

5

Jarduera ekonomikoen etekinak

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

5.1 Zer dira jarduera ekonomikoen etekinak?

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

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

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

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

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

Jarduera ekonomikoen etekin osotzat hartzen dira, baita ere, jarduera profesionaletatik⁴⁵ datozenak (ingeniariak, albaitariak, sendagileak, abokatuak, notarioak, aseguru agente eta artekariak, musika zuzendariak,...).

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

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

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

5.2 Nori esleitzen zaizkio jarduera ekonomikoen etekinak?

Jarduera ekonomikoen etekinak, jarduera horiei atxikitako **produkzio bide eta giza baliabideak beren kontura, pertsonalki eta zuzenean kudeatu ohi dituztenek** lortuak

direla jotzen da. Aurkako frogarik ezean, baldintza horiek jarduera ekonomikoen titular gisa agertzen direnek betetzen dituztela ulertuko da.

5.3 Nork tributatzen du “errentak esleitzen dituzten entitateetan”? Nola tributatzen da⁴⁶?

5.3.1 Nork tributatzen du?

Sozietate zibiletan (nortasun juridikoa izan ala ez), banatu gabeko herentzietan⁴⁷, ondasun komunitateetan, eta martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak, Gipuzkoako Zergen Foru Arau Orokorrak, 33. artikuluan jasotzen dituen gainerako entitateetan, lortutako errentak bazkide, oinordeko, komunero eta partaideei egotziko zaizkie hurrenez hurren, kasu bakoitzean aplikagarri diren arau edo itunen arabera. Administrazioak ez badu arau edo itun horien froga sinesgarririk, etekina zati berdinetan egotziko zaio horietako bakoitzari. Egotzitako errentek jarduerearen edo errenta iturriaren izaera bera izango dute bazkide, oinordeko, komunero eta partaideentzat.

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

5.3.2 Nola tributatzen da?

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

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

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

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

5.4 Nola kalkulatu dira jarduera ekonomikoen zerga oinarria eta etekin garbia?

5.4.1 Zeintzuk dira zerga oinarria kalkulatzeko metodoak?

Hiru erregimen edo metodo daude zerga oinarria kalkulatzeko:

- Zuzeneko zenbatespena.

45 Jarduera profesionalak Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergaren tarifetako bigarren eta hirugarren sekzioetan jasotzen dira.

46 Ikus 7.4 apartatua, errenten esleipenari buruzkoa.

47 Banatu gabeko herentziak: oinordekoek onartu zain daudenei esaten zaie.

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

LABURPENA: zerga oinarria kalkulatzeko metodoak	
Metodoa	Aplikazioa
Zuzeneko zenbatespena	Orokorra
Zenbatespen objektiboa	Etekin jakin batzuetarako
Zeharkako zenbatespena	Zenbatespen objektiborako ezarrita dauden zeinu, indize edo moduluak kontuan hartuz.

5.4.2 Nola kalkulatu da jarduera ekonomikoen etekin garbia?

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

- Zuzeneko zenbatespenaren metodoa. Orokorra da eta bi modalitate ditu:
 - Modalitate arrunta (lehen sistema)
 - Modalitate erraztua
 - Modalitate erraztua
 - Modalitate erraztua: basogintza
 - Modalitate erraztua: nekazaritza eta abeltzantza
- Zenbatespen objektiboa. Bi modalitate ditu:
 - Hitzarmen modalitatea (laugarren sistema). Ora-indik ez da erregelamenduz garatu.
 - Zeinu, indize eta moduluen modalitatea (bosgarren sistema)

Metodoa	Modalitateak	
Zuzeneko zenbatespena	Arrunta	
	Erraztua	Erraztua
		Erraztua: basogintza
		Erraztua: nekazaritza eta abeltzantza
Zenbatespen objektiboa	Hitzarmen bidez (Garatu gabe)	
	Zeinu, indize eta modulu bidez	

5.4.3 Noiz dira metodo horiek bateraezinak eta noiz bateragarriak?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5.5 Nola kalkulatu da etekina zuzeneko zenbatespenaren metodoan?

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

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

- Arrunta
- Erraztua

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

5.5.1 Nola kalkulatu da etekina modalitate arruntean?

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

1. Lehen erregela

Honako hauek ez dira gastu kengarriak izango: batetik, dohaintza kontzeptupean emandako ondasunengatik ordaindutako zenbatekoak eta haien kontabilitatezko balioa, dohaintza jasotzen duten entitateen (kirol federazioen eta kirol klub) helburuak lortzeko aplikagarri diren neurrian, kirol sozietate anonimoengandik kirol jardueraren ez-profesionalak sustatu eta garatzeko jasotzen dituzten zenbatekoei dagokienez, baldin eta entitate horien artean kontratuzko lotura bat eratu bada kostu bidez, kirol federazio eta klub horien helburua betetzeko, eta bestetik, enpresariak edo profesionalak gizarte aurreikuspeneko mutualitateei egindako ekarpenak. Dena den, horiek guztiak zerga oinarri orokorrean murriztu ahal izango dira⁴⁸.

Gastu kengarriak izango dira, ordea, Gizarte Segurantzako autonomoen erregimen berezian integratuta ez dauden profesionalak gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin sinatutako aseguru kontratuengatik ordaindutako kopuruak. Horretarako, eta notarioen eta zerbait abokaturen kasua hartuta adibidez, baldintza hau bete behar da: 30/1995 Legean⁴⁹ aurreikusitako obligazioa beteko bada, kontratu horiek Gizarte Segurantzako erregimen bereziaren ordezkotako sistema bat beharko dute izan Gizarte Segurantzak estaltzen dituen egoerak hartzen dituen zatian, 4.500,00 euroko mugarekin urtean.

2. Bigarren erregela

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

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

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

3. Hirugarren erregela

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

48 Ikus 10. kapituluaren barruan, "Oinarri likidagarria" izenekoan, ageri den 10.2.1.2 apartatua. Mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pentsio planei eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei ekarpenak egiteagatik zerga oinarriak duen murrizpena azaltzen da bertan.

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

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

Ondasun eta eskubideak bi ezkontideenak edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikoteko bi kideenak badira, erregela hau ezin da aplikatu eta, beraz, ez da inolako gasturik kenduko.

