>262.218,00 €</b>
<b>Etxebizitzaren ondare irabazia</b>	<b>340.000,00 € - 262.218,00€</b>	<b>77.782,00 €</b>

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 1,174	-14.088,00 €
<b>Hobekuntzaren ondare irabazia</b>	<b>24.000,00 € - 14.088,00 €</b>	<b>9.912,00 €</b>

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 erre-gela hauei jarraikiz kalkulatu da:

1<sup>a</sup>.- Oro har, eta ondare elementu bakoitzerako, kalkulua egingo da Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauak dioenaren arabera. Horrela kalkulatu ondare irabazitik bereizi behar da zein zati sortu den 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen. Zati hori ondoko hau dela ulertuko da: eskurapen egunetik 2006ko abenduaren 31ra arte (bi egunak barne) igarotako egun kopuruari zergadunaren ondarean egon den egun kopuru osoarekiko proportzioan dago-kion 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 Merkataru buruzko Legearen testu bategineko 314. artikuluan aipatutako entitateen baloreak badira –kanpoan utzita higiezin 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 handiago 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) letratan adierazitakoagatik, hurrenez hurren hamar, bost eta zortzi urteko iraupen aldia duten ondare elementuetatik baldin badator.

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

Aurreko paragrafoan xedatutakoaren ondorioz ondare irabazi bat lortzen bada, ondoko murrizpenetatik dago-kiona 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. erregelaren ezarritakoaren arabera murriztuko da. Ondorio horietarako, 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako ondare irabazia honako hau izango da: balore, akzio edo partaidetzei 2006ko Ondarearen gaineko Zergan dagokiena eskualdaketa baliotzat hartuta ateratzen den ondare irabaziaren zatia.

- 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. erregelaren ezarritakoaren arabera murriztuko da.

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

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

LABURPENA: Irabazia murrizteko portzentajeak	
	Portzentajea, iraupen urte 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.

2022ko 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		1,700
Eskurapen balio eguneratua	20.000,00 € x 1,700	34.000,00 €
Sortutako ondare irabazia	300.000,00 € - 34.000,00 €	266.000,00 €
Eduki den egunak, guztira		12.929 egun
Eduki den egunak 2006/12/31ra arte		7.295 egun
2007/01/01 baino lehenagoko irabazia	(7.295 / 12.929) x 266.000,00 €	150.024,00 €
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	150.024,00 €-ren % 88,88	-133.341,33 €
Etxebizitzaren ondare irabazia	266.000,00 € - 133.341,33 €	132.658,67 €

Ondare irabazi hori aurrezpenaren zerga oinarrian integratu 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. 2022ko 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		1,700
Eskurapen balio eguneratua	6.000,00 € x 1,700	10.200,00 €
Sortutako ondare irabazia	30.000,00 € - 10.200,00 €	19.800,00 €
Murrizpena	0,25 x (6-2) x (25.000,00 - 10.200,00)	14.800,00 €
Ondare irabazia	19.800,00 € - 14.800,00 €	5.000,00 €

Ondare irabazi hori aurrezpenaren zerga oinarrian integratu 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		1,700
Eskurapen balio eguneratua	6.000,00 € x 1,700	10.200,00 €
Sortutako ondare irabazia	22.000,00 € - 10.200,00 €	11.800,00 €
Murrizpena	0,25 x (6-2) x (22.000,00 - 11.800,00)	10.200,00 €
Ondare irabazia	Ez da zergapetzen	0,00 €

## 6.3 Berriarazo balorazio arauak

Formula hau da ondare irabazi eta galerak kalkulatzeko arau orokorra:

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

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

Dena den, ondoko kasuetan berriarazo balorazio arauak erabiltzen dira.

- Merkatu arauetan negoziatziora onartutako baloreen salerosketa.
- Merkatu arauetan negoziatziora onartu gabeko balore edo partaidetzen salerosketa.

