

gipuzkoako



ogasuna



Errenta

Errenta eta ondarearen gaineko Zerga aitortpena

GIDALIBURUA

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

AURKEZPENA

Atsegin handiz aurkezten dizuet "Errentaren gaineko eta Ondarearen Zergaren Aitorpenerako Gidaliburua" izenburua daraman bildumako beste argitalpen bat, Gipuzkoako zergadunei eskaintzen zaien informazio, komunikazio eta zerbitzuen kalitatea hobetzarren.

Gidaliburua Errenta aitorpena edo eta Ondarearen aitorpena egiterakoan zergadunei azal dakizkiekeen zantzak argitzen laguntzeko asmoz egina dago, eta horretarako, hainbat adibide praktiko dakar garaturik.

Donostia, 2012ko martxoaren 1a.
OGASUNEKO ZUZENDARI NAGUSIA.

AURKIBIDEA

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga

1. Sarrera	17
1.1 Aitortzeko obligazioaren zehaztapenerako eskema grafikoa.....	19
1.2 Nork ez du aitortu behar?	20
1.3 Nork aitortu behar du?	20
1.4 Zer da ohiko egoitza?	21
1.5 Zer da familia unitatea?	22
1.6 Zer aitortu behar da?	22
1.7 Zer ez da aitortu behar?	22
1.8 Banaka tributatzea eta batera tributatzea.....	27
1.8.1 Banaka tributatzea	27
1.8.2 Bateratuta tributatzea	27
1.9 Zergaldia eta zergaren sortzapena	28
1.10 Nola aurkez daiteke aitortpena?	30
1.10.1 Modalitate arrunta: papera (109 eredu).....	30
1.10.2 Internet bidezko Modalitatea	30
1.10.3 Modalitate mekanizatua	31
1.10.4 Autolikidazio proposamena	31
1.11 Zein da aitortpena aurkezteko epea?	31
1.12 Nola egiten da aitortpenen emaitza ordaindu eta itzultzeko?	31
1.13 Non aurkeztu behar da aitortpena?	32
1.14 Zergaren zati bat erlijio xedeetarako edo beste helburu sozial batzuetarako ematea ...	34
1.15 Hautazko likidazioa (lanaren etekinak)	34
2. Lanaren etekinak	37
2.1 Zer dira lanaren etekinak?	39
2.1.1 Zein prestazio sartzen dira lan etekinen barruan?	39
2.2 Joan-etorriko dietak eta bidai gastuak lan etekinak al dira?	41
2.2.1 Arau orokorrak	41
2.2.2 Arau bereziak	42
2.3 Zer dira eta zer ez dira gauzazko etekinak?	43
2.3.1 Zer dira gauzazko etekinak?	43
2.3.2 Zer ez dira gauzazko etekinak?	44
2.3.3 Nola kalkulatu da gauzazko etekinen balioa?	45
2.3.4 Nola integratzen dira oinarri ezargarrion gauzen bidez jasotzen diren errentak?	46

2.4	Etekin osoa	46
2.5	Zein gastu dira kengarriak?	52
2.6	Zeintzuk dira aplikatzen diren hobariak?	52
2.7	Nola kalkulatu da etekin garbia?	52
2.8	Nori egozten zaizkio lanaren etekinak?	53
2.9	Noiz egozten dira lanaren etekinak?	53
2.10	Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?	53
2.11	Eragiketa lotuak	53
3.	Kapital higiezinaren etekinak	55
3.1	Zer dira kapital higiezinaren etekinak?	57
3.2	Zeintzuk dira kapital higiezinaren etekin osoak?	57
3.2.1	Nola konputatu da etekin osoak?	57
3.3	Zein gastu dira kengarriak?	58
3.3.1	Gastu kengarriak kapital higiezinaren etekinak etxebizitzetatik datozenean	58
3.3.2	Gastu kengarriak kapital higiezinaren etekinak etxebizitzetatik ez datozenean	58
3.4	Nola kalkulatu da etekin garbia?	59
3.5	Nori egozten zaizkio kapital higiezinaren etekinak?	59
3.6	Noiz egozten dira kapital higiezinaren etekinak?	59
3.7	Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?	60
3.8	Nola kalkulatu da 1985-05-09 baino lehen egindako errentamendu kontratuen etekinak?	60
4.	Kapital higigarriaren etekinak	61
4.1	Zer dira kapital higigarriaren etekinak?	63
4.2	Zer dira gauzen bidezko etekinak?	63
4.2.1	Gauzen bidezko etekinen kontzeptua	63
4.2.2	Nola baloratzen dira?	63
4.2.3	Nola integratu dira oinarri ezargarrian?	63
4.3	Zeintzuk dira kapital higigarriaren etekin osoak?	63
4.3.1	Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinak	63
4.3.2	Kapital propioak beste batzuei lagatzeagatik lortutako etekinak	64
4.3.3	Kapitalizazio eragiketengatik eta bizitza edo elbarritasun aseguruaren kontratuengatik lortutako etekinak, diruzkoak nahiz gauzazkoak	64
4.3.4	Kapital higigarriaren beste etekin batzuk	67
4.3.5	Etekinen zein portzentaje aitortu behar da?	67
4.4	Zein gastu dira kengarriak?	68
4.5	Nola kalkulatu da etekin garbia?	68
4.6	Nori egozten zaizkio kapital higigarriaren etekinak?	68
4.7	Noiz egozten dira kapital higigarriaren etekinak?	69
4.8	Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?	69

4.9	Eragiketa lotuak	69
5.	Jarduera ekonomikoen etekinak	71
5.1	Zer dira jarduera ekonomikoen etekinak?	73
5.2	Nori esleitzen zaizkio jarduera ekonomikoen etekinak?	73
5.3	Nork tributatzen du “errentak esleitzen dituzten entitateetan? Nola tributatzen da?	73
5.3.1	Nork tributatzen du?.....	73
5.3.2	Nola tributatzen da?.....	73
5.4	Nola kalkulaten dira jarduera ekonomikoen oinarri ezargarria eta etekin garbia?	73
5.4.1	Zeintzuk dira oinarri ezargarria kalkulatzeko metodoak?	73
5.4.2	Nola kalkulaten da jarduera ekonomikoen etekin garbia?	74
5.4.3	Noiz dira metodo horiek bateraezinak eta noiz bateragarriak?	74
5.5	Nola kalkulaten da etekina zuzeneko zenbatespenaren metodoan?	74
5.5.1	Nola kalkulaten da etekina modalitate arruntean?	74
5.5.2	Nola kalkulaten da etekina modalitate erraztuan?	75
5.6	Nola kalkulaten da etekina zenbatespen objektiboaren metodoan?	77
5.6.1.	Nola kalkulaten da etekina hitzarmenen modalitatean?	77
5.6.2	Nola kalkulaten da etekina zeinu, indize edo moduluen modalitatean?	77
5.7	Zein tratamendu ematen zaie etekin irregularrei?	82
5.8	Zein ondare elementu daude jarduera ekonomikoei atxikita? Eta zeintzuk ez?	83
5.8.1	Zer dira jarduera ekonomikoei atxikitako ondare elementuak?	83
5.8.2	Zein ondare elementu ez daude jarduera ekonomikoei atxikita?	83
5.8.3	Nola atxikitzen eta desatxikitzen ditu zergadunak ondare elementuak?	83
5.8.4.	Nola kalkulaten da atxikitako ondare elementuak eskualdatzeagatik lortzen den ondare irabazi edo galera?	85
5.8.5	Zein onura fiskal aplikatzen da atxikitako elementuak eskualdatzeagatik lortutako zenbatekoa berrinbertitzen denean?	87
5.9	Nola kalkulaten dira zenbatetsitako etekinak?	87
5.10	Zein irizpide jarraitzen da egozpen tenporala egiteko?	87
5.11	Zein kontabilitate eta erregistro eraman behar ditu jarduera ekonomikoaren titularrak?	88
6.	Ondare irabazi eta galerak	91
6.1	Zer dira ondare irabazi eta galerak?	93
6.1.1	Noiz ez da aldatzen ondarearen osaera?	93
6.1.2	Noiz ez dago ondare irabazi edo galerarik?	93
6.1.3	Noiz daude salbuetsita irabaziak?	95
6.1.4	Noiz ez dira kontuan hartzen galerak?	95
6.2	Nola kalkulaten da irabazia edo galera?	95