4. Laugarren erregela

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

5. Bosgarren erregela

Honako gastu hauek kengarriak izango dira, behean azaltzen diren zenbateko eta baldintzen arabera, baldin eta jardueraren ekonomikoari loturik badaude:

- 100eko 50, zergadunak jate, ostalaritza, bidaia eta joan-etorriei loturiko harreman publikoak direla-eta egiten duen jardueraren bakoitzeko. Kontzeptu horiek guztiak baturik, zergadunak zergaldian zehar dituen diru sarrera guztien 100eko 5 izango da muga, jardueraren bakoitzaren arabera zehaztua; sarrera guztien zenbatekoa kalkulatzeko, kanpoan utziko da ondare elementu atxikiak besterentzeak dakartzen kontraprestazioen zenbatekoa.
- Opariak eta bestelako eskuerakutsiak, baldin eta hartzaile bakoitzari dagokionaren prezioa ez bada (zergaldi bakoitzeko) 300 euro baino gehiago, eta hartzailearen nortasuna agiriren batean jasota geratzen bada. Baldin eta aipaturiko gastuak goian zehazturiko zenbateko baino gehiago badira, zenbateko horretaraino soilik izango dira kengarriak.

6. Seigarren erregela

- Oro har, ez dira kengarriak izango turismoko ibilgailuekin eta beren atoekin, ziklomotorrekin eta motozikletekin zerikusia duten gastuak; alegia, halakoak erostea, inportatzea, alokatzea, konpontzea, mantentze lanak egitea, haien balio galera eta haiek erabiltearekin zerikusia duen beste edozein gastu.

Ondorio horietarako, turismoko ibilgailu, atoi, ziklomotor eta motozikletatzat hartuko dira martxoaren 2ko 339/1990 Errege Dekretu Legegileak, Trafikoari, Ibilgailu Motordunen Zirkulazioari eta Bide Segurtasunari buruzko Legearen testu artikulatua onartzen duenak, eranskinean hala definitzen dituenak, eranskin horretan ibilgailu misto gisa definitutakoak eta, nolahi ere, lur orotariko ibilgailuak edo «jeep» motakoak.

- Zergadunak dudarik gabe frogatzen duenean ibilgailua eskusiboki dagokiola bere jardueraren ekonomikoari, gastu horiek kengarriak izango dira, baina honako muga hauekin:
 - Bi zenbateko hauetatik txikiena: edo 5.000 euro, edo zergadunak erabili duen amortizazio portzentajea bider 25.000 euro (alokairu, lagatze edo balio-galerarenak) eginik ateratzen den zenbatekoa.

Jarduera bati bakarrik atxikitako ibilgailu bat ESKUALDATZEAN edo aktibotik baja ematean, horretatik eratorritako irabazia edo galera kalkulatzeko, ibilgailuaren erosketa prezioa edo produkzio kostua aintzat hartuko da, behin aurreko paragrafoan jasotakoaren arabera kendutako amortizazioak gutxituta; gainera, erregela hauek aplikatuko dira:

- GALERA bat agerian jartzen bada, hura kengarria izango da, muga hau ezarrita: 25.000 eurotik a) letra honek lehen paragrafoan jasotakoaren arabera ibilgailua eduki den denboran kendutako kopuruak gutxituta ateratzen den zenbatekoa.
- IRABAZI bat lortzen bada, foru arau honnek 15. artikulua 9. apartatuan jasotako moneta-zuzenketa kalkulatzeko, kontuan hartuko dira erosketa prezioa edo produkzio kostua, gehienez 25.000 euroraino, eta a) letra honen lehen paragrafoan xedatutakoari jarraituz kendutako amortizazioak. Horrela kalkulaturako moneta-zuzenketaren zenbatekoa ezin izango da handiagoa izan eskualdaketa harengatik lortutako irabazia baino.
- b) 6.000 euro, ibilgailuok erabiltzeari loturiko beste kontzeptu guztiengatik.

Zergadunak ez badu urteko aldi batean ibilgailu hori erabiltzen, erabili duen denboraren arabera kalkulatuko dira goiko zenbakietan aipaturiko mugak.

3. Erregela honen bigarren zenbakian aipatzen diren mugak honako ibilgailu hauen erabilerari dagozkionean, ez dira aplikatuko erregela honetan aipatzen diren gastuak, zeren ibilgailu horiek eskusiboki jarduera ekonomikoaren garapenari atxikitzen zaizkiola joko baita:
 1. Merkantzien garraioan erabilitako ibilgailu mistoak.
 2. Bidaiariak kontraprestazio bat ordainduta garraiatzeko zerbitzuetan erabiltzen direnak.
 3. Fabrikatzaileek probak, saioak, erakusketak edo salmenten sustapena egiteko erabilitakoak.
 4. Ordezkariek edo merkataritza agenteek beren joan-etorri profesionaletan erabiltzen dituztenak, baina, halakoetan, aurreko bi zenbakiaren a) letran ezarritzen den muga aplikatuta.
 5. Gidariei edo pilotuei kontraprestazio bat ordainduta irakasteko zerbitzuetan erabilitakoak.
 6. Zaintza zerbitzuetan erabilitakoak.
 7. Eskuarki ibilgailuak alokatzen jarduten duten erakundeek kontraprestazio bidezko alokairu-jarduera horretan soil-soilik erabiltzen dituztena.

7. Zazpigarren erregela

Ez dira kengarri izango 2012ko urriaren 29ko 7/2012 Legearen 7. artikuluan eskudiruzko ordainketez xedatzen dena hausten duten eragiketetatik eratorritako gastuak. Lege horrek aurrekontuen araudia aldatu eta finantza-araudia egokitzten du, iruzurraren kontrako prebentzio ekintzak eta iruzurraren kontra borrokatzeko ekintzak areagotzearen.

8. Zortzigarren erregela

Eroskeria ere ez da kengarria izango.

5.5.2 Nola kalkulatzeko da etekina modalitate erraztuan?

5.5.2.1 Zeintzuk dira zergadunen betekizunak?

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

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

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

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

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

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

Zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztua aukeratzeko nahiz modalitate horretan atzera egiteko, zergadunak Zentsu Aitorpenaren 036 ereduia bete behar du⁵⁰.

5.5.2.3 Noiz aplikatzen zaie modalitate erraztua esleipen erregimenean dauden entitateei?

a) Zein baldintza bete behar dira?

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

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

50 Ikus uztailearen 15eko 64/2008 Foru Dekretua, enpresariak, profesionalak eta beste zergapeko batzuek zerga ondorioetarako aurkeztu behar dituzten zentsu aitortpenak arautzen dituena.

indize edo moduluen modalitatearekin duen bateragarritasuna eragotzi gabe.