- Ondare sozietateen baloreen edo kapital partaidetzen eskualdaketa.
- Inbertsio kolektiboko erakundeen kapital edo ondarearen akzio edo partaidetzen kostu bidezko eskualdaketa edo berreskurapena.
- Diruzkoak ez diren ekarpenak sozietateei.
- Bazkideen bereizketa edo sozietateen desegitea.
- Negozio lokalaren eskualdaketa.
- Kalte-ordainak ondare elementuen galera edo ezbeharrerengatik.
- 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 partaidetzaen baloreak (akzioak) eskualdatzean, **eskualdaketa balioa** akzioa saltzen den egunean merkatu arautuan duen **kotizazio balioa** izango da gutxienez. Dena den, akzioaren salmenta prezioa handiagoa bada kotizatutakoa baino, salmenta balioa nagusituko da.
- **Balore homogeenok**<sup>65</sup> 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 homogeenotzat 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.

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

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

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

#### HAUTAZKO ARAUBIDEA AKZIO SALMENTEN IRABAZIAK

Baloreak kostu bidez eskualdatzen dituzten zergadunek bi hautu hauen artean egin dezakete: eskualdaketa 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 aplikatuz ateratzen den zenbatekoa ez da sartuko aurrezpenaren zerga oinarrian, eta kuota osoari batuko zaio.

Autolikidazioa aurkezteko unean adierazi behar da hautu hau. Aukera hau alda daiteke, baldin eta hari buruzko administrazio-errekerimendurik ez bada egin.

### Adibidea

Demagun 2022ko otsailaren 20ean, Nekane sozietate anoni- moaren 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 kalkulatu da aparte, bai eta 1999/05/06an erositako 150 akzioena ere.

	1998/02/02an eskuratuak	1999/05/06an eskuratuak
Saldutako akzioen kopurua (400)	250	150
Eskualdaketa balioa (%400)	6.010,00 €	3.606,00 €
Eskurapen balio eguneratua	3.230,00 € x 1,662 = 5.368,26 €	1.857,00 € x 1,617 = 3.002,77 €
Ondare irabazia	641,74 €	603,24 €

Sortutako irabazia aurrezpenaren oinarri ezargarriaren ipiniko da eta beragatik, eskalak dion arabera, % 20a ordainduko da, hau da, 249,00 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, eskualdaketa lortutako zenbatekoa ondare irabazitzat hartuko da eskualdaketa egin den zergaldian.

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

## Adibidea

Demagun 2000ko abuztuaren 30ean sozietate anonimo baten 1.000 akzio erosi zenituela Burtsan, eta haien balio nominala 6,00 eurokoa zela. 2002ko urriaren 8an, harpidetza eskubideak saldu zenituen 4.500,00 eurotan. 2013ko urtarrilaren 1ean, berriro harpidetza eskubideak saldu zenituen, 3.000,00 eurotan. Azkenik, 2022ko abuztuaren 8an, akzioak saldu zenituen 2.500,00 eurotan.

### Harpidetza eskubideen salmenta 2002/10/8an

Baloreen eskurapen balioa 4.500,00 euro jaisten da.

### Harpidetza eskubideen salmenta 2012/01/1ean

3.000,00 euroko ondare gehikuntza sortzen da.

### Akzioen salmenta 2022/08/8an

Eskualdaketa balioa	2.500,00 €
Eskurapen balioa	(6.000,00 € x 1,562) - 4.500,00
Ondare galera	2.372,00 €

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

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

Ondare galera bat baldin badago, partaidetza 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 dituzenean 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:

- Eskualdaketa 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:

- Eskualdatutako baloreei zergaren sortzapen egunaren aurretik **ixtitako azken ekitaldiari** dagokion ondare garbiaren balioa.
- Zergaren sortzapen egunaren aurretik sozietatean ixtitako hiru ekitaldien emaitzen batez bestekoa **100eko 20 tasaz kapitalizatetik** ateratzen den balioa.

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

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

- Balore homogeneousak**<sup>66</sup> daudenean, lehendabizi eskuratuak hartuko dira eskualdatutako baloretzat, hau da, zaharrenak (FIFO irizpidea: sartutako lehen akzioa aterako da lehenik). Irizpide hori kostu gabeko eskualdaketa ere aplikatzen da. Balore edo partaidetza homogeneousat 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 antzintasuna jatorrizko akzioena izango da.