6.2.1	Nola kalkulatu da eskurapen balioa?	96
6.2.2	Nola eguneratu da eskurapen balioa?	96
6.2.3	Nola kalkulatu da eskualdaketa balioa?	96
6.2.4	1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako elementuen araudi iragankorra	97
6.3	Berriarazo balorazio arauak	98
6.3.1	Sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu arautuetan negoziatzeko onartuak, kostu bidez eskualdatzea	99
6.3.2	Sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu arautuetan negoziatzeko onartu gabeak, kostu bidez eskualdatzea	100
6.3.3	Ondare sozietateen baloreak edo kapital partaidetzak eskualdatzea	101
6.3.4	Inbertsio kolektiboko erakundeen kapital edo ondarearen akzio edo partaidetzak kostu bidez eskualdatu edo berreskuratzea	101
6.3.5	Sozietateei diruzkoak ez diren ekarpenak egitea	102
6.3.6	Bazkideak banatu edo sozietateak desagitea	102
6.3.7	Negozio-lokala eskualdatzea	103
6.3.8	Kalte-ordainak jasotzea ondare elementuen galera edo ezbeharrengatik	103
6.3.9	Ondasun edo eskubideak trukitzea	103
6.3.10	Biziarzteko edo aldi baterako errentak iraungitzea	104
6.3.11	Ondare elementuak eskualdatzea aldi baterako edo biziarzteko errenta baten trukean	104
6.3.12	Ondasun higiezinaren gaineko eskubide errealak eskualdatzea	104
6.3.13	Eskualdaketatik eratorri gabeko ondasun edo eskubideak integratzea	104
6.3.14	Futuro eta aukeren merkatuan egindako eragiketak	104
6.4	Justifikatu gabeko ondare irabaziak	104
6.5	Nori egozten zaizkio ondare irabazi eta galerak?	104
6.6	Noiz aitortzen dira ondare irabazi eta galerak?	104
6.7	Berrinbertsio kasuak	105
6.7.1	Zer gertatzen da inbertsio kolektiboko erakundeen akzio edo partaidetzak berreskuratu edo eskualdatzeagatik lortutako zenbatekoa “berrinbertitzen” bada?	105
6.7.2	Zer gertatzen da ohiko etxebizitzaren zenbatekoa “berrinbertitzen” bada?	106
6.8	Jarduera ekonomikoari lotutako elementuen ondare irabazi eta galerak	107
6.8.1	Zuzeneko zenbatespena: modalitate arrunta eta erraztua	107
6.8.2	Zenbatespen objektiboa: hitzarmen bidezko modalitatea, eta zeinu, indize edo moduluen bidezkoa	107
7.	Errenten egozpena eta esleipena	109
7.1	Enpresen Aldi Baterako Batasunak (EAB) eta Interes Ekonomikoko Taldeak (IET)	111
7.2	Nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimena	111
7.2.1	Nori egotziko zaio lurralde espainiarrean egoitza ez duen gardentasun fiskaleko entitate batek lortutako errenta positiboa?	111
7.2.2	Zeintzuk dira egotzi beharreko errentak?	111

7.2.3	Nolako betebeharrak formalak izango dira nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean sartuz gero?	112
7.3	Nola tributatu dute "paradisua fiskaletan" eratuak inbertsio fondoen bazkide edo partaideak?	113
7.4	Errenten esleipena	113
8.	Denboraren araberako egozpena	115
8.1	Arau orokorra	117
8.2	Arau bereziak	117
9.	Oinarri ezargarria	119
9.1	Zein errenta sartzen da oinarri ezargarrian?	121
9.2	Oinarri ezargarri motak	121
9.3	Oinarri ezargarri orokorra	121
9.3.1	Zein errenta sartzen da oinarri ezargarri orokorrean?	121
9.4	Aurrezpenaren oinarri ezargarria	121
9.4.1	Zein errenta sartzen da «aurrezpenaren» oinarri ezargarrian?	121
10.	Oinarri likidagarria	123
10.1	Zer da oinarri likidagarria?	125
10.2	Oinarri likidagarri orokorra	125
10.2.1	Zein murrizpen sartzen da oinarri likidagarri orokorrean?	125
10.2.2	Oinarri likidagarri orokor negatiboen konpentsazioak	131
10.3	Aurrezpenaren oinarri likidagarria	131
11.	Kuota osoa	133
11.1	Zer da kuota osoa?	133
11.2	Oinarri likidagarri orokorraren karga	133
11.3	Aurrezpenaren oinarri likidagarriaren karga	133
12.	Kuota likidoa eta kenkariak	137
12.1	Kuota likidoa	139
12.2	Kenkari orokorra, jarduera ekonomikoa sustatzeko kenkaria, eta pentsiodunei eta langabezia prestazioen hartzaileei zuzendutako kenkari konpentsagarria	139
12.2.1	Kenkari orokorra	139
12.2.2	Jarduera ekonomikoa sustatzeko kenkaria	139
12.2.3	Kenkari konpentsagarria pentsiodunentzat eta langabezia prestazioen jasotzaileentzat	139
12.3	Kenkari familiar eta pertsonalak	139
12.3.1	Kenkaria ondorengo ahaideengatik (seme-alabak, bilobak, birbilobak...)	139
12.3.2	Kenkaria seme-alaben urteko mantenua ordaintzeagatik	140
12.3.3	Kenkaria aurreko ahaideengatik (gurasoak, aitona-amonak, birraitona-amonak)	141
12.3.4	Kenkaria desgaitua izateagatik	141
12.3.5	Kenkaria adineko pertsonak mendekoak izateagatik	142

12.3.6	Kenkaria adinagatik	142
12.3.7	Nola zehazten da egoera pertsonal eta familiarra?	142
12.4	Kenkaria pertsona desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik	143
12.4.1	Kenkaria pertsona desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik	143
12.5	Kenkariak ohiko etxebizitzagatik	143
12.5.1	Kenkaria ohiko etxebizitza errentan hartzeagatik	144
12.5.2	Kenkaria ohiko etxebizitza erosteagatik	144
12.6	Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak	146
12.6.1	Kenkaria inbertsioengatik eta bestelako jarduerengatik	147
12.6.2	Kenkaria langileek enpresan parte hartzeagatik	153
12.6.3	Kenkaria jarduera ekonomikoaren hasieran inbertitzeko kreditu entitateetan egindako gordailuengatik	155
12.7	Kenkaria dohaintzengatik	155
12.7.1	Mezenasgo jarduerengatik	155
12.8	Bestelako kenkariak	155
12.8.1	Kenkaria nazioarteko zergapetze bikoitzagatik	155
12.8.2	Kenkaria langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoen aldeko kuota eta ekarpenengatik	155
12.8.3	Kenkariak nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean	156
12.8.4	Kenkariak enpresen gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpenengatik	156
12.8.5	Kenkaria banakako bizitza edo elbarritasun aseguru kontratuei aplikatzen zaien konpentsazio fiskalagatik	156
12.9	Frogagiriak	157
13.	Kuota diferentziala	159

Ondarearen gaineko Zerga

1. Sarrera	165
1.1 Zein dago ondarea aitortzera behartuta?	167
1.2 Zeri deritzogu ohiko egoitza?	167
1.3 Zer ondare aitortu behar da?	167
1.4 Zer ondare ez da aitortu behar?	168
1.5 Zein da ondarearen titularra?	168
1.6 Nola aurkezten da ondarearen aitortpena?	168
1.7 Noiz eta non aurkezten da aitortpena, eta nola ordaintzen da?	168
2. Nola kalkulatu da oinarri ezargarria?	169
3. Nola baloratzen dira ondare ondasunak, eskubideak eta zorrak?	169
3.1 Ondasun higiezinak	170
3.2 Jarduera enpresarialak eta profesionalak	170
3.3 Kontu korrante edo aurrezki kontuen gordailuak, agerian edo epeka	170
3.4 Kapital propioak hirugarrenei laga izana adierazten duten baloreak, merkatu antolatuetan negoziatuak	170
3.5 Kapital propioak hirugarrenei laga izana adierazten duten gainerako baloreak.....	170
3.6 Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu antolatuetan negoziatuak	170
3.7 Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten gainerako baloreak	170
3.8 Bizitza aseguruak eta aldi baterako edo biziarteko errentak	171
3.9 Bitxiak, luxuzko larruak, ibilgailuak, urontziak eta aireontziak	171
3.10 Arte-gaiak eta zaharkinak	171
3.11 Eskubide errealak	171
3.12 Administrazio emakidak	171
3.13 Jabetza intelektual eta industrialetik eratorritako eskubideak	171
3.14 Kontratuzko aukerak	171
3.15 Eduki ekonomikoa duten gainerako ondasun eta eskubideak	171
3.16 Zorrak	171
4. Nola kalkulatu da oinarri likidagarria	171
5. Nola kalkulatu da kuota osoa?	171
5.1 Kuota osoaren muga	172
6. Atzerrian ordaindutako zergen kenkaria	173
7. Kuotaren hobaria Ceuta eta Melillan	173

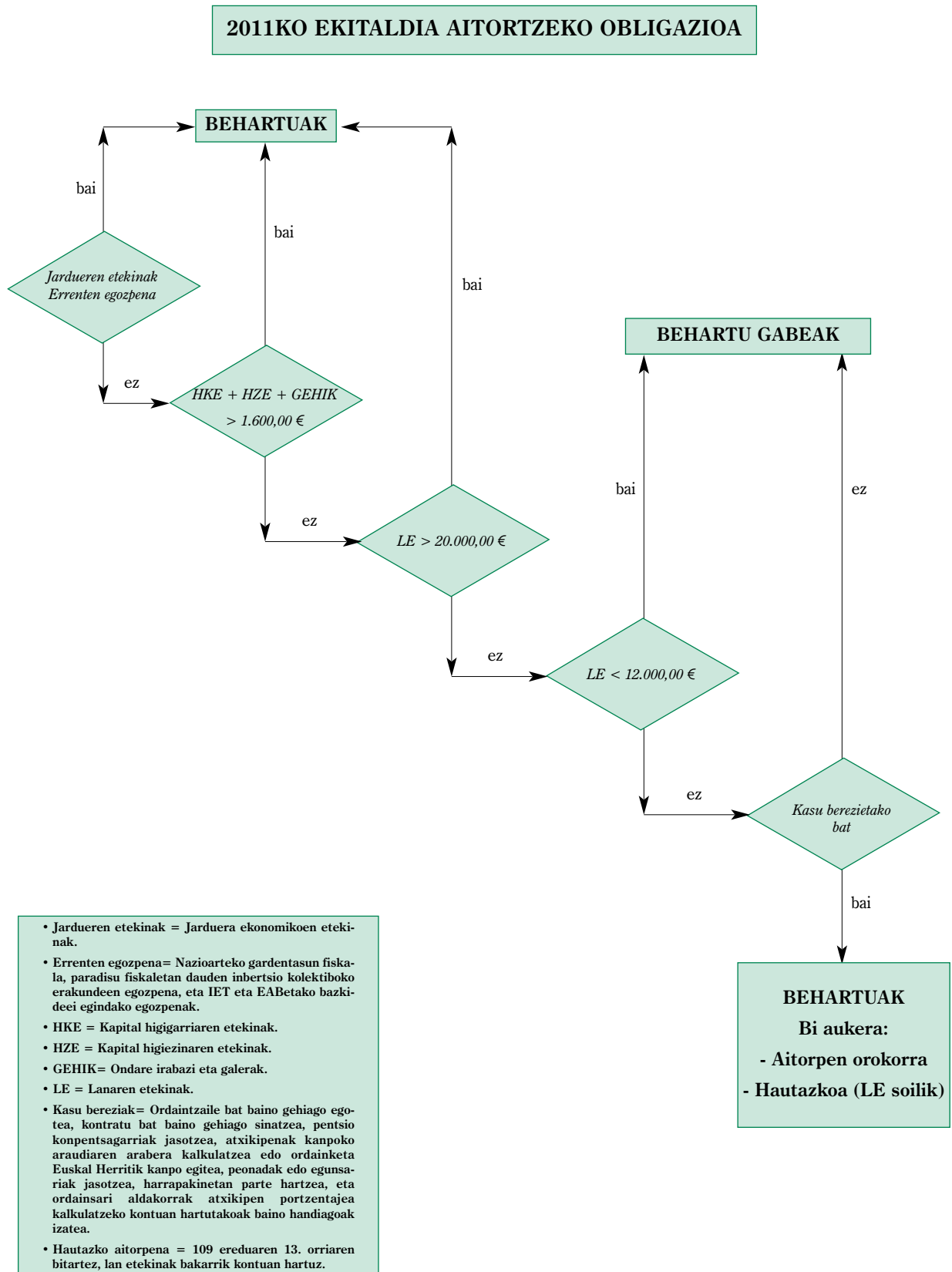
Pertsona Fisikoen Errenta
Gaineko Zerga
2011