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

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

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

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

c) Nori esleitzen zaizkio etekinak?

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

5.5.2.4 Nola kalkulatu da etekin garbia?

Honela kalkulatu da etekin garbia:

- Lehenik, sarrerak eta gastuak kalifikatu eta kuantifikatu dira⁵¹, hornidurak, amortizazioak eta jarduerari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako irabaziaz eta galerak kanpo utzita, baita jarduerari eskriboki lotutako ibilgailuen errentamendu, lagapen edo balio-galerarengatik kendutako gastuak ere.
- Ondoren, aurreko puntuan aipatu diren sarrera eta gastuen arteko diferentzia kalkulatu da (hasierako zenbatekoa). Diferentzia horren emaitzari %10 kenduko zaio (ken daitekeen portzentaje finkoa). Portzentaje hori amortizazio, hornidura eta gastu frogagaitzengatik aplikatzen da.
- Azkenik, aurreko puntuko emaitzari jarduerari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako irabazi eta galerak gehitu edo kenduko zaizkio.

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

Adibidea

Eman dezagun enpresaria zarela eta zure jardueratik datu hauek ditugula:

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

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

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

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

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

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

Ustiatutako azalerak basoberritzeko baldintza eta epeak.

Mozketarako baimena ematen denetik hasi eta bi urteko epean basoberritu behar dira ustiatutako azalerak. Basoberritzea Gipuzkoako Foru Aldundiko Landa Ingurunearen Garapeneko Departamentuaren Basozaintzako eta Natura Inguruneko Zerbitzuak luzaturiko ziurtagiria aurkeztuta frogatuko da.

Gertatzen bada, aurreko paragrafoan xedatutakoaren haritik, basoberritzea ez dela burutzen ustiatutako azalera moztu den urte berean, zergadunak mozketaren egiten den ekitaldiko aitortu

51 Hori guztia Sozietateen gaineko Zergaren araudian eta zuzeneko zenbatespenaren modalitate arruntarako ezarritako erregelatan xedatutakoari jarraiki egingo da (ikus kapitulu honen barruan ageri den 5.5.1 apartatua).

penean adierazi beharko du basoberritzea lehen esandako baldintza eta epeetan egiteko asmoa duela.

Ustiatutako azalaren basoberritze lanak ez burutzea.

Ustiatutako azalaren basoberritzeko ezartzen dituen baldintzak betetzen ez badira, zergadunak aitorten-likidazio osagarri bat aurkeztu beharko du. Gastu kengarri modura %58,5eko portzentajearen orde %70eko portzentajea aplikatu duen urteagatik aurkeztuko du aitorten hori.

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

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

5.5.2.4.2 Erregela berezia nekazaritza eta abeltzaintza jardueren etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztuan kalkulatzeko

Sarreraren eta gastuen arteko diferentzia kalkulatu ondoren, hortik ateratzen den zenbatekotik gutxi behar da hasierako zenbatekoaren %35. Amortizazioengatik, horniketengatik eta gastu frogagaitzengatik aplikatzen da portzentaje hori.

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

5.6 Nola kalkulatu da etekin garbia zenbatespen objektiboaren metodoan?

ERNE: zenbatespen objektiboak esan nahi du etekina kalkulatzeko elementu, modulu eta portzentaje orokorrak erabiltzen direla. Beraz, errealitatearekin erlazioz badaude ere, ez dute zertan bat etorri zergadunak egiten duen jarduera zehatzaren emaitzarekin. Horregatik, zergadunari komeni zaio zenbatespen objektibo bere errealitate ekonomikoarekin bat ote datorren kalkulatzeko.

Lehenago adierazi den bezala, bi modalitate bereizten dira zenbatespen objektiboaren metodoan:

- Hitzarmenaren modalitatea
- Zeinu, indize edo moduluen modalitatea

5.6.1. Nola kalkulatu da etekina hitzarmenaren modalitatean?

Foru Aldundiak, Diputatuen Kontseiluak modu arrazoitu hartutako erabakiz, zenbatespen objektiboaren metodoa hitzarmen bidez aplikatzeko mugak, beharkizunak, sektoreak eta baldintzak ezarriko ditu. Hitzarmen horietan hainbat zergalditarako etekinen zifra indibidualizatuak finkatuko dira, zergadunek aurrez onartu behar dituztenak. Ogasun eta Finantza Departamentuko diputatuaren foru agindu bidez zehaztuko dira. Oraingoan, ez da finkatu zenbatespen objektiboaren inolako sistemarik modalitate honetan.

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

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

Zeinu, indize edo moduluen modalitatea abenduaren 18ko 137/2007 Foru Dekretuan jasotzen diren jarduera ekonomiko guztiei aplikatuko zaie, beti ere zergadunek modalitate hori aukeratu badute.

5.6.2.2 Noiz da bateragarria zeinu, indize edo moduluen modalitatea zuzeneko zenbatespenaren metodoarekin? Nola koordinatu da Balio Erantsiaren gaineko Zergarekin?

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

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

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

Zergadunak jarduera ekonomikoren bat hasten badu urtearen barruan, erregela horrek ez du ondorioz izango urte horretarako, jarduera berriari dagokionez.

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

Aldiz, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan jarduera ekonomikoen etekin garbia kalkulatzeko zergadunak erabiltzen duen metodo, modalitate edo prozedurak ez du eraginik izango zergadunak Balio Erantsiaren gaineko Zerga kalkulatzeko aukeratzen dituen erregimenei dagokienez.

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

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

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

Zenbatespen objektiboko metodoaren modalitate hau aukeratzeko nahiz modalitate horretan atzera egiteko, zergadunak Zentsu Aitorpenaren 036 eredia bete behar du⁵².

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

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

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

a) Zein baldintza bete behar dira?

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

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

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

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

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

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

c) Nori esleitzen zaio etekin garbia?

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

5.6.2.5 Zer jarduera sartzen dira zeinu, indize edo moduluen modalitatean 2013ko ekitaldian?

2013ko ekitaldian, jarraian zerrendatzen diren jardueri edo jarduera sektoreei aplikatu zaie zenbatespen objektiboaren zeinu, indize edo moduluen modalitatea, beti ere bakoitzak ezarriak dituen kopuruak gainditzen ez badira eta magnitude monetarioak gainditzen ez baldin badituzte:

⁵² Ikus uztailearen 15eko 64/2008 Foru Dekretua, enpresariak, profesionalek eta beste zergapeko batzuek zerga ondorioetarako aurkeztu behar dituzten zentsu aitortzen arautzen dituenak.