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

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

## Adibidea

Demagun: 1996ko apirilaren 11n, Burtsan kotizatzen ez duen sozietate anonimo baten 1.000 akzio harpidetu zenituen, balio nominala 5,50 eurokoa izanik. 1997ko irailaren 15ean, sozietate beraren beste 1.000 akzio erosi zenuen (balore homogeneoak) 8.000,00 eurotan.

2022ko abenduaren 31n, 1.200 akzio saldu zenituen 6.500,00 eurotan, eta ez duzu zuzenbidean nahikoa den frogarik prezio hori alderdi independenteez merkatuko baldintza arruntetan hitzartuko zutenarekin bat datorrela frogatzeko.

Sozietatearen kapitala 10.000 akzior osatuta dago. Sozietateak uztailearen 31n ixten du ekitaldi soziala, eta sozietatearen azken hiru ekitaldietako mozkinak honako hauek izan dira hurrenez hurren: 6.000,00 €, 9.000,00 €, eta 12.000,00 €.

Azkenik, balio teorikoa 9,00 eurokoa da 2022ko uztailean itxitarik balantzearen arabera.

### Eskualdaketa balioa

Salmentaren zenbatekoa alderdi independenteez finkatutakoarekin bat datorrenik frogatu ez duzunez, balio hauetakoa handiena aplikatuko da:

- Balio teorikoa: 9,00 euro.
- Kapitalizazio balioa: 4,50 €

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

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

### 1996/04/11n harpidetutako akzioen irabazia

Eskualdaketa balioan	1.000 x 9,00 €	9.000,00 €
Eskurapen balio eguneratua	5.500,00 x 1,739	-9.564,50 €
<b>Ondare galera</b>		<b>-564,50 €</b>

### 1997/09/15ean erositako akzioen galerak

Eskualdaketa balioa	200 x 9,00 €	1.800,00 €
Eskurapen balioa	200 x 8,00 €	1.600,00 €
Eskurapen balio eguneratua	1.600,00 € x 1,700	-2.720,00 €
<b>Ondare galera</b>		<b>-920,00 €</b>

Ondare irabazia eta ondare galera aurrezpenaren zerga oinarria 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, 2022an eta 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, itxitarik azken balantzetik ateratzen den balio teorikoa izango da, behin aktiboaren kontabilitate balio garbia Ondarearen gaineko Zergaren ondorioetarako izango luketen balioarekin edo, txikiagoa bada, merkatuko balioarekin ordeztu ondoren.
- **Balore homogeneoak** daudenean<sup>67</sup>, lehendabizi eskuratuak hartuko dira eskualdatutako baloretzat, hau da, zaharrenak (FIFO irizpidea: sartutako lehen akzioa aterako da lehenik). Irizpide hori kostu gabeko eskualdaketa ere aplikatzen da. Balore edo partaidetza homogeneotzat hartzen dira jaulkitzaile berarengandik eratorri eta eragiketa finantzario berekoak direnak, 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 behar da akzio bakoitzaren erosketa balioa kalkulatzeko. Erabat liberatutako akzioen eta akzio zaharren eskurapen balioa kalkulatzeko, kostu osoa titulu zahar nahiz liberatuen kopurarekin zatitu behar da.

#### Akzioen kostu osoa

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

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

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

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

### 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 kalkulaturako eskualdaketa balioa ezingo da izan ondoko bi hauetako handiena baino txikiagoa:

- Eskualdaketa 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 bateginekoko 43. artikuluko 4. apartatuan aurreikusitakoarekin bat etorriz baimendutako baloreen negoziatorako sistema antolatuetako kotizazio balioa, eskualdaketa datan.

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 kotizatuak partaidetzak bada eta eskualdaketa balore-burtsan egin bada, eskualdaketa balioa aurreko 6.3.1 apartatutan jasotakoaren arabera kalkulatu da.