1

Sarrera

- 1.1 Aitortzeko obligazioaren zehaztapenerako eskema grafikoa
- 1.2 Nork ez du aitortu behar?
- 1.3 Nork aitortu behar du?
- 1.4 Zer da ohiko egoitza?
- 1.5 Zer da familia unitatea?
- 1.6 Zer aitortu behar da?
- 1.7 Zer ez da aitortu behar?
- 1.8 Banaka tributatzea eta batera tributatzea
 - 1.8.1 Banaka tributatzea
 - 1.8.2 Baterata tributatzea
- 1.9 Zergaldia eta zergaren sortzapena
- 1.10 Nola aurkez daiteke aitortpena?
 - 1.10.1 Modalitate arrunta: papera (109 eredu)
 - 1.10.2 Modalitate arrunta: bide telematikoa
 - 1.10.3 Modalitate mekanizatua
 - 1.10.4 Autolikidazio proposamena
- 1.11 Zein da aitortpena aurkezteko epea?
- 1.12 Nola egiten da aitortpenen emaitza ordaindu eta itzultzeko?
- 1.13 Non aurkeztu behar da aitortpena?
- 1.14 Zergaren zati bat erlijio xedeetarako edo beste helburu sozial batzuetarako ematea
- 1.15 Hautazko likidazioa (lanaren etekinak)

1.1 Aitortzeko obligazioaren zehaztapenerako eskema grafikoa



1.2 Nork ez du aitortu behar?

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

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

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

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

2011. urtean zehar ordaintzaile batengandik baino gehiagorengandik lan etekinak jaso dituztenean edo, ordaintzaile beregandik jaso arren, honek atxikipena egiteko garaian etekinak metatu ez dituztenean kontzeptu berdinen edo desberdinen ondorioz ordainduak izateagatik, eta, orobat, 2011. urtean lan kontratu bat baino gehiago sinatu dutenean, kontratu hori laborala, administratiboa zein beste edozein motatakoa izan.
- Kontratuan aurreikusitako epea behin amaiturik, enplegu emaile berberarentzat lanean jarraitu dutenean edo 2011. urtean zehar berriro lanean hasi direnean, eta halaber, beren lan kontratua edo harreman laboral, administratibo edo beste edozein motatakoa luzatu dutenean.
- Epaileen aginduz, ezkontidearengandik edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikotegunarengandik pentsio konpentsagarriak edo urteko mantenurako ordainketak jaso dituztenean. Gurasoengandik urteko mantenurako jasotakoak ez dira sartzen.
- Lana dela-eta jasan dituzten atxikipenak edo konturako sarrerak foru erakundeek onartu ez duten araudi baten arabera kalkulatu direnean edo Euskal Herriko Foru Aldundiren bati ordaindu ez zaizkionean.
- Ordainsariak peonadaka edo egunsarika jaso dituztenean.
- Arrantzontzietako langileen kasuan, jaso dituzten ordainsariak, osorik edo zati batean, lortutako arrantzaren balioaren partaidetza bat direnean.
- Emaitzen edo antzeko parametroen arabera ordainsari aldakorrak jaso dituztenean, beti ere ordainsari horiek atxikipen portzentajea edo konturako sarrera kalkulatzeko kontuan hartu direnak baino handiagoak badira.
- Salbuespen, hobari, murrizketa, kenkari edo beste edozein zerga onuraz gozatzeko ezarrita dauden baldintza, epe edo zirkunstantzietako bat bete ez dutenean, baldin eta horrek berekin badakar Zerga Administrazioari zirkunstantzia horren berri ematea edo erregularizazio edo diru sarreraren bat egin behar izatea.

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

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

1.3 Nork aitortu behar du?

2011. urtean beren **ohiko egoitza**¹ Gipuzkoan izan duten zergadunek aurkeztu behar dute Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitortpena, beti ere zerga honi lotutako errentak lortu dituztenean.

Familia unitateko kideek² **lurralde desberdinetan dutenean beren ohiko egoitza**, eta batera aitortzea³ aukeratzten badute, Gipuzkoako Foru Aldundian aurkeztuko dute aitortpena baldin eta familia unitatean oinarri likidagarriak handiena duen kideak Gipuzkoan badu bere ohiko egoitza, zerga indibidualizatzeko arauari jarraiki.

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

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

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

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

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

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

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

- Aktiboan dauden funtzionario publiko ez direnak edo kargu edo enplegu ofizialen titular ez direnak, lehen adierazitako izaera bereganatu baino lehenagotik dutenean atzerrian ohiko egoitza.
- Legez bananduta ez dauden ezkontideak edo beren adingabeko seme-alabak, baldin eta ezkontideetako batek –ama zein aita izan– aipatu izaera bereganatu baino lehen hartu badute atzerrian ohiko egoitza.

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

1.4 Zer da ohiko egoitza?

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

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

Eman dezagun, adibidez, pertsona fisiko batek 2011. urtean zehar 5 hilabete igaro dituela Madrilen (151 egun), 4 hilabete Donostian (122 egun), eta 3 hilabete Bilbon (92 egun). Madrilen egun gehiago eman baditu ere (151), Euskal Herrian igaro dituenak batzen baditugu (214), zergadun honi Euskal Herriko araudia aplikatu behar zaiola konturatzen gara. Baina denbora gehiago egon denez Gipuzkoan beste lurraldean baino (122 egun Gipuzkoan eta 92 Bizkaian), zergadun horren egoitza fiskala Donostian izango da eta, beraz, Gipuzkoako Foru Aldundian ordaindu beharko du zerga.

- **Interes gune nagusiaren irizpidea:** bere interesen gune nagusia Gipuzkoan dagoenean, hau da, zergaren oinarri ezargarri gehiena lurralde horretan lortu duenean. Oinarri ezargarriaren osagaiak honako hauek izango dira:
 - Lanaren etekinak.
 - Kapital higiezinaren etekinak.
 - Ondasun higiezinetatik eratorritako ondare irabaziak.
 - Jarduera ekonomikoaren etekinak.

Eman dezagun, adibidez, 2011. urtean zergadun batek 151 egun pasa dituela Madrilen, 107 egun Gipuzkoan, eta beste 107 egun Bizkaian. Kasu honetan, lehen irizpidea (egonaldia) ez da nahikoa bere ohiko egoitza kokatzeko; jakin badakigu, ordea, egoitza hori Euskal Herrian dagoela. Zein foru ogasunetan tributatu behar duen jakiteko, bere interesen gune nagusia Gipuzkoan edo Bizkaian dagoen begiratu behar dugu.

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

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

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

Lotura ekonomikoa

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

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

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

Familia lotura

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

Ohiko egoitza aldatzen denean, honako irizpideak hartuko dira kontuan:

- Gipuzkoan bizi diren zergadunek beste lurralde batera (foru edo estatuko lurraldera) aldatzen badute beren ohiko egoitza, edo beste lurralde batean bizi direnek (foru edo estatukoan) Gipuzkoara aldatzen badute, egoitza berriari dagokion tokian beteko dituzte zerga obligazioak, beti ere egoitza berria konexio puntu denean.
- Aitorpenean gutxiago ordaintzeko asmoz egiten diren egoitza aldaketek ez dute eraginik sortzen, salbu eta zergaduna gutxienez hiru urtez bizi bada etenik gabe egoitza berrian.

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

- Egoitza aldatu den urteko oinarri ezargarria edo hurrengo urteko aldaketa egin aurreko urteko oinarria baino gutxienez %50 handiagoa denean.
- Familia unitate batean sartuta dauden pertsona fisikoek tributatzeko era desberdinak aukeratu badituzte urte horietan (banaka edo baterakoa), tributazio era berdina hartuko da oinarriak aldatzeko, eta, hala badagokio, behar diren indibidualizazio arauak aplikatuko dira.
- Egoitza aldatu den urtean ordaintzen dena aurreko egoitzaren lurraldean aplikagarri zen araudiaren arabera ordainduko zena baino gutxiago denean.
- Ohiko egoitza lehengo lurraldera berriro aldatzen denean.