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

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

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

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

beko seme-alabak ere soldatapean ez dauden pertsonatzat hartzen dira, baldin eta, jardueran benetan arituta, soldatapeko langileak ez badira.

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

Kopurua kalkulatzeko, aurreko lehen urtean jardueran aritu den denboraren batez besteko ponderatua hartuko da. Batez besteko ponderatua ondorengo erregelak aplikatuz kalkulatu da:

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

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

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

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

- Jardueraren alta edo baja urte naturalaren barruan, Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergan.
- Beste jarduera bat egitea nor bere kontura edo beste inoren kontura.
- Aldi baterako ezintasuna dakarten egoerak gertatzea.
- Jarduera etetea subjektu pasiboari leporatu ezin zaizkion zirkunstantzia bereziengatik.
- Erretiroa.

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

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

MAGNITUDE MONETARIOAK:

ERAGIKETA BOLUMENAREN araberako magnitudea zenbatespen objektiboko metodoaren zeinu, indize edo moduluen modalitatea aplika dezaketen jardueren edo jarduera sektoreen multzorako: 60.000 euro urtean.

Ondorio hauetarako, eragiketa bolumentzat hartzen da zergadunak bere jardueran egindako ondasun salmenta eta zerbitzu prestazioetan lortutako kontraprestazioen zenbatekoa osoa, betiere Balio Erantsiaren gaineko Zerga eta, hala badagokio, baliokidetasun errekarua kenduta.

Aurreko lehen urtean jarduera bat hasi bada, sarrera bolumena urtebeterra eramango da.

SALBUESPENA: 2013ko zergaldirako eta horretarako bakarrik, zera ulertuko da:

1. Modalitate hau ez aplikatzeari begira aintzat hartuko den muga —Erregelamenduaren 38.1.b) artikuluan aipatzen den eragiketa bolumenari dagokiona— izaera orokorrean urteko 300.000 eurokoa izango da 2012. urtean.
2. BEZaren aitortpen-likidazioak agiri bakar batean aurkezteko arrantzaileen kofradien eskaerei buruzko azaroaren 11ko 662H/87 Foru Aginduak eragindako jarduerari, baldin eta 2012ko zergaldian zenbatespen objektiboko metodoaren zeinu, indize edo moduluen modalitatearen arabera tributatu bazuten, ez zaie aplikatuko 2012an erreferentzia moduan ez 38. artikuluko horren 1. apartatuko b) letran jasotako eragiketa bolumenaren araberako magnitudea eta ez xedapen iragankor honen aurreko 1. zenbakian jasotakoa.
3. 2012. urtean errepide bidezko merkantzien garraioko jarduerarako aurreikusitako erreferentziako magnitude espezifiko urteko edozein egunetan bi ibilgailu izango da.

KONTUTAN HARTZEKO AURREKUSITAKO MAGNITUDEEN ERAGIA ZEHATZE ALDERA:

- Konputatzekoak izango dira, bai jarduera nagusiari dagozkion magnitudeak, eta bai ekitaldi bakoitzerako zeinu, indize edo modulua onartzen dituen foru aginduak berariaz ezarritzen dituen jarduera osagarri dagozkienak.

Jarduera bat jarduera nagusi baten osagarria dela joko da haren eragiketa bolumenak jarduera nagusiari dagokion bolumenaren 100eko 40 gainditzen ez duenean.

- Aurreikusitako mugak aplikatzeko, zergadunaren jarduera ekonomikoari dagozkien magnitudeak ez ezik, ezkontidearen, izatezko bikote-lagunaren, eta ondorengo zein aurreko ahai-deen jarduera ekonomikoari dagozkienak ere hartu beharko dira kontuan, bai eta errenta esleipeneko erregimenera bildutako erakundeen jarduera ekonomikoari dagozkienak ere, erakunde horietan aipatutako horietako edozeinek parte hartzen duenean. Honako baldintza hauek bete behar dira horretarako:

- a) Jarduera ekonomikoak berdina edo antzekoak izatea. Hartara, jarduera ekonomikoak berdina edo antzekoak direla joko da, Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergan talde berean sailkatuta daudenean.
- b) Jarduera horiek zuzendaritza bera izatea, eta baliabide pertsonalak edo materialak konpartitzea. Errentak esleitzeko erregimenean dauden entitateen kasuan, erregimen horretan dagoen entitatearen jarduera ekonomikoari dagozkien eragiketak ez ezik, bazkide, oinordeko, komunero edo partaideek egindako jarduerari dagozkienak ere konputatu beharko dira, baita ezkontideek, izatezko bikote-lagunek, ondorengo zein aurreko ahaideek eta errentak esleitzeko erregimenean dauden bestelako entitateek egindakoenak ere, entitate horietan aipatutako horietako edozeinek parte hartzen duenean, betiere eragiketa horiek apartatu honetako a) eta b) letratan adierazitako baldintzak bete-tzen badituzte.

5.6.2.6 Nola kalkulatu da etekin garbia?

Zeinu, indize edo moduluen modalitate hau aplikagarri duen jarduerari zein etekin garbia dagokion kalkulatu behar dute

zergadunek. Jarduera bakoitzerako aurreikusita dauden zeinu, indize edo moduluen kopuruak batuz lortuko da etekin garbia. Horretarako, honela jokatuko da:

- Zeinu, indize edo moduluen kopurua kalkulatzeko, unitate bakoitzari esleitu zaion zenbatekoa jardueran erabili edo instalatu diren unitate kopuruarekin biderkatuko da.
- Errepide bidezko merkantzien garraioa egiten denean, ibilgetuaren amortizazioari dagozkion inbertsioaren pizgarriak etekin garbitik kendu ahal izango dira otsailaren 26ko 223/2013 Foru Agindua xedatutakoari jarraiki.
- Lortutako etekina indize zuzentzaileekin biderkatuko da, hala ezarrita duten jardueretan. Ateratzen den emaitza jardueraren aurretiko etekina izango da.
- Ondoren, bidezko murrizpenak egingo dira. Nekazari gazteek edo soldatapeko nekazariak %25 murriztu dezakete beren jardueran lortutako etekin garbia. Lehen aldiz jardun eta hurrengo bost urteetan ixten diren zergaldietan egin ahal izango dute murrizpen hori⁵³.
- Azkenik, zeinu, indize eta moduluen modalitatearen erregelak aplikatuz ateratzen den etekin gabari jarduera ekonomikoari atxikitako elementuak eskualdatzeagatik izandako irabazi edo galerak gehitu edo kenduko zaizkio.