- **Balore homogeenak** daudenean<sup>68</sup>, lehendabizi eskuratuak hartuko dira eskualdatutako baloretzat, hau da, zaharrenak (FIFO irizpidea: sartutako lehen akzioa aterako da lehenik). Irizpide hori kostu gabeko eskualdaketatik ere aplikatzen da. Balore edo partaidetza homogeneotzat hartzen dira jaulkitzaile berarengandik eratorri eta eragiketa finantzario berekoak direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, baldin eta eskualdaketa izaera eta araudi bera badute eta eskubide eta betebeharren antzeko eduki funtsezkoa badute.
- **Zati batean liberatutako akzioak direnean**, zergadunak benetan ordaindutako zenbatekoa izango da haien eskurapen balioa.
- **Erabat liberatutako akzioak direnean** (doako akzioak), arau berezia behar da akzio bakoitzaren erosketak 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 antzintasuna jatorrizko akzioena izango da.

<sup>68</sup> Ikus 4. artikulua baloreen jaulkipei eta salmentako eskaintza publikoei buruzko martxoaren 27ko 291/1992 Errege Dekretuan.

### 6.3.5. Sozietatei diruzkoak ez diren ekarpenak egitea

Zergadunak ondasun bat (etxebizitza, adibidez) edo eskubide bat sozietate bati ematen dionean eta horren trukean akzio edo partaidetzak jasotzen ditunean, 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. Jaulkipeen primen zenbatekoa erantsiko zaio balio honi.
  - b) Ondasun edo eskubide haien trukean sozietatetik jasotako **akzio edo partaidetzen kotizazio balioa** (Burtsan kotizatuak badira). Ekarpina formalizatzen den eguneko izango da kotizazioa edo, egun horretan Burtsan saiorik ez badago, aurreko eguneko.
  - c) **Sozietatera ekarritako ondasun edo eskubidearen merkatuko balioa.**

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

- Gainera, kontuan hartuko da bategiteei, bereizketei eta aktibo ekarpenei nahiz balore trukaketei eta aktibo eta pasibo osoaren lagapenei buruzko zerga araudi bezian ezarritakoa.<sup>69</sup>

#### LABURPENA

Kopuru handiena hauen artean:

- 1) Jasotako akzioen balio nominala
- 2) Akzio horien kotizazio balioa
- 3) Ekarpeneen merkatu balioa

- Eskurapen balioa

Irabazia edo galera

#### Adibidea

Demagun: 2022ko urtarrilaren 1ean etxebizitza baten ekarpena egin zenien Datasa SA sozietateari; etxebizitzaren baloria 120.000,00 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 85.000,00 euroren trukean. Gainera, garai hartan 10.000,00 euro ordaindu zenituen erosketari lotutako gastu eta tributuengatik. Azkenik, ondasunaren merkatuko balioa 185.000,00 eurokoa da.

Balore zerrenda

- Ekarpenearengatik jasotako akzioen balio nominala: 120.000,00 euro.
- Tituluen kotizazio balioa: ez dago kotizaziorik.
- Ondasunaren merkatuko balioa: 185.000,00 euro.

Nagusitu den eskualdaketa balioa: 185.000,00 euro.

<sup>69</sup> Bategiteak, bereizketak, aktibo ekarpenak, balore trukeak eta aktibo nahiz pasibo osoaren lagapenak egiteko zerga erregimen berezia Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasota dago.

**Eskurapen balio eguneratuaren kalkulua**

Ordaindutako zenbatekoa	85.000,00 € x 1,739	147.815,00 €
Gastu eta zergak	10.000,00 € x 1,739	17.390,00 €
Eskurapen balio eguneratua (147.815,00 € + 17.390,00 €)		165.205,00 €

**Ondare irabaziaren kalkulua**

Eskualdaketa balioa		185.000,00 €
Eskurapen balio eguneratua		165.205,00 €
Ondare irabazia (185.000,00 € - 165.205,00 €)		19.795,00 €

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

**6.3.6 Bazkideak banatu edo sozietateak desagitea**

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

- **Bazkideak elkarrengandik bereizten badira** edo sozietate bat desagiten bada, bazkidearen ondare irabazi edo galera hauxe izango da: sozietatearen likidazio kuotaren balio edo bazkideak jasotako ondasunen merkatuko balioaren eta titularen 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.<sup>70</sup>

**Adibidea**

Demagun 1996ko irailaren 20an Asfal sozietatearen %20 erosi zenuela 120.000,00 eurotan (6,01 euroko nominala duten 16.000 akzioko sorta, 7,51 eurotan, Burtsan kotizatuta). 2022ko otsailaren 1ean, sozietatearen xedea aldatzea erabaki da, eta sozietateak bereizi zara. Horren trukean, sozietatearen lokal bat jaso duzu, 150.000,00 eurokoa. Lokalaren merkatuko balioa 200.000,00 eurokoa da.