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

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

1.5 Zer da familia unitatea?

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

Familia unitatea bi motatakoa izan daiteke bakarrik:

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

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

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

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

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

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

1.6 Zer aitortu behar da?

Ondoko hauek aitortu behar dira:

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

1.7 Zer ez da aitortu behar?

Jarraian adierazten diren errentak salbuetsita daude Zergatik 2011ko ekitaldian eta, beraz, ez dira aitorpenean sartu behar:

1. **Terrorismo ekintzengatik** jasotzen diren **prestazio publikoak**.
2. Gizarte Segurantzak edo honen ordezkotako entitateek **erabateko ezintasun iraunkorragatik edo baliaezintasun handiagatik** onartutako **prestazioak**, eta **55 urtetik gorako pertsonen ezintasun iraunkor osoagatik jasotakoak**.

ERNE: 55 urtetik gorako ezintasun iraunkor osoagatik jasotako prestazioen kasuan, prestazio horiek ez daude salbuetsita zergadunek jarduera ekonomikoen etekinak izan dituztenean edo Gizarte Segurantzatik, pen-

tsio planetatik, aseguratutako aurreikuspen planetatik, borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetatik, edo aseguru kolektiboetatik datozen pentsio edo prestazioak ez diren bestelako lan etekinak jaso dituztenean. Ondorio horietarako, lehendik emandako zerbitzuengatik jasotako diruzko edo gauza bidezko ordainsari sinbolikoak ez dira lan etekinatzat hartuko, urteko zenbatekoa 600 eurotik gorakoa ez bada. Dena den, prestazioak aldizka jasotzen direnean, baliaezintasunagatik jasotakoak beti daude salbuetsita jasotzen diren lehen zergaldian.

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

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

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

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

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

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

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

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

- Hitzarmen, itun edo kontratuen indarrez ezarritako kalte-ordainak.
- Oro har, lan kontratua amaitzeagatik jasotzen diren kalte-ordainak, baldin eta kontratua amaitutzat emateko aintzat hartu den zergatirako ez bada ez langileen estatutuan eta ez berau garatzen duten arauetan kalte-ordainik jasotzeko eskubiderik. Kasu horien artean ondoko hauek aipa daitezke:
 - Aldi baterako lan kontratuak amaitzea, epea bukatu zaielako.
 - Bidezkotzat jotzen diren kaleratze diziplinarioak.
 - Langileak bere borondatez lana uztea, horren zergatia Langileen Estatutuak 41. eta 50. artikuluetan aipatzen dituenen artean ez badago.
- Iraizpen kolektiboagatik jasotako kalte-ordainak: Langileen Estatutuaren arabera, iraizpen kolektiboen kalte-ordaina 20 eguneko soldatakoa izango da lan egindako urte bakoitzeko, eta hilekoak 12 izango dira gehienez. Hala ere, iraizpena enplegua murrizteko espedienteen ondorioz gertatzen bada, eta espediente horiek Langileen Estatutuak 51. artikuluan xedatutakoaren arabera izapidetu badira agintari eskudunek onarpena eman ondoren, lan egindako urte bakoitzeko 45 eguneko soldata gaintzen ez duen kalte-ordainaren zatia salbuesiko da zergatik, gehienezko muga 42 hilekoa delarik.

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

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

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

- Bidegabeko kaleratzeagatik jasotako kalte-ordainak: lan egindako urte bakoitzeko 45 eguneko soldata gaintzen ez duen kopururaino salbuesten dira kalte-ordain hauek, gehienezko muga 42 hilekoa delarik.

Kontratuak kontratazio mugagabea sustatzeko egiten direnean abenduaren 26ko 63/1997 Legeari jarraiki edo uztailearen 9ko 12/2001 Legearen babespean, bidegabeko kaleratzeagatik jasotzen den kalte-ordainetik 33 eguneko soldata salbuesiko da lan egindako urte bakoitzeko, gehienezko muga 24 hilekoa delarik.

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

Lan kontratua adiskidetzegintzaren aurretik amaitzen bada, kaleratzeagatik jasotzen den kalte-ordaina kaleratzea bidegabekotzat jo izan balitz jasoko zen kopururaino salbuesiko da, baina beti ere kontratuaren amaiera baja hobarrituen plan edo sistema kolektiboen barruan adostu ez bada.

- Langileak bere borondatez lana uzteagatik jasotako kalte-ordainak: lan egindako urte bakoitzeko 45 eguneko soldata gaintzen ez duen kopururaino salbuesiko da kalte-ordaina, gehienezko muga 42 hilekoa delarik, honako arrazoi hauetako batengatik utzi bada lana:

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

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

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

- Enpresariaren heriotza, erretiro edo ezintasunagatik lana utzi behar izan denean jasotako kalte-ordainak: hila-beteko soldata.

- Arrazoi objektiboen ondorioz lana utzi behar izan denean jasotako kalte-ordainak: lan egindako urte bakoitzeko 20 eguneko soldata gaintzen ez duen kopururaino salbuesiko da kalte-ordaina, gehienezko muga 12 hilekoa delarik.

Langilea kaleratzea edo honek lana uztea Langileen Estatutuak 52.c) artikuluan aipatzen dituen arrazoiengatik gertatzen denean, lan egindako urte bakoitzeko 45 eguneko soldata gaintzen ez duen kalte-ordaina salbuesiko da, gehienezko muga 42 hilekoa izango delarik.

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

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

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

- Enpresak langilea berriro kontratatzen badu kaleratua izan edo lana utzi ondorengo hiru urteetan, datatik data-ara kontatuak.
- Langilea enpresa berberak edo Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauak 16. artikuluan dioenaren arabera hari lotuta dagoen beste batek kontratatzen badu. Lotura hori bazkidearen eta sozietatearen arteko harremanak definitzen duenean, beharrezkoa da partaidetza %25ekoa edo handiagoa izatea, edo bestela, %5ekoa edo handiagoa izatea, balore horiek Europako Parlamentuaren eta bertako Kontseiluaren 2004ko apirilaren 21eko 2004/39/EE Zuzentarauak, finantza tresnen merkatuei buruzkoak, III. tituluaren aipatzen dituen balore merkatu ofizialetako batean negoziatzeko onartu direnean.

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

6. Pertsonei kalte fisiko, psikiko edo moralak eragiteagatik **aseguru kontratuetatik jasotzen diren diru kopuruak, 150.000,00 euroaraino**. Lesioak prestazioaren jasotzailea ezgaitzen badu edozein lanbide edo jardueratan aritzeko, kopuru hori **200.000,00** eurokoa izango da, eta gainera, jasotzaileak beste pertsona baten laguntza

behar badu eguneroko eginbehar oinarritzako, orduan **300.000,00** eurokoa izango da muga.

7. **Loteria, joko eta apustuen sariak**, ondoko hauek antolatzen dituztenez:

- Estatuko Loteria eta Apustuarentako Erakunde Nazionalak
- Autonomia erkidegoek
- Gurutze Gorriak
- ONCEk
- Orobat, loteria, apustu eta zozketen sariak ez dira aitortu behar, EBko edo Europako Espazio Ekonomikoko beste estatu kideetan kokatuta dauden entitateek edo organismo publikoek antolatuak direnean.

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

9. **Beka publikoak eta irabazi asmorik gabeko entitateek emandakoak**, betiere entitate horiei irabazi asmorik gabeko entitateen zerga erregimenari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarri buruzko foru arauan⁴ ezarritako erregimen berezia aplikagarri bazaie eta honako honetarako jaso badira:

- **ikasketak egiteko**, dela Espainian dela atzerrian, hezkuntza sistemaren maila eta gradu guztietan, unibertsitateko hirugarren zikloraino (doktoretza).
- **ikerketak egiteko**,
 - urtarrilaren 27ko 63/2006 Errege Dekretuak, ikeritzaile bekadunaren Estatutua onartzen duenak, definitzen duen alorrean.
 - herri administrazioetako funtzionario eta gainerako langileek jasotzen dituztenez.
 - unibertsitateetako irakasle eta ikertzaileek jasotzen dituztenez.

10. **Pertsona minusbaliatuak, 65 urtetik gorakoak edo adingabeak etxean hartzeko, herri erakundeetatik jasotako zenbatekoak.**

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

12. Ekainaren 20ko 1/1994 Errege Dekretu Legegileak, Gizarte Segurantzari buruzko Lege Orokorren testu bateratua onartzekoak, II. tituluaren IX. kapituluaren **kargupeko seme-alabengatik ematen dituen familia laguntzak, eta Gizarte Segurantzaren eta klase pasiboen erregimen publikoetatik jasotzen diren zurtasun pensioak eta hartzeko pasiboak nahiz hogeita bi urtetik beherako biloben eta anai-arreben alde edo lan orotarako ezgaitutakoaren alde onartutakoak.**

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

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

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

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

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

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

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

Beharkizunak:

- Jasotako kopuruak esandako errege dekretuak ezarritako helburuetara bideratzea eta bertan aipatzen diren kasuetan ematea.
- Akzioari edo partaidetzari 5 urtez eustea, onuraduna sozietate laboraletan edo lan elkartuko kooperatibetan sarturik badago; edo, bestela, 5 urtez aritzea jardueran, diru kopuruak jarduera hori langile autonomo gisa egiteko erabili badira.

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

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

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

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

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

- Lan horiek Espainian egoitza ez duen enpresa edo entitate batentzat egin behar dira edo, bestela, atzerrian finkaturik dagoen establezimendu iraunkor batentzat. Berezi, gertatzen bada lanak hartu behar dituen entitateak lotura bat duela langilea enplegatu duen entitatearekin edo haren zerbitzuak jasotzen dituen enpresarekin, ulertuko da lan horiek entitate ez-egoiliarrentzat egin direla entitate ez-egoiliarren talde barruko zerbitzua eman zaiola uste daitekeenean, Sozietateen gaine-

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

ko Zergaren araudian jasotakoaren arabera⁵, aipatu zerbitzuak entitate hartzaileari abantaila edo erabilgarritasunen bat dakarkiolako edo ekar diezaiokelako.