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

Jarduera urtean zehar hasi edo amaitzea

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

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

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

⁵³ Lehen aldiz jarduteko, 109/1995 Foru Dekretuaren II. tituluan jasotakoari jarraituko zaio (azaroaren 21eko 109/1995 Foru Dekretua, Gipuzkoako Lurralde Historikoko zerga araudia uztailaren 4ko 19/1995 Legeak, Nekazaritza Ustiapenak Modernizatzekoak, jasotako zerga neurrietara egokitzen duena).

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

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

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

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

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

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

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

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

Adibidea

Eman dezagun bi sardexkako jatetxe baten titularrak zarea (671.4 epigrafea). Zure jarduerak 2013an izan duen etekina kalkulatzeko honako datu hauek ditugu:

Langileak:

- Titular bat.
- Soldatapeko hiru langile finko urte osoan. 2013ko abenduaren 1ean, horietako batek 19 urte bete zituen. Hiru langile horiek jatetxea zabaldu zenetik ari dira lanean.
- Ekainaren 1ean enplegatu bat kontratatu zenuen urtebeterako.
- 2013an kontrataturiko potentzia elektrikoa: 20 Kw.
- Mahai kopurua:

- Barruan:
 - 8 lagunentzako 2 mahai
 - 6 lagunentzako 3 mahai
 - 5 lagunentzako 12 mahai
 - 4 lagunentzako 4 mahai
- Kanpoan: 4 lagunentzako 10 mahai finko.
- Jolas makinak: A motatako bat.

1.- Modulu bakoitzeko unitate kopuruaren kalkulua.

1. modulua. Soldatapeko langileak:

2 finko urte osoan		2,00
1 finkoa, 19 urtetik beherakoa, 2013-12-01era arte	335/366 x 0,60	0,54
1 finkoa, 19 urte badituena, 2013-12-01etik aurrera	31/366	0,08
Aldi baterako langile bat 2013-06-01etik aurrera	214/366	0,58
Soldatapeko langileak, guztira		3,20

Murrizpen koefizientea soldatapeko langile kopurua gehitzeagatik:

“Soldatapeko langileak” moduluen unitate kopurua 2013an: 3,20 pertsona.

“Soldatapeko langileak” moduluen unitate kopurua 2012an: 2,60 pertsona.

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

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

“Soldatapeko langileak” moduluko unitate kopuruaren zuzenketa tarteen arabera:

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

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

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

2. modulua. Soldatapekoa ez den langilea: 1

3. modulua. Kontraturiko potentzia elektrikoa: 20 Kw.

4. modulua. Mahaiak:

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

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

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

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

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

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

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

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

5.7 Zein tratamendu ematen zaie etekin irregularrei?

ERNE: jarduera ekonomikoen etekin garbiak aitortuko bada, oro har, aurreko apartatuaren erregimen eta modalitate bakoitzerako xedatutakoaren arabera kalkulatuko dira.

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

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

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

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

Sorreraldia	Integrazio %
+2 urte	60
+5 urte	50

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

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

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

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

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

- Amortizagarriak ez diren ibilgetuaren elementuak erosteko dirulaguntzak.
- Jarduera ekonomikoetan ez jarraitzeagatik jasotako kalte-ordain eta laguntzak.
- Zerga honetan salbuetsita ez dauden literatur, arte edo zientzia sariak⁵⁴. Jabetza intelektual edo industrialaren eskubideak edo horien ordezkoak lagatzeagatik eratorritako kontraprestazio ekonomikoak ez dira, ondorio hauetarako, sarizat hartuko.
- Iraupen mugagabea duten eskubide ekonomikoen ordez jasotako kalte-ordainak.

LABURPENA:

- Etekinaren %60 integratzen da bi baldintza hauek aldi berean betetzen direnean: bi urtetik gorako epean sortzea eta aldian aldiro ez lortzea. %40ak ez du zergarik ordaintzen
- Etekinaren %50 integratzen da bost urtetik gorako epean lortu denean. %50ak ez du zergarik ordaintzen.
- Etekinaren %50 integratzen da denboran zehar era irregular "nabarmenean" lortu denean eta zergaldi bakarrean kobratzen denean. %50ak ez du zergarik ordaintzen.
- Etekinak epeka jasotzen denean, erregela bat aplikatzen da kalkulua egiteko.

"Etekinak aldian aldiro ez direla lortu" esaten denean, jardueraren ikuspuntutik ari gara beti, ez pertsonaren ikuspuntutik. Adibidez: abokatu batek bi urtetik gorako epean lortu baditu bere etekinak, kopuru guztiengatik ordaindu beharko du zerga, mota horretako etekinak aldian aldiro jasotzen baitira normalean.

ERRENTA IRREGULARRETARAKO BATERAKO MUGA

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

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

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

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

5.8.1 Zer dira jarduera ekonomikoei atxikitako ondare elementuak?

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

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

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

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

5.8.2 Zein ondare elementu ez daude jarduera ekonomikoei atxikita?

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

1. Jarduera ekonomikoetarako eta premia pribatuetarako erabiltzen diren ondasunak.

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

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

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

⁵⁴ Ikus 1. kapituluaren barruan, "Sarrerak" izenekoan, ageri den 1.7 apartatua. Aitortu behar ez diren errentak azaltzen dira bertan.

badira ez dira atxikitako elementutzat hartzen, erabilera hori noizbehinkakoa eta gutziz garrantzirik gabea izan arren.

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

- Merkantziak garraiatzeko ibilgailu mistoak.
- Bidaiariak kontraprestazio bidez garraiatzeko ibilgailuak.
- Gidari edo pilotuen irakaskuntza zerbitzuak kontraprestazio bidez emateko ibilgailuak.
- Merkataritzako ordezkarri edo agenteen bidaia profesionaletarako erabiltzen diren ibilgailuak.
- Maiztasunez eta ordain baten truke erabiltzeko lagatzen diren ibilgailuak.
- Zaintza zerbitzuetan erabilitakoak.