Eskualdaketa balioa	Ondasunaren merkatuko balioa	202.000,00 €
Eskurapen balio eguneratua	120.000,00 € x 1,739	208.680,00 €
<b>Ondare irabazia</b>	(200.000,00 € - 208.680,00 €)	<b>-8.680,00 €</b>

<sup>70</sup> Bategiteak, bereizketak, aktibo ekarpenak, balore trukeak eta aktibo nahiz pasibo osoaren lagapenak egiteko zerga erregimen berezia Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasota dago.

**6.3.7 Negozio-lokala eskualdatzea**

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

Eskualdaketa eskubidea prezio bidez eskuratu denean, eskurapen balio 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 balioz.

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 120.000,00 eurotan. Garai hartan, 12.000,00 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 uztailearen 1etik aurrera, zure familiaren oportetako etxebizitza izan da. 2022ko irailaren 20an, erabat suntsituta geratu zen etxebizitza, sutea zela medio. Aseguruak 160.000,00 euroko kalte-ordaina eman zizun etxebizitzagatik. Lurzorua balioa %30ekoa da erreferentzia katastralaren arabera.

**Eskurapen balio eguneratuaren kalkulua:**

Eskurapenaren benetako zenbatekoa	120.000,00 € x 70% = 84.000,00 x 1,739	146.076,00 €
Gastuak eta zergak	12.000,00 € x %70 = 8.400,00 x 1,739	14.607,60 €
1997ko amortizazioak	901,52 € x 1,700	-1.532,58 €
Eskurapen balio eguneratua (146.076,00 € + 14.607,60 € - 1.532,58 €)		159.151,02 €

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

**Ondare irabaziaren kalkulua:**

Sutea dela eta jasotako kalte-ordaina	160.000,00 €
Eskurapen balio eguneratua	159.151,02 €
<b>Ondare irabazia</b> (160.000,00 € - 159.151,02 €)	<b>848,98 €</b>

### 6.3.9 Ondasunak edo eskubideak truketzea

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

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

### Adibidea

Demagun urtarilaren 30ean, 1996ko uztailearen 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.

2022/01/30ean egindako trukaketa		
Koadroaren merkatu balioa		30.000,00 €
Zigilu bildumaren eskurapen balio eguneratua	11.118,72 € x 1,739	19.335,54 €
Ondare irabazia	30.000,00 € - 19.335,45 €	10.664,54 €

### 6.3.10 Biziarteko edo aldi baterako errentak iraugitzea

**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 betebeharrak 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, hone-laxe kalkulatu da ondare irabazi edo galera eskualdatzaile-errenta hartzailearentzat:

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

### 6.3.12 Ondasun higiezinaren gaineko eskubide errealak eskualdatzea

Ondasun higiezinaren gaineko gozamen edo erabilera eskubide erreal baten titularrak eskubide hori eskualdatzen duenean, edo eskubide hori iraugitzen denean, ondare irabazi edo ga-

lera kalkulatzeko, eskurapen balioa proportzionalki gutxituko da eskubide horren titularrak izan den denboraren arabera.

### 6.3.13 Eskualdaketatik eratorri gabeko ondasunak edo eskubideak integratzea

Adibidez, zergadunak sari bat irabazten du lehiaketa batean (ibilgailua, bidaiak...), 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 tributatu 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 balioetzat.

## 6.4 Justifikatu gabeko ondare irabaziak

Ondare irabaziak justifikatu gabekotzat hartuko dira ondasun eta eskubideen edukitzea, aitortzea edo eskurapena zergadunak aitortutako errenta edo ondarearekin bat ez datorrenean, eta, orobat, existitzen ez diren zorrak zerga honen edo Ondarearen gaineko Zergaren edozein aitortzetan 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 titularrak izan dela.