- Lanak egiten diren lurraldean zerga honen antzeko edo pareko zerga bat aplikatzea, eta herrialde edo lurralde hori paradisu fiskaltzat kalifikatuta ez egotea. Baldintza hori betetzen dela ulertuko da lanak egiten diren herrialde edo lurraldeak nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmena sinatua duenean Espainiarekin eta hitzarmen horretan informazioa elkarri trukatzeko klausula jasotzen denean.

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

Egun bakoitzean atzerrian egindako lanengatik sortutako etekinak kalkulatzeko, aipatu lanen berariazko ordainsariak alde batera utzita, proportzionalki banatzeko irizpidea erabiliko da urtearen egun kopuru osoa kontuan hartuta.

Atzerrian destinaturik dauden zergadunentzat, salbuespen hori bateraezina da tributaziotik kanpo geratzen diren soberakinen araubidearekin⁶, zenbatekoa edozein dela ere. Zergadunak salbuespen honen ordez soberakinen araubidea aplikatzea aukera dezake.

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

18. Itsasontzietako tripulazaiak beren lan pertsonalagatik lortzen dituzten etekinen %50 ere ez da aitortuenean sartuko, baldin eta itsasontzi horiek Kanarietako erregimen ekonomiko eta fiskala aldatzen duen uztailaren 6ko 19/1994 Legeak 75. artikuluan aipatzen dituen **itsasontzi eta itsas enpresetako erregistro berezian inskribatuta** badaude.

19. Errenta positiboak ez dira aitortuko honako hauetatik datozenean:

- **Europako Batasunak nekazaritzari emandako laguntzetatik**, helburua hauxe bada:
 - Esne produkzioa behin betiko uztea.
 - Mahasti, madari, mertxika edo nektarina produkzioa behin betiko uztea.
 - Platanondo, madariondo, sagarrondo, mertxikondo eta nektarinondoak erauztea.
 - Azukre-erremolatzaren eta azukre-kanaberaren laboreak behin betiko uztea.
- **Europako Batasunak arrantzari emandako laguntzetatik**, helburua hauxe bada:
 - Arrantza behin betiko uztea.
 - Itsasontzi batek arrantzan ez jarraitzea.
 - Itsasontzi bat eskualdatzea, beste herrialde batean sozietate mistoak sortu nahi direlako edo horren ondorioz.
- **Arrantzuntziaren salmentatik**, baldin eta erosleak, saldu denetik urtebeteko epean, hondakin bihurtzen badu ontzia eta arrantza uzteagatik dagokion laguntza jasotzen badu.

⁵ Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 16.5 artikulua.

⁶ Araubide hori jasota dago Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Erregelamendua onartzen duen abenduaren 18ko 137/2007 Foru Dekretuaren 13.A.3.b). artikuluan. Ikus 2. kapituluaren barruan, "Lanaren etekinak" izenokoa, ageri den 2.2.1.3 apartatua.

- Sute, uholde edo hondoratzengatik **ondare elementuetan izandako suntsipena konpontzeko laguntza publikoak**.
- **Errepide bidezko garraio jarduera uzteko emandako laguntzetatik**, administrazio eskudunak garraiolariari ordaindu dizkienean laguntza horiek emateko araudian ezarritako baldintzak betetzeagatik.
- **Abere azienda derrigorrez hiltzeagatik jasotako kalte-ordain publikoetatik**, epidemiak edo gaixotasunak desagertarazteko ematen direnean eta ugalketarako abereei eragiten dietenean.

Hau da, honako errentak ez dira aitortuko:

- Jasotako laguntzen zenbatekoa.
- Arrantzontzia saltzen bada, lortu diren ondare irabaziak. Ondare galerak egon badira, oinarri ezargarri orokorrean sar daitezke.
- Ondare elementuen suntsipena konpontzeko jasotzen diren laguntzen zenbatekoa elementu horietan eragindako galerak baino txikiagoa denean, diferentzia negatiboa oinarri ezargarrian sartu ahal izango da. Galerarik ez badago, laguntzen zenbatekoa bakarrak geldituko da aitortuenean kanpo.

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

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

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

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

Baldintzak:

- Ustiapenak administrazio eskudunak onartzea.
 - Batez besteko produkzioaldia hogeita hamar urtekoa edo handiagoa izatea.
21. **Epaimahaiko izangaiek eta epaimahaikide titularrek eta hauen ordezkoez** beren eginkizunak betetzeko jasotako dirulaguntzak.
 22. Zerbitzu publikoen funtzionamenduak pertsonengan eragindako kalte fisiko, psikiko edo moralengatik **herri administrazioek emandako kalte-ordainak**, beti ere martxoaren 26ko 429/1993 Errege Dekretuak, Herri Administrazioen prozedurei buruzko Erregelamendua erantzukizun patrimonialari dagokionez onartzekoak, hala jasotzen baditu.
 23. **Lurperatze edo ehorzketagatik** jasotako prestazioak, izandako gastu guztien zenbatekoraino.
 24. Biziarteko errenta aseguratutako eratzeko unean agerian jartzen diren errentak, **aurrezpen sistematikoko banakako planetatik datozenean**.

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

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

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

26. Pertsona desgaituek errenta moduan jasotako prestazio-etatik erarortzen diren **lan etekinak**, betiere pertsona desgaituen alde erarotutako gizarte aurreikuspeneko sistemetan egindako ekarpenei badagozkie. Lanbidearteko gutxieneko soldata hiru halako izango da muga.

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

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

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

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

- 124/2005 Dekretua, maiatzaren 31koa, garapenaren aldeko lankidetzak eta laguntza fondoaren kargura euskal kooperantei emandako laguntzei buruzkoa.
- 3/2002 Legea, martxoaren 27koa, ikastolak legez arautu aurretik haietan eskolak eman zituzten pertsonen aitortza eta konpentsazioa emateko.
- 255/2006 Dekretua, abenduaren 19koa, seme-alabak dituzten familientzako diru laguntzak arautzen dituena.
- 177/2010 Dekretua, ekainaren 29koa, lana eta familia bateratzeko neurri buruzkoa. Nolanahi, haren IV kapituluaren jasotako laguntzak kanpoan geratzen dira, onuradunak jarduera ekonomikoaren etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren metodoaren bidez zehazten dituen.
- Agindua, 2010eko urriaren 6koa, Etxebizitza eta Gizarte Gaietako sailburuarena, etxebizitza erosteko finantza neurri buruzkoa.
- 51/2005 Foru Dekretua, abuztuaren 2koa, adinekoak Bidasoaldeko eta Oarsoaldeko egoitzetan sartzeko banakako diru laguntzen oinarri onartzeko.

- 58/1989 Foru Dekretua, abenduaren 5koa, etxez etxeko zerbitzu intentsiboari buruzkoa.
 - 33/2004 Foru Dekretua, apirilaren 20koa, egoera zailean dauden haurren babesa, garapen pertsonala eta integrazio soziala errazteko diru laguntzak ematea arautzen duena.
 - 35/1999 Foru Dekretua, martxoaren 23koa, adingabeen babesa, garapen pertsonala eta integrazio soziala errazteko diru laguntzei eta gizarte arriskuan dauden pertsona edo familienei buruzkoa.
 - 72/2000 Foru Dekretua, uztailaren 18koa, "Sendian" Programa onartzen duena adineko pertsona desgaituak beren kargura dituzten familiei laguntzeko.
 - Agindua, 2006ko abenduaren 29koa, Etxebizitza eta Gizarte Gaietako sailburuarena, etxebizitza birgaitzeko finantza neurri buruzkoa.
 - 316/2002 Dekretua, abenduaren 30koa, "Etxebizitza Hutsaren Programa" sustatu eta bultzatzen duena, errentariei dagokienez.
 - 23/2007 Foru Agindua, abuztuaren 30koa, etorkizuneko kirolariak izendatzeko araudia onartzen duena.
 - 1/2004 Lege Organikoa, abenduaren 28koa, genero indarkeriaren aurkako babes integralerako neurriak ezartzeko. 27. artikulua.
 - 18/2008 Legea, abenduaren 23koa, diru sarrerak bermatu eta pertsonak gizarteratzeko.
 - 89/2008 Foru Dekretua, abenduaren 23koa, mendekotasun egoeran dauden familia harreraren programa eta hura garatzeko behar diren diru laguntzak arautzen dituena.
 - 87/2008 Foru Dekretua, abenduaren 23koa, desgaitasuna edo mendekotasuna duten pertsonentzako Etxean programako banakako laguntzak arautzen dituena.
 - 88/2008 Foru Dekretua, abenduaren 23koa, mugikortasun arazo handiak dituztelako garraio publiko arrunta erabili ezin dutenek ordezkio garraio bidez bezala taxia erabil dezaten laguntzak arautzen dituena.
 - 29/2009 Foru Dekretua, uztailaren 28koa, gizarteratzeko laguntza ekonomikoa onartzen duena.
 - 1472/2007 Errege Dekretua, azaroaren 2koa, gazteen emantzipaziorako oinarriko errenta arautzen duena.
 - Ibilgailuen parkea berritzeko onartutako 2000 E eta MOTO E planak, 2000 Euskadi Plana, eta gainerako autonomia erkidegoek helburu horrekin ezartzen dituzten edo haien ordezkio direnak.
 - + Euskadi 09 plana, barne hartzen dituen Renove Planei dagokienez (leioak, etxetresna elektrikoak, galdarak, energia aurrezpen haundiko turismoak eta altzariak), eta helburu berdina izanik haien ordezkio direnak.
 - 2010eko azaroaren 3ko Agindua, Kulturako sailburuarena, «Kultura bonoa» garatu eta sustatzeko, edo helburu bera betetze aldera hori ordeztzen duten aginduak.
 - «aQtiva Plana» edo helburu bera betetze aldera hori ordeztzen dutenak.
 - Aurrekoen pareko laguntza guztiak, beste lurralde historikoek salbuetsitatzat jo dituztenean.
29. Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazioaren organo eskudunak baimendutako **behi esnearen erreferentziako kopuruen transferentziak** direla-eta agerian jartzen diren errenta positiboak.