Horrekin lotuta esan behar da turismo ibilgailuak, atoiak, zirkulomotoreak eta motozikletak 339/1990 Errege Dekretu Legegilearen⁵⁵ eranskinean definitutakoak direla. Halakotzat hartzen dira, baita ere, eranskin horretan ibilgailu misto bezala definituta daudenak eta, edozein kasutan, noranahiko ibilgailuak edo “jeep” motatakoak.

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

2. Jarduera ekonomikoaren kontabilitatean edo erregistro ofizialtan ageri ez diren ondasunak

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

3. Jarduerearen xedea betetzeko partzialki erabiltzen diren ondasunak

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

5.8.3 Nola atxikitzen eta desatxikitzen ditu zergadunak ondare elementuak?

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

Aldiz, ondare elementua ez badago atxikita, sortzen den ondare irabazi edo galera Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko

55 Martxoaren 2ko 339/1990 Errege Dekretu Legegilea, Trafiko, Ibilgailu Motoreduen Zirkulazio eta Bide Segurtasunari buruzko Legearen testu artikulatua onartzen duena.

Zergak ondare irabazi eta galeretarako aurreikusten dituen arauen arabera kalkulatu da⁵⁶. Horrek bere ondorioak ditu hala oinarrietan nola tasetan. Era berean, eragin egiten du erosketa balioari eguneratze koefizientea aplikatzean eta denbora igarotzeagatik ondare irabaziari egin behar zaizkion murrizpen koefizienteetan.

5.8.3.1 Zer da eta zertan datza atxikipena?

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

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

Atxikipena egiterakoan, ondasunen balioa eskuratu zirenean zuten berbera izango da.

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

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

ERNE: ez da atxikipenik izango baldin eta zergadunak atxikipena egin ondorengo hiru urteak igaro baino lehen ondasunak saltzen baditu eta salmenta horretan lortutako zenbatekoa berrinbertitzen ez badu⁵⁷.

5.8.3.2. Zer da eta zertan datza desatxikipena?

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

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

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

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

Adibidea

2009ko urtarrilaren 1ean industri pabiloi bat erosi zenuen zure jarduera ekonomikoa garatzeko, ondare enpresarialaren parte izatera pasa zena. Pabiloi horren eskurapen balioa 60.101,21 eurokoa izan zen, eta horietatik 18.030,36 euro zorua baliari dagozkie. 2013ko urtarrilaren 1ean atxikipena kentzen badiuzu jarduera uzten duzulako, lokalaren balioa (“kontabilitate balio garbia”) honako hau izango da geroko salmentari begira:

56 Ikus 6. kapitulua, “Ondare irabazi eta galerak” izenekoa.

57 Berrinbertsioa Sozietateen gaineko Zergaren araudiak zehazten duen eran egin behar da.

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

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

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

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

Adibidea

2009ko urtarrilaren 1ean lokal berri bat erosi zenuen zure merkataritza jarduera garatzeko, ondare enpresarialaren parte izatera pasa zena. Lokal horren eskurapen balioa 60.101,21 eurokoa izan zen, eta horietatik 18.030,36 euro zoruaren balioari dagozkio. Jardueraren etekin garbia kalkulatzeko zeinu, indize edo moduluen zenbatespen objektiboa erabili duzu. 2013ko urtarrilaren 1ean atxikipena kentzen badiozu jarduera uzten duzula, lokalaren balioa ("kontabilitate balio garbia") honako hau izango da geroko salmentari begira:

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

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

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

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

Nola kalkulatu ondare irabazi edo galera desatxiki den ondasuna eskualdatzen bada?

Eskualdatutako elementua ez badago jarduera ekonomikoari atxikita, ondare irabazi edo galera kalkulatzeko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren araudiak jarduera ekonomikoari atxikita ez dauden ondare elementuetatik eratorritzen diren ondare irabazi eta galeretarako aurreikusten duen erregimen orokorra aplikatuko da⁵⁸. Horrek bere ondorioak ditu aurrezpenaren zerga oinarrian integrazio eta kontentsazioak egiteko. Era berean, eragin egiten du eskuratze balioari eguneratze koefizientea aplikatzean, denbora igarotzeagatik ondare irabaziari egin behar zaizkion murrizpen koefizienteetan, eta zerga tasak ezartzean.

Ondasuna desatxikipena egin ondoren eskualdatzen bada, ondasunaren eskuratze balioa desatxikipenaren egunean dagoen eguneratze koefizientea aplikatuz eguneratuko da⁵⁹.

Gainera, zergadunak 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratu badu desatxikia izan ondoren eskualdatu den ondasuna, ondare irabazien zenbatekoa Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren 10/2006 Foru Arauak IV. tituluaren V. kapituluaren ezarritakoaren arabera kalkulatu da. Horrela kalkulatu ondare irabazitik bereizi beharko da zein zati sortu den 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen. Zati hori ondoko hau dela ulertuko da: eskurapen egunetik 2006ko abenduaren 31ra arte (bi egunak barne) igarotako egun kopuruari zergadunaren ondarean egon den egun kopuru osoarekiko proportzioan dagoen ondare irabazia.

2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako ondare irabazia Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauak lehen xedapen iragankorrean ezarritakoari jarraikiz murriztuko da.

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

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

58 Ikus 6. kapituluaren "Ondare irabazi edo galerak" izenekoak.

59 Ikus 6. kapituluaren barruan ageri den 6.2.2 apartatua, erosketa balioa eguneratzeko koefizienteak azaltzen dituena. Abenduaren 28ko 48/2012 Foru Dekretuak finkatu zituen eguneratze koefizienteak.

LABURPENA:

- Zergadunaren jarduera ekonomikoari ondasunak “atxikitzeak” edo “desatxikitzeak” ez du ondarea aldatzen, beti ere ondasun horiek ondarearen barruan jarraitzen badute. Beraz, ondare irabazi edo galerak izan dadin, ondasunak saldu behar dira.
- Desatxikipena egon dadin, desatxikipena gertatu eta hurrengo hiru urteak igaro eta gero sal daitezke ondasunak.
- Atxikipena egon dadin, atxikipena gertatu eta hurrengo hiru urteak igaro eta gero sal daitezke ondasunak. Hiru urteak igaro aurretik saltzen badira, salmentaren zenbatekoa berrinbertitu behar da.
- Jarduera uzten bada, ondasunak aldeztu aurretik desatxiki direla ulertuko da. Ez da horrela ulertuko, ordea, jarduera utzi ondorengo hiru urteen barruan beste edozein jarduera ekonomikori ekiten bazaio.