Nolanahi ere, justifikatu gabeko ondare irabazitzat hartuko dira, eta erregularizatu daitezkeen eta preskribatu gabe dauden zergaldien arteko zaharrenaren oinarri likidagarri orokorrean sartuko dira, edozein ondasun edo eskubide edukitzea, aitortzea edo eskuratzeko, baldin eta, ondasun edo eskubide horiei dagokienez, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorraren hamaikagarren xedapen gehigarrian ezartzen duen informazio obligazioa ez bada bete ezarritadagoen epean edo Zerga Administrazioak egiaztapen prozedura bat hasi duela jakinarazi baino lehen.

Dena den, apartatu honetan ezarritakoa ez da aplikatzekoa izango kasu hauetan:

- Zergadunak frogatzen duenean ondasun edo eskubideen titulartasuna aitortutako errentei dagokiela.
- Zergadunak frogatzen duenean ondasun edo eskubideen titulartasuna zerga honen zergadun izan ez zen zergaldietan lortutako errentei dagokiela.



c) Europar Batasuneko herrialdeetan kokatutako ondasun edo eskubidean kasuan, duela 10 urte baino gehiago eduki, aitortu edo eskuratu direnean.

d) Europar Batasuneko herrialdeetan kokatu eta azken 10 urteetan eduki, aitortu edo eskuratu diren ondasun edo eskubideen kasuan, baldin eta zergadunak frogatzen badu ondasun edo eskubide horiek Europar Batasunean kokatutako ondasun edo eskubideen kargura eskuratu zirela eta horiek duela 10 urte baino gehiago eduki, aitortu edo eskuratu direla.

Aurreko c) eta d) letretan ezarritakoaren ondorioetarako, 10 urteko epea zenbatzen hasiko da ondasun edo eskubide horiek deskubritzea helburu duen zerga prozedura hasten den egunetik aurrera.

Artikulu honen aurreko apartatua xedatutakoaren aplikazioak zerga arloko arau-hauste bat egitea ekarriko du, eta era honetan zehatuko da:

a) Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauan jasotako eran, Europar Batasunaren barruan dauden ondasun edo eskubideekin zerikusia duenean.

b) Zehapenaren oinarriaren 100eko 150eko diruzko isun proportzionalaz, beste edozein kasutan.

Zehapenaren oinarria aipatutako manua aplikatuta ateratzen den kuota osoaren zenbatekoa izango da. Zehapenaren oinarria kalkulatzeko eta ez besterako, egiaztatu nahi den ekitaldian aurreko ekitaldietako zenbatekoak geratzen direnean konpentsatzeko, deduzitzeko edo aplikatzeko, zenbateko horiek ez dira kontuan hartuko zerga oinarria edo oinarri likidagarria edo kuota osoa gutxitu badezakete.

Letra honetan adierazitako zehapena bateraezina izango da Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorraren 195. artikulutik 199. artikulura bitartean tipifikatutako arau-hausteengatik aipatutako manuan araututako errentak lortzeko presuntzioarekin lotuta ezar litezkeenekin.

Letra honetan aurreikusitakoaren arabera ezartzen diren zehapenei Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorraren 192. artikuluan jasotako aplikatutako zaie

## 6.5 Nori egotzen zaizkio ondare irabazi eta galerak?

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

**Justifikatu gabeko ondare irabaziak** aitortutako ondasun edo eskubideen titularren 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 egotzeko aukeratu dezake, kobrantzak exijigarriak diren heinean.

Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketak direla ulertuko da eragiketetan prezioa osorik edo zatika ordainketa desberdinen bidez jasotzen denean, baldin eta ondasuna eman edo eskura jartzen denetik azken epearen mugaegunera doan 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 irimo eskualdatu badira, letren eskualdaketa zergaldian egotziko da errenta.

Halere, eskualdatzailearentzat inoiz ere ez zaie tratamendu hori emango biziarteko edo aldi baterako errenten kontratuetatik datozen eragiketeki. 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 badiu, 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, aitorten likidazio osagarri bat egin beharko da, zigorrik, berandutza interesik eta inolako errekar gurik gabe.