30. Amnistiaren urriaren 15eko 46/1977 Legeak jasotako kasuen ondorioz **espetzeetako askatasun gabetzea konpentsatzeko** estatuko edo autonomia erkidegoetako legerian jasota dauden **kalte-ordainak**.
31. Askatasun eta eskubide demokratikoen defentsan eta errebindikazioan heriotza eta ezgaitasuna eragin duten lesioengatik **kalte-ordainak**, Memoria Historikoari buruzko abenduaren 26ko 52/2007 Legean ezarritakoak.
32. **Kuotan kenkaridunak diren dohaintza eta ekarpenetatik** datozen ondare irabaziak eta errenta positibak, baldin eta irabazi asmorik gabeko entitateen zerga erregimenari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarriei buruzko Foru Arauan⁷ aipatutako entitateei eginak izan badira.
33. **65 urtetik gorako pertsonak edo**, autonomia pertsonala sustatzeko eta besteren beharra duten pertsonak zaintzeko legearen arabera, **mendekotasun ertaina edo handia duten pertsonak, ohiko etxebizitza saltzeagatik** agerian jartzen diren ondare irabaziak.
34. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga **Euskal Kultur Ondarea eta Espainiako Ondare Historikoa osatzen duten ondasunen bitartez ordaintzean** sortzen diren ondare irabaziak, lege ezarritako baldintzekin.
35. **Ohiko etxebizitza eskualdatzeagatik** lortzen diren ondare irabaziak, baldin eta eskualdaketan lortu den zenbateko osoa **beste ohiko etxebizitza bat erosteko berrinbertitzen bada**. Lortutako zenbatekoaren zati bat bakarrik berrinbertitzen bada, ondare irabaziaren zati proportzionala ez da aitortu behar.
36. **Bidai gastuak eta ostalaritza establezimenduetako mantenu eta egonaldi gastu arruntak**, erregelamenduz ezartzen diren mugekin⁸.

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

- Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari lotutako errentak.
- Epaileen erabakiz, urteko mantenua ordaintzeko gurasoengandik jasotzen diren errentak.
- Abenduaren 7ko 1618/2007 Errege Dekretuak, Elikagaien Ordainketa Bermatzeko Fondoaren antolaketa eta funtzionamenduari buruzkoak, Elikagaien Ordainketa Bermatzeko arautzen duen Fondotik jasotako kopuruak.
- Jarduera ekonomikoan garapenari atxikita ez dauden ondare elementuak eskualdatzeagatik sortzen diren ondare irabaziak. 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortu den irabaziaren zatia ez da zergapetuta egongo 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako ondare elementuetatik baldin badator⁹.
- Hil diren pertsonen ondarean herentzia baten eskualdatzeagatik agerian jartzen diren ondare irabazi edo galerak.
- Zergaduna hiltzeagatik aktibo finantzarioen doako eskualdaketetan agerian jartzen diren kapital higigarrien etekinak.

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

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

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

- Kapitalaren murrizpenak, betiere haien helburua ekarpenak itzultzea ez bada. Halakorik egonez gero, eragindako baloreen eskuratze balioaren gainean dagoen soberakinak kapital higigarriaren etekin moduan tributatu du¹⁰.
- Enpresak edo partaidetzak kosturik gabe eskualdatzearen ondorioz sortzen diren irabazi edo galerak, Ondarearen gaineko Zergari buruzko foru arauak 4. artikuluan aipatuak¹¹.
- Ondasun banaketaren ezkontza erregimen ekonomikoa edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legeak, izateko bikoteei buruzkoak, xedatutakoaren arabera hitzartutako ondare erregimen ekonomikoa desegitean egiten diren ondasun edo eskubideen esleipenak, badin eta esleipen horiek legearen aginduz edo epaileen erabakiz gertatzen badira eta horien zioak ezkontideen edo izateko bikoteko kideen arteko pentsio konpentsagarriekin zer ikusirik ez badu. Horrek ez du ekarriko, inolaz ere, esleitutako ondasun edo eskubideen balioak eguneratzea.
- 65 urtetik gorako pertsonak eta autonomia pertsonala sustatzeko eta besteren beharra duten pertsonak zaintzeko Legearen 26. artikuluan aipatzen den mendetasun ertain edo handiko egoeran dauden pertsonak ohiko etxebizitza xedatzearen ondorioz jasotako kopuruak, baldin eta zahartzaroak eta mendetasunak dakartzaten diru beharriari erantzuteko ondare pertsonala osatzen duten ondasunak xedatzeko egintzei buruzko finantza araudiari jarraituz egiten badira.

1.8 Banaka tributatzea eta batera tributatzea

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

1.8.1 Banakako tributazioa

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

1.8.2 Baterako tributazioa

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

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

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

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

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

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

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

Nahiz eta zergadunek aitortpen mota bat aukeratu zergaldi baterako (banakakoa/baterakoa), aukera hori aldatu dezakete gero, baina bakar-bakarrik zerga Administrazioak edozein jarduketa egin arte.

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

Zergadunek aitortpena aurkeztu ez badute, **Administrazioak banaka tributatzen dutela ulertuko du**, non eta batera tributatzea aukeratu dutela espreski adierazten ez duten. Horretarako, **hamar eguneko epea** izango dute zerga Administrazioak errekerimendua egiten duenetik aurrera.

Arau bereziak

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

- a) Baterako tributazioan, banakako tributazioan ezarrita dauden zenbateko eta muga berdinak aplikatuko dira, hau da, ezingo dira familia unitateko kide kopuruaren arabera handitu edo biderkatu. Hala ere:
 - Familia unitatean kide batek baino gehiagok jasotzen dituen lan etekinak, etekin horiei hobaria aplikatzeko familia unitatean jaso diren mota honetako etekin guztien batura hartuko da kontuan, ez jasotzaile kopurua.
 - Bateratik denean, aurrezpenaren oinarri ezargarriaren saldo negatiboak, ondare galerak eta oinarri likidagarri orokor negatiboak zerga honen erregela orokorren arabera konpentsa ditzakete familia unitateko kide diren zergadunek. Baldintza hau bete behar da: saldo, galera eta oinarri horiek familia unitateko kideek banaka tributatu duten zergaldietan gertatuak izatea eta konpentsatu gabe egotea.

Banakako tributazioa geroago egiten bada, adierazi diren kontzeptu horiek zein zergadunek konpentsa ditzaketen zehazteko, Zergaren araudian errenten indibidualizazioari buruz jasota dauden arauak jarraituko zaie.

Familia unitateko kide bakoitzak –partaide, mutualista, aseguratuta edo bazkide izan– indibidualki aplikatuko ditu mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pensio planei, 2003/41/CE Zuzentarauan erregulatutako pensio planei, borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei, pertsona desgaituen aldeko aurreikuspen sistemei eta kirolari profesionalen mutualitateei ekarpenak egiteagatik oinarri ezargarriaren egin dezakeen murrizpenaren gehieneko mugak. Gainera, oinarri ezargarriari murrizpenak aplikatzeak ezin duenez oinarri likidagarri orokor negatiborik ekarri, ez eta hura gehitu ere, kontuan hartuko da zenbateko proportzio duen zergadun bakoitzak oinarri ezargarriaren. Aurrezpenaren oinarri likidagarria lortzeko, aurrezpenaren oinarri ezargarriari pensio konpentsagarriengatik eta urteko mantenurako ordaintzengatik egindako murrizpenaren gerakina kendu behar zaio, halakorik badago. Oinarria ezin da, kenketa horregatik, negatiboa izan.

- Adinaren kenkaria kenkari honetarako exijitzen den adina betetzen duen zergadun bakoitzagatik aplikatuko da.
- Zergadun bakoitzak ohiko etxebizitza erosteagatik zergaldi jarraituetan egindako kenkariaren baturak ezin du 36.000,00 euroko zifra gainditu. Hala badagokio, zifra

horri gutxituko zaio berrinbertsioagatik salbuesitako ondare irabaziaren zenbatekoari %18 aplikatuz ateratzen den emaitza. 36.000,00 euroko kopurua zergadun bakoitzeko aplikatuko da. Dena den, ohiko etxebizitza erosteagatik urtean egin daitekeen gehieneko kenkariak ezin du gainditu 2.160,00 euroko kopurua aitortpen bakoitzeko. Familia ugarien titularrek edo 35 urtetik beherakoek handiagoa dute muga hori (2.760,00 euro).

- Langileen sindikatuei kuotak ordaintzeagatik araututako kenkaria, langileen sindikatuei kuotak ordaintzen dizkien zergadun bakoitzeko aplikatuko da.
- b) Familia unitateko zergadunek baterako tributazioa aukeratu badute, lortu dituzten mota guztietako errentak elkarrekin zergapetuko dira.
- c) Bateratik denean aukeratzen bada, oinarri ezargarri orokorrak 4.033,00 euroko murrizpena izango du urtean aitortpen bakoitzeko. Familia unitateko gurasoetako batek eta adingabeko seme-alabek edota judizialki ezgaituak diren seme-alaba adindunek, guraso-aginte luzatu edo birgaitu daudenek, osatzen badute, murrizpen hori 3.503,00 eurokoa izango da ezkontideak legez banandu direnean, ezkontza-loturarik ez dagoenean edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikoterik sortu ez denean.
- d) Familia unitateko kideek batera tributatzea aukeratzen badute, elkarrekin eta solidarioki geratuko dira zergari lotuta, eta zerga Administrazioak horietako edozeinengana jo ahal izango du zorra ordain dezan. Dena den, euren artean erabaki dezakete zein zenbateko ordainduko dioten proportzionalki Administrazioari, bakoitzari dagokion errenta zatiaren arabera.
- e) Aitortpena familia unitateko kide adindun guztiek izenpetu eta aurkeztu behar dute. Pertsona horiek adingabekoen ordeztu ahal izango dira, martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak, Gipuzkoako Zergen Foru Arau Orokorrak, 45.1 artikuluan jasotako eran.