5.8.4. Nola kalkulatu da atxikitako ondare elementuak eskualdatetik datorren ondare irabazi edo galerak?

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

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

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

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

5.8.4.1 Lehen fasea: nola kalkulatu da eskualdaketa emaitza?

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

- I) Eskualdatze balioa. Eskualdaketa benetako zenbatekoa da, eskualdaketa dagozkion gastuak kenduta (eskualdatzaileak ordaindu baditu).
- II) Ondare elementuaren balio garbia. Balio hori lau partida positibok eta partida negatibok osatzen dute:
 - a) PARTIDA POSITIBOAK
 - Eskuratze kostua, beste hiru hauek batuz lortzen dena:
 - Eskualdatutako elementua erosteko ordaindu den benetako zenbatekoa.
 - Elementua martxan jarri arte sortutako gastu gehigarriak.
 - Ondasuna martxan jarri baino lehen izandako gastu finantzarioak, Kontabilitate Plan Orokorren arabera kapitalizatu edo aktibatu direnean.
 - Produkzio kostua: eskualdatutako elementua enpresak produzitu badu, eskuratze balioz osatutako ondoko hauen batura hartuko da:

- Kontsumitu diren lehengaien eta erabili diren gainerako elementuen eskuratze kostua.
- Produkzioari egotzi behar zaizkion zuzenketa edo zeharkako kostuen zati proportzionala.

Ondare elementuaren eskurapenarekin edo produkzioarekin zer ikusia duten zeharkako zergak eskuratze prezioan edo produkzio kostuan sartuko dira Herri Ogasunetik zuzenean berreskuratuko ezin direnean.

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

b) PARTIDA NEGATIBOAK

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

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

5.8.4.2 Bigarren fasea: nola egiten zaio eskualdaketa emaitzari zuzenketa monetarioa emaitza hori positiboa den?

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

Zuzenketa monetarioa bi baldintza hauek betetzen direnean bakarrik aplikatuko da:

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

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

Zuzenketa monetarioa bi erregela hauek kontuan izanik egiten da:

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

a) Lehen erregela: zein koefiziente erabiltzen dira 2013an zuzenketa monetarioa egiteko?

2013an egindako eskualdaketa honako koefiziente hauek aplikatuko zaizkie zuzenketa monetarioa egiteko:

Ondasuna eskuratu, produzitu, atxiki edo hobetu den urtea	Koefizientea
1984-01-01 baino lehen	2,411
1984	2,190
1985	2,022

1986	1,903
1987	1,813
1988	1,732
1989	1,649
1990	1,585
1991	1,532
1992	1,486
1993	1,473
1994	1,444
1995	1,378
1996	1,329
1997	1,307
1998	1,360
1999	1,311
2000	1,224
2001	1,206
2002	1,185
2003	1,168
2004	1,154
2005	1,133
2006	1,112
2007	1,087
2008	1,053
2009	1,036
2010	1,035
2011	1,018
2012	1,008
2013	1,000

Koefiziente horiek bi magnitude hauei aplikatuko zaizkie:

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

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

b) Bigarren erregela: nola kalkulatzen da depreziazioaren zenbatekoa?

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

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

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

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

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

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

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

Ondorio horietarako, etekinak kalkulatzeko erabiltzen den modalitate bakoitzaren erregelak ondare irabazi eta galerak gehitu baino lehen aplikatuz ateratzen dena izango da etekin arrunta.

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

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

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

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

- Berrinbertsioa jasotzen duten ondare elementuek bost urtez egon beharko dute jarduera ekonomikoari atxikita berrinbertsioa egiten denetik aurrera, justifikatuta dauden galerak daudenean izan ezik, eta hiru urtez ondasun higiezinaren kasuan, non eta haien era-

bilgarritasun aldia, Sozietateen gaineko Zergaren araudiak jasotzen duen amortizazio metodoa aplikatuta, ez den txikiagoa.

Zer gertatzen da baldintza horietako bat betetzen ez denean?

Bi egoera eman daitezke:

- Berrinbertitzeko epea ez betetzea

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

Interes ekonomikoko talde espainiar eta europarrei nahiz aldi baterako enpresa batasunei aplikagarri zaizkien erregimen berezietara bildutako entitateak direnean, lortutako errenta positiboaren zerga oinarriaren zatia berrinbertisioa egiteko epea amaitu den zergaldian egotziko zaie bazkideei⁶⁰.

- Berrinbertisioa ez mantentzea:

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

Erregimen hau ez da beste ezein zerga onurarekin bateragarria

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

5.9 Nola kalkulatu dira zenbatetsitako etekinak?

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

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

5.10 Zein irizpide jarraitzen da egozpen tenporala egiteko?

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

a) Egozpen fiskalerako irizpide orokorra: sortzapenaren printzipioa.

Sarrerak eta gastuak sortzen diren zergaldian egotzi behar dira (aitortu behar dira), horiek ordezkatzen duten ondasun

eta zerbitzuen korrante errearen arabera, moneta edo finantza korrantea noiz sortu den kontuan hartu gabe, eta batzuen eta besteen arteko korrelazioa errespetatuz.

ERNE: "sortzapenaren printzipioak" esan nahi du ezen zergadunak 2013. urtean baino lehen ematen badu ondasun bat edo zerbitzu bat prestatzen, lortzen dituen sarrerak urte horretako zerga aitortzen sartu behar dituela, zein urtetan kobratzen dituen kontuan hartu gabe (2014. urtean kobratu litzake).

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

b) Egozpen fiskalerako irizpide bereziak

Sei kasu arautzen dira:

1. Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketak.

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

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

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

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

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

Barne hornidura eta fondoetan egiten diren diru zuzkidurek Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuan⁶¹ nahiz borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateen zerga erregimenari buruzko foru arauetan jasotako pareko edo antzeko kontingentziak estaltzen dituztenean, prestazioak ordaintzen diren zergaldian egotziko dira. Pentsio planetan jasotako antzeko kontingentziak estaltzeko egiten diren kontribuzioei ere arau bera aplikatuko zaie kenkaririk izan ez dutenean.

3. Ondare elementuen balioa berreskuratzea, balioa zuzendu denean.

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

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

60 Ikus Sozietateen gaineko Zergaren araudia.

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

4. “Kobranta eta ordainketen” irizpidea.