Egoitza Europar Batasuneko edo Europako Esparruko Ekonomikoko estatu kide batera aldatzen den kasuan, gertatzen bada estatu horrek baduela formalizatua Espainiarekin edo Europar Batasunarekin kreditu tributarioen kobrantzan elkarri laguntzeko akordio bat, Kontseiluaren 2010eko martxoaren 16ko 2010/24/EB Zuzentarauan aurreikusten den elkarrekiko laguntzarekin parekatzen dena (zerga, eskubide eta bestelako neurriei dagozkien kredituen kobrantzan elkarri laguntzeari buruzkoa), zergadunak aukeran izango du errentak egoitza aurreko paragrafoan xedatutakoari jarraituz edo, bestela, autolikidazio osagarri bat aurkeztea, zerga honengatik aitortu behar den azken zergaldiari buruz, zehapenik, berandutze interesik eta errekar gurik gabe, egotzi beharreko errentak lortu ahala. Zergadun izaera galdu ez balitz errentok egotzi beharko ziren zergaldia aitortzeko epean aurkeztu beharko da autolikidazioa.

### 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 arazuz ezarriko den prozedurari jarraiki, itzulketan edo eskualdaketa sortutako ondare irabaziak edo galerak ez dira konputatuko, eta harpidetutako akzio edo partaidetzak eskualdatu edo itzuli diren akzio edo partaidetzak 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 erakundearen 500 bazkide baino gehiago izatea.
  - Zergadunak ez edukitzea eskualdaketa egin aurreko hamabi hilabeteetako momenturen batean, %5etik gorako partaidetzarik inbertsio kolektiboko erakundearen kapitalean.

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

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 Arretutara erregulatuta egotea, paradisu fiskaltzat<sup>71</sup> 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 Nazionalaren 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.

<sup>71</sup> Ikus 7. kapituluaren barruan (Errenta egozpena) 7.3 apartatua, paradisu fiskaltzat hartutako inbertsio kolektiboko erakundeetako bazkide edo partaideen zerga erregimenari dagokionez.

Bazkide kopurua prozedura honi jarraituta zehaztuko da:

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

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

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

Sozietate izaera duen inbertsio kolektiboko erakundearen batek esku hartzen duen eragiketegi dagokionez apartatu honetan jasotako gerorapen erregimenera bildu nahi duen zergadunak agiri bidez zera jakinarazi behar die eskualdaketa edo itzulketako eta erosketa edo harpidetzako eragiketegi egiten dituzten entitateei: inoz 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 behar 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 etxebizitza 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 jarduketak 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. kapituluaren azalduetakoaren arabera.

- **Ohiko etxebizitza** 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 eraturako izateko bikoteko lagunaren desgaitasun mailara edo zergaren kuota osoan kenkaria egiteko eskubidea ematen duen pertsonarenera, senar-emazteak banantzea, izateko 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 erregistratzen bakarrik osatzen dutenean ohiko etxebizitza 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 aitortpenean.

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.

Etxebizitza bat ohiko etxebizitza hartuko da aurreko ohiko etxebizitza eskualdatzen den momentua edo, bestela, eskualdaketa egin aurreko **bi urteetako** edozein egun aintzat hartuta.

### Zer gertatzen da zergadunak ez badu salmentaren zenbateko osoa berrinbertitzen?

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

### Zer gertatzen da zergadunak ez baditu berrinbertsioaren baldintzak betetzen?

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

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

Horrela gertatzean, salmenta balioaren eta eskualdaketa egunean amortizatu gabe zegoen 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, irabaziaz 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<sup>72</sup>. Izan ere, 245.000,00 euroren %15ak gaingaitu egiten du, jada, zergadun guztiengatik ezarritako dagoen kreditu fiskalaren muga (30.000,00 euro). Hain zuzen ere, horixe da muga zergadun guztiengatik 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). 2022ko martxoaren 15ean, 115.000,00 eurotan saldu zenuen (erosketari lotutako gastuak eta zergak kenduta). 2020ko abenduaren 10ean, ohiko beste etxebizitza bat erosi duzu 120.000,00 eurotan (barne sartuta erosketari lotutako gastuak eta zergak).

Erosketa data		1996-02-05
Salmenta data		2022-03-15
Salmenta balioa		115.000,00 €
Erosketa balio eguneratua	60.000,00 € x 1,739	-104.340,00 €
Ondare irabazia	(115.000,00 € -104.340,00 €)	10.660,00 €

Ondare irabazia erabat salbuespena dago, salmentaren zenbateko osoa berrinbertitu duzulako: 115.000,00 euro.