ERNE: Bateratik denean aukeratzen bada, oinarri ezargarri orokorrak 4.033,00 euroko murrizpena izango du urtean aitortpen bakoitzeko 3.503,00 euroko murrizpena izango dute ezkontideak legez banandu direnean, ezkontza-loturarik ez dagoenean edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikoterik sortu ez denean.

1.9 Zergaldia eta zergaren sortzapena

Zergaldia

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

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

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

Zergaren sortzapena

Izaera orokorrean, zergaren sortzapena urte bakoitzeko **abenduaren 31n** gertatzen da. Urtean zehar familia unitateko kideren bat hiltzen bada eta gainerako kideek hildakoaren errentak sar-

tzen ez badituzte baterako tributazioa aukeratzen ez dutelako, zergaren sortzapena zergaduna hil den egunean gertatzen da.

Adibidea

Eman dezagun zergadun baten ezkontidea 2011ko urriaren 31n hil dela. Zergadunak 10 urteko seme bat du. 2011ko datuak ondorengo hauek dira:

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

Gainera, zergadunak lokal bat dauka errentan emana 2011ko abuztuaren laz geroztik, eta honako kapital higiezin hau lortu du:

Kapital higiezina	Zergaduna	Hildako ezkontidea
Sarrera gordinak	6.010,12	
Gastu kengarriak	1.803,04	
Atxikipenak	1.081,82	

Hiru aukera daude:

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

1. Banakako tributazioa

Bi banakako aitorten aurkez daitezke: zergadunarena, urte osoagatik aurkeztuko dena, eta ezkontidearena, heriotzaren egunera arte egingo dena (2011/01/01etik 2011/10/31ra arte).

Banakako tributazioa	Zergaduna	Hildako ezkontidea
Lanaren etekin osoak (ikus 2.4)	37.262,75	33.055,67
- Gizarte Segurantzza (ikus 2.5)	-2.253,80	-1.502,53
- Hobaria (ikus 2.6)	-3.000,00	-3.000,00
Lanaren etekin garbia	32.008,95	28.553,14
Kapital higiezinaren etekin osoa (ikus 3.2)	6.010,12	
- Gastu kengarriak (ikus 3.3)	-1.803,04	
Kapital higiezinaren etekin garbia	4.207,08	
Oinarri likidagarri orokorra (ikus 10.2)	36.216,03	28.553,14
Kuota osoa (ikus 11)	9.852,21	7.251,88
Kenkari orokorra (ikus 12.2.1)	-1.327,00	-1.327,00
Jarduera ekonomikoa sustatzeko kenkaria (ikus 12.2.2)	0,00	0,00
Kenkaria ondoren ahaideagatik (ikus 12.3.1)	-279,00	-279,00
Kuota likidoa (ikus 12)	8.246,21	5.645,88
- Lanaren atxikipenak	6.467,76	6.091,69
- Kapital higiezinaren atxikipenak	1.081,82	
Kuota diferentziala (ikus 13)	696,63	-445,81

2. Baterako tributazioa

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

Baterako tributazioa	
Lanaren etekin osoa (37.262,75 € + 33.055,67 €) (ikus 2.4)	70.318,42 €
- Gizarte Segurantzza (2.253,80 € + 1.502,53 €) (ikus 2.5)	-3.756,33 €
- Hobaria (ikus 2.6)	-3.000,00 €
Lanaren etekin garbia (70.318,42 € - 6.756,33 €) (ikus 2.7)	63.562,09 €
Kapital higiezinaren etekin osoa (ikus 3.2)	6.010,12 €
Gastu kengarriak (ikus 3.3)	-1.803,04 €
Kapital higiezinaren etekin garbia (6.010,12 € - 1.803,04 €)	4.207,08 €
Oinarri ezargarri orokorra (63.562,09 € + 4.207,08 €) (ikus 9)	67.769,17 €
- Murrizpena batera tributatzeagatik	-4.033,00 €
Oinarri likidagarri orokorra (ikus 10)	63.736,17 €
Kuota osoa (ikus 11)	20.444,88 €
Kenkari orokorra (ikus 12.2.1)	-1.327,00 €
Jarduera ekonomikoa sustatzeko kenkaria (ikus 12.2.2)	0,00 €
Kenkaria ondoren ahaideagatik (ikus 12.3.1)	-558,00 €
Kuota likidoa (20.444,88 € - 1.327,00 € - 558,00 €) (ikus 12)	18.559,88 €
Atxikipenak (6.467,76 € + 6.091,69 € + 1.081,82 €)	13.641,27 €
Kuota diferentziala (ikus 13)	4.918,61 €

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

Banakako aitorten bat eta baterako beste bat aurkez daitezke aldi berean: bigarrena semearekin batera egingo da, urte osoagatik; eta lehenengoa, ezkontideari dagokiona, heriotza egunera artekoa izango da (2011/01/01etik 2011/10/31ra arte).

	Zergaduna eta adingabeko semea (baterako tributazioa)	Hildako ezkontidea (banakako tributazioa)
Lanaren etekin osoa (ikus 2.4)	37.262,75	33.055,67
- Gizarte Segurantzza (ikus 2.5)	-2.253,80	-1.502,53
- Hobaria (ikus 2.6)	-3.000,00	-3.000,00
Lanaren etekin garbia	32.008,95	28.553,14
Kapital higiezinaren etekin osoa (ikus 3.2)	6.010,12	
- Gastu kengarriak (ikus 3.3)	-1.803,04	
Kapital higiezinaren etekin garbia	4.207,08	
Oinarri ezargarri orokorra (ikus 9)	36.216,03	28.553,14
Murrizpena batera tributatzeagatik	-3.503,00	
Oinarri likidagarri orokorra (ikus 10.2)	32.713,03	28.553,14
Kuota osoa (ikus 11)	8.626,16	7.251,88
Kenkari orokorra (ikus 12.2.1)	-1.327,00	-1.327,00

Jarduera ekonomikoa sustatzeko kenkaria (ikus 12.2.2)	0,00	0,00
Kenkaria ondoren ahaideagatik (ikus 12.3.1)	-279,00	-279,00
Kuota likidoa (ikus 12)	7.020,16	5.645,88
- Lanaren atxikipenak	6.467,76	6.091,69
- Kapital higiezinaren atxikipenak	1.081,82	
Kuota diferentziala (ikus 13)	-529,42	-445,81

1.10 Nola aurkez daiteke aitortpena?

Zergaren aitortpena aurkezteko hiru modalitate daude:

- Aitortpen arrunta. Hemen bi euskarri hauetako bat erabili daiteke:
 - Papera
 - Bide telematikoa (internet bidez)
- Aitortpen mekanizatua.
- Autolikidazio proposamena

ERNE: zergadunak modalitate edo euskarri horietako batean bakarrik aurkez dezake aitortpena.

1.10.1 Modalitate arrunta: papera (109 eredua)

Modalitate honetan, zergadunak 109 eredua bete behar du eta 1.11 eta 1.12 puntuetan adierazten diren epe eta tokietan aurkeztu bidezko agiriekien batera.

109 eredua honela osatuta dago:

- Identifikazio orria
- Likidazio orriak (3)
- Kontabilitate agiria
- Eranskinak, Ietik 8ra artekoak:
 - eranskina: Lanaren etekinak
 - eranskina: Kapital higiezinaren etekinak
 - eranskina: Kapital higigarriaren etekinak
 - eranskina: Ondare irabazi eta galerak
 - eranskina: Zenbatespen objektiboan dauden jarduera ekonomikoen etekinak
 - eranskina: Zuzeneko zenbatespenean dauden jardueraren ekonomikoen etekinak
 - eranskina: Aplikatu gabeko galera, murrizpen eta kenkarien konpentsazioak.
 - eranskina: Aplikatu gabeko galeren konpentsazioak

Hautazko likidazioaren orria (lanaren etekinak).

Zergadunak bi kasutan bete beharko du dagokion eranskina: 2011ko ekitaldian lan etekinak, kapital higikor edo higiezinaren etekinak, jarduera ekonomikoen etekinak edo ondare irabazi eta galerak lortu dituenen, edo, bestela, ondare galerak konpentsatu nahi dituenen edota oinarri ezargarriaren murrizpenak eta egin gabeko kenkariak aplikatu nahi dituenen.

Eredu hau toki hauetan erosi daiteke:

- Gipuzkoako estankoa.

1.10.2 Internet bidezko modalitatea

Modalitate honen erabiltzaileak izan daitezke:

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

Prozedura

Hona hemen urteko errenta aitortpena internet bidez aurkezteko urratsak:

1º) Datuak betetzea:

ZERGABIDEA laguntza programa erabili behar da. Gure webgunean bakarrik eskura daiteke. Zergadunak edo ordezkarri profesionalak programa berdina dute.

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

Noren datu fiskalak jaitzi daitezke ZERGA INFORMAZIOA atalitik?

- Zergadunak:** norberaren datuak, edo 001 ereduarekin horretarako baimena eman dieten pertsonenak, pasahitza edo sinadura elektronikoa erabilia.
- Ordezkarri profesionalak:** 001-P ereduarekin horretarako baimena eman dieten pertsonen datuak, sinadura elektronikoa erabilia

2º) Transmittzea:

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

3º) Frogagiriak aurkeztea (zergadunak edo ordezkarri profesionalak):

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

Transmisioaren kontraste gisa pasahitz operatiboa edo sinadura elektronikoa erabiltzea.

Ohiko etxebizitza aitortpenaren urtean erosita ez egotea, eta aitortpenean adierazitako datuak eta ZERGA INFORMAZIOA zerbitzuan jasotakoak berdinak izatea.

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

Aitortpena aurkeztutzat jotzen da bigarren tramite hau bete denean. Horregatik, aitortpenak itzulketen ordainketa egiteko gaitasun beharrezko kontrolak frogagiriak aurkeztu ondoren bakarrik egin daitezke.

Tramite hori betetzeko:

Kontraste datuarekin zergadunak

Gure bulegoetan edo postetxeetan: autolikidazio orriaren bi kopia inprimatu behar dira transmisio egin ondoren. Bai orri horiek eta bai frogagiriak DINA4 tamainako kartazal zuri batean sartu behar dira, eta kanpoaldean IFZ eta izen-abizenak jarri (ZergaBidean INPRIMATU aukerarekin lortzen den identifikazio etiketa erabili daiteke). Kartazala ematen zaigu.

Pasahitz operatiboa zein sinadura elektronikorekin zergadunak

Aitortpena jasotzen duen fitxategia ongi bidali dela egiaztatuta ondoren (hauxe da horretarako bidea: GIPUZKOATARIA/AITORTPEN TELEMATIKOAK/KONTSUL-

TAK, FROGAGIRIAK, ALDAKETAK, DEUSEZTAPE-NAK ETA ORDAINKETA), bi modutan aurkeztu daitezke frogagiriak:

- Internet bidez (BERRIA): erabiltzaileak frogagiriak eskaneatu behar ditu, eta eskaneatutako guztia fitxategi batean gorde. Aurreko bide bera eginez (GIPUZKOATARIA/AITORPEN TELEMATIKOAK/KONTSULTAK, FROGAGIRIAK, ALDAKETAK, DEUSEZTAPENAK ETA ORDAINKETA), fitxategia igo behar du FITXEROAK ERANTSI ikonoan sakatuta.
- Gure bulegoetan edo postetxeetan: autolikidazio orriaren bi kopia inprimatu behar dira GIPUZKOATARIA/AITORPEN TELEMATIKOAK ataletik. Bai orri horiek eta bai frogagiriak DINA4 tamainako kartazal zuri batean sartu behar dira, eta kanpoaldean IFZ eta izen-abizenak jarri (ZergaBidean INPRIMATU aukerarekin lortzen den identifikazio etiketa erabili daiteke). Kartazala ematen zaigu.

Ordezkarri profesionalak

Aitorpena jasotzen duen fitxategia ongi bidali dela egiaztatuta ondoren (hauxe da horretarako bidea: GIPUZKOATARIA/AITORPEN TELEMATIKOAK/KONTSULTAK, FROGAGIRIAK, ALDAKETAK, DEUSEZTAPE-NAK ETA ORDAINKETA), bi modutan aurkeztu daitezke frogagiriak:

- Internet bidez (BERRIA): erabiltzaileak frogagiriak eskaneatu behar ditu, eta eskaneatutako guztia fitxategi batean gorde. "GIPUZKOATARIA/AITORPEN TELEMATIKOAK/KONTSULTAK, FROGAGIRIAK, ALDAKETAK, DEUSEZTAPENAK ETA ORDAINKETA" bidea eginez, dagokion errenta aitorpena aurkitu behar du, eta fitxategi hori igo FITXEROAK ERANTSI ikonoan sakatuta.
- Gure bulegoetan: autolikidazio orriaren bi kopia inprimatu behar dira GIPUZKOATARIA/AITORPEN TELEMATIKOAK ataletik. Bai orri horiek eta bai frogagiriak karpeta ofizialean sartu behar dira. Karpeta ematen zaigu.

1.10.3 Modalitate mekanizatua

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

- Jarduera ekonomikoaren etekin garbia zuzeneko zenbatespen arruntaren bitartez kalkulatzeko dutenek. Era berean, jarduera ekonomikoaren etekina kalkulatzeko zuzeneko zenbatespen erraztua erabiltzen duten zergadunek ere ezin dute modalitate mekanizatua erabili inbertsioen eta beste jardueren kenkarietara biltzen direnean¹².
- Errenten egozpenak lortzen dituzten zergadunek (nazioarteko gardentasun fiskala, interes ekonomikoko taldeen eta enpresen aldi baterako batasunen egozpenak, eta paradisu fiskalean kokatutako inbertsio kolektiboko erakundeak)¹³.
- Eskualdaketen ondorioz ondare irabazi edo galerak izan dituzten zergadunek, zergaldian egindako eskualdaketen zenbatekoa 30.000 eurotik gorakoa denean.
- Zergaldiaren barruan bost ondare eskualdaketa baino gehiago egin dituzten zergadunek.

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

¹³ Ikus 7. kapitulua, egotzitako erreteki buruzkoa.

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

Aitortzaileak behar diren ziurtagiriak eta autolikidazioaren emaitza helbideratzeko kontu korrontearen zenbakia aldean dituela joan behar du dagokion bulegora. Ez du beste ezein inprimakirik eraman behar, enpresarietara eta profesionalak izan ezik. Azken horiek 5. eranskina edo 6. eranskina aurkeztuko dute, euren jardueren etekin garbia kalkulatzeko erabiltzen duten erregimena zein den kontuan hartuz (zeinu, indize edo modulu bidezko zenbatespen objektiboa edo zuzeneko zenbatespen erraztua).

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

1.10.4 Autolikidazio proposamena

Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiak proposatutako autolikidazioa, adostasuna emateko, jasotzen duten zergadunek erabili dezakete aitorpen berretsiaren modalitatea.

Autolikidazio proposamenetik ateratzen den kuota diferentziala ordaintzeko edo itzultzeko izan daiteke.

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

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

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

1.11 Zein da aitorpena aurkezteko epea?

Gipuzkoako Foru Aldundiak egindako proposamenari adostasuna emateko epea 2012ko apirilaren 11tik maiatzaren 4ra bitartekoa da, biak barne.

Gainerako aitorpen modalitateetarako, aitorpenak aurkezteko epea **2012ko apirilaren 17an hasi eta ekainaren 25ean amaituko da**, biak barne.

LABURPENA: aitorpena aurkezteko epea 2012ko apirilaren 17an hasi eta ekainaren 25ean amaituko da.

1.12 Nola egiten da aitorpenen emaitza ordaindu eta itzultzeko?

Ordaintzera ateratzen diren aitorpen guztietan, zergadunek derrigorrez ordaindu behar dute zerga zorra.

Dena batera edo bi zatitan ordaindu daiteke zorra, baita ordainketa geroratu edo zatikatu ere, hala nahi bada. Bi zatitan ordaintzea aukeratzen bada, hauek dira epeak:

- 2012ko uztailaren 2ra arte, zerga zorraren **%60**.
- 2012ko azaroaren 12ra arte, gainerako **%40a**. Bigarren ordainketa zatikatu hori helbideratu egin behar da 109 ereduaren kontabilitate agirian ageri diren apartatuak betetz.

ERNE: zatika ordaintzeak badu abantaila bat, hain zuzen ere, interes edo errekararik ez dela ordaindu behar. Beraz, zergadunak abantaila finantzario txiki bat lortzen du horrela.

Modalitate arruntean egiten diren autolikidazioen zebatekoa, baimenduta dauden banku, aurrezki kutxa eta kreditu entitateetan ordainduko dira.

Modalitate arrunta erabiltzen bada (papera) eta zerga zorra zatika ordaintzea aukeratzen bada, zergadunak nahitaez adierazi behar du zein kontu korrontetan nahi duen kargatzea bigarren ordainketa.

Modalitate arrunta (papera) erabiliz aurkezten diren aitorten guztietan, zergadunak nahitaez adierazi behar du zein kontutan helbideratzen duen itzulketa.

Aitortenak autolikidazio proposamena erabiliz edo modalitate mekanizatua nahiz telematikoa dela medio aurkezten direnean, zergadunak kontu korrontearen zenbakia adierazi behar du. Zenbaki hori itzulketa helbideratzeko erabiliko da, bai eta zerga zorra bertan kargatzeko ere aitorten emaitza ordaintzekoa izan denean (zerga zorra ez bada bi zatitan ordaintzen, **2012ko uztailaren 2an** %100 kargatuko da; aldiz, ordainketa zatikatzen bada, haren %60 **2012ko uztailaren 2an** kargatuko da eta gainerako %40a **2012ko** azaroaren 12ean).

Aitorten modalitatea	Ordaintzeko emaitza	Itzultzeko emaitza
Papera	Bi modutara ordaindu daiteke: <ul style="list-style-type: none"> • Ordainketa zatikatu gabe: zorra bere osoan ordaintzen da. Ezin da helbideratu eta finantza entitate batean ordainduko da. • Ordainketa zatikatuz: <ul style="list-style-type: none"> - 1. epea: zorraren %60 aitortena aurkezten den momentuan ordainduko da. - 2. epea: nahitaez helbideratu behar da. 	Nahitaez helbideratu behar da.
Mekanizatua eta telematikoa	Nahitaez helbideratu behar da. Bi modutara ordaindu daiteke: <ul style="list-style-type: none"> • Ordainketa zatikatu gabe: 2012ko uztailaren 2an kargatuko da helbideratutako kontuan. • Ordainketa zatikatuz: <ul style="list-style-type: none"> - 1. epea: zorraren %60 2012ko uztailaren 2an kargatuko da helbideratutako kontuan. - 2. epea: zorraren %40 2012ko azaroaren 12an kargatuko da