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

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

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

5. Egoitza atzerrira aldatzea.

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

6. Heriotza.

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

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

1. Jarduera ekonomikoen etekina zuzeneko zenbatespenaren modalitate arruntaren arabera kalkulatzeko zergadunek Merkataritza Kodeari egokitutako kontabilitatea eraman beharko dute, bai eta Sozietateen gaineko Zergaren ondorioetarako finkatuta dauden edo finkatzen diren erregistro osagarriak ere.
2. Jarduera ekonomikoak merkataritza izaerarik ez duenean (Merkataritza Kodearen arabera), edo haren etekina zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztuaren bitartez kalkulatzeko denean, zergadunak erregistro liburu hauek eraman behar ditu:
 - Salmenta eta sarreraren erregistro liburuak.
 - Erosketa eta gastuen erregistro liburuak.
 - Inbertsio ondasunen erregistro liburuak.
 - Kutxako liburuak.
3. Jarduera profesionalak egiten dituzten zergadunek eta errentak esleitzen dituzten entitateek honako erregistro liburu hauek eraman behar dituzte:
 - Sarreraren erregistro liburuak.

- Gastuen erregistro liburuak.
 - Inbertsio ondasunen erregistro liburuak.
 - Kutxako liburuak.
 - Fondo eta osakinen erregistro liburuak.
4. Jarduera ekonomikoak egiten dituzten zergadunek zenbatespen objektiboa erabiltzen badute haien etekin garbia kalkulatzeko, honako faktura eta frogagiriak gorde behar dituzte, dataren arabera zenbakituta eta hiruhilekotan taldekatuta:
 - Egindako fakturak, enpresariak eta profesionalak fakturak egin eta emateko duten betebeharrak arautzen duen araudiaren arabera luzatuak.
 - Jaso diren beste edozein motatako faktura edo frogagiriak.
 - Dagokion foru aginduaren arabera aplikatu diren zeinu, indize edo moduluen frogagiriak.

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

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

Obligazio bereziak

Kontabilitate eta erregistro obligazioei dagokienez, ondorengo hau ezarri da:

1. Errentak esleitzen dituzten entitateek jarduera ekonomikoak garatzen dituztenean, derrigorrezko liburu bakarrak eraman behar dituzte egindako jardueragatik, emaitzak bertako kideen artean nola banatzen diren kontuan hartu gabe.
2. Kontabilitatea Merkataritza Kodearen arabera eramaten duten zergadunek ez dute lehen aipatu diren erregistro liburuak eraman beharrik izango.
3. Zergadunak independenteki beteko dituzten jarduera bakoitzaren erregistro liburuak, Merkataritza Kodeak exijitutako erregistro liburuak direnean izan ezik. Horretarako, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitortpen eremuan ageri den apartatu berezia bete beharko du, eta bertan honako datuok adierazi: bolumen kopurua, erabilitako folio kopurua, zergaldian egindako idazpen kopurua eta azken idazpenaren data.
4. Zergadunek eta errentak esleitzen dituzten entitateek jarduera bat baino gehiago egiten dutenean, liburu independenteak eraman behar dituzte horietako bakoitzerako, eta lehen folioan liburuak zein jarduerari dagokion adieraziko dute.
5. Errenta Zergaren zergadunek eta errentak esleitzen dituzten entitateek Balio Erantsiaren gaineko Zergan ezartzen diren obligazio erregistroal edo kontableak betetzeko eraman behar dituzten liburu edo erregistroak baliagarriak izango dira, baita ere, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondorioetarako, exijitutako eskakizunetara egokitzen direnean.
6. Fiskalki exijitu daitezkeen liburu, faktura edo erregistroak baliabide informatikoen bidez eramaten badira, honako fitxategi magnetiko hauek ere gorde beharko dira:

- Aplikazio informatikoen bidez sortutako datu fitxategiak, hala historikoak nola nagusiak, bete beharreko liburuak horietatik datozenean.
 - Programen fitxategiak, aurreko datu fitxategiak prozesatzeko erabiltzen direnean.
7. Oharpenak orrietan egitea baliagarria izango da baldin eta, egoki den beste edozein baliabide erabilita, orri

horiek koerlatiboki enkuadernatu baldin badaitezke derrigorrezko erregistro liburuak osatzeko. Erregistro liburuen orriak koerlatiboki zenbakituko dira, eta zergaldi bakoitzeko azken idazpenaren ondoren ageri den lehen orria bete gabe utziko da. Zuriz agertzen diren gainerako espazioak behar den eran baliogabetuko dira.

LABURPENA: kontabilitate eta erregistro obligazioak jarduera ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko erabilitako sistemaren arabera					
Sistema		Jarduera		Kontabilitate eta erregistro obligazioak	
Zuzeneko zenbatespena	Modalitate arrunta	Enpresa jarduera	Jarduera ekonomikoak merkataritza izaera du	Merkataritza Kodearen arabera	Egutegia Inbentarioak Urteko kontuak
				Sozietateen gaineko zergaren arabera	Erosketen erregistroa. Salmenta eta sarrerren erregistroa. Ordainketa eta kobrantzen erregistroa. Gastuen erregistroa.
			Jarduera ekonomikoak ez du merkataritza izaerarik	Salmenta eta sarrerren erregistro liburua. Erosketa eta gastuen erregistro liburua. Inbertsio ondasunen erregistro liburua. Kutzako liburua	
	Modalitate erraztua	Enpresa jarduera		Salmenta eta sarrerren erregistro liburua. Erosketa eta gastuen erregistro liburua. Inbertsio ondasunen erregistro liburua. Kutzako liburua	
	Modalitate arrunta/erraztua	Lanbide jarduera		Salmenta eta sarrerren erregistro liburua. Erosketa eta gastuen erregistro liburua. Inbertsio ondasunen erregistro liburua. Kutzako liburua Fondo eta osakinen erregistro liburua.	
	Zenbatespen objektiboa	Hitzarmenen modalitatea (garrantu gabe)	Jarduera ekonomikoa (enpresariala/profesionala)		<ul style="list-style-type: none"> • Ez da libururik eraman behar Errenta Zergari begira • Fakturak dataren arabera zenbakituko dira eta hiruhilekotan taldekatuko
Zeinu, indize edo moduluen modalitatea		Enpresa jarduera		<ul style="list-style-type: none"> • Ez da libururik eraman behar Errenta Zergari begira • Fakturak dataren arabera zenbakituko dira eta hiruhilekotan taldekatuko • Zeinu, indize edo moduluen frogagiriak gorde behar dira 	