2. Ohiko etxebizitza berria 85.000,00 eurotan erosten baduzu, salmentaren zenbatekoaren zati bat besterik ez duzu inbertituko. Beraz, irabaziaren zati bat bakarrik salbuespena egongo da eta, orduan, gainerako zatia zerga ordaindu beharko duzu. Horretarako, irabazi salbuespena kalkulatu behar da hiruko erregelaren arabera, eta gainerako zatia zerga ordaindu beharko da.

<sup>72</sup> Ikus, 12. kapituluaren (Kuota likidoa eta kenkariak) etxebizitza inbertsioagatik kenkariari buruzko 12.5.2 apartatua.

**Irabaziaren zati salbuetsia kalkulatzeko hiruko erregela:**

115.000,00 €-ren ondare irabazia            10.660,00 € bada  
85.000,00 €-rena .....                        X izango da  
X = 7.879,13 € (irabazi salbuetsia)

Beraz, irabaziaren zati honengatik zerga ordaindu beharko duzu: 10.660,00 € - 7.879,13 € = 2.780,87 €

**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 15.000,00 euro amortizatu gabe geratu dira.

Kasu horretan, ondare irabaziaren salbuespen osorako eskubidea izateko berriro inbertitu behar duzun zenbatekoa 100.000,00 eurokoa izango da. Hau da, salmentaren balioa (115.000,00 euro) ken maileguan amortizatzeko geratu den kapitala (15.000,00 euro). Beraz, etxebizitza berriaren erosketan inbertitutako 100.000,00 euroekin, aurrekoaren ondare irabaziaren salbuespen osorako eskubidea izango duzu (10.660,00 euro).

2. Demagun: ohiko etxebizitza berria 85.000,00 eurotan erosi duzu.

Kasu horretan, 100.000,00 euroko kopurutik (salmentaren benetako zenbatekoa, ordaindu gabeko amortizazioa kendu ondoren), zati bat besterik ez da berrinbertitu. Beraz, ohiko etxebizitza berria berrinbertitutako zatiaren irabazia besterik ez dago salbuetsita (85.000,00 euro). Beraz, irabaziaren gainerako zatiagatik zerga ordaindu beharko duzu.

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

**Hiruko erregela irabazi salbuetsia kalkulatzeko:**

100.000,00 €-ren ondare irabazia            10.660,00 € bada  
85.000,00 €-rena ...                            X izango da  
X = 9.061,00 € (salbuetsitako irabazia)

Beraz, zerga ordaindu beharko da irabazi hau dela eta: 10.660,00 € - 9.061,00 € = 1.599,00 €

**6.8 Jarduera ekonomikoei lotutako elementuen ondare irabazi eta galerak**

Jarduera ekonomikoei lotu gabeko elementuetatik eratorritako ondare irabazi eta galerei dagozkien aurreko apartatuetan aipatutako kalkulu arauak. Halere, berariazko kalkulu arauak izaten dira jarduera ekonomikoei lotutako elementuetan<sup>73</sup>. Labor-labor xehetasun hauek emango ditugu:

- Jarduera ekonomikoei lotutako elementuen ondare irabazi eta galerak kalkulatzeko, Sozietateen gaineko Zergaren arauak erabiltzen dira. Era berean, inoiz ez dira kontuan hartzen Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondare irabazi eta galeretarako ezarritako eguneratze eta murrizpen tenporalak.
- Jarduera ekonomikoei lotutako ondare irabazi eta galerak ez daude bilduta ondare irabazi eta galerak integratu eta konpentsatzeko ezarritako mugetara. Izan ere,

jarduera ekonomikoaren etekinaren beste osagai bat (positiboa nahiz negatiboa) dira.

- Jarduera ekonomikoei lotutako elementuen ondare irabazi eta galerek gehienez tributa dezaketena Sozietateen gaineko Zergaren tasa orokorra da<sup>74</sup>.

**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.

73 Ikus 5. kapitulua (Jarduera ekonomikoen etekinak).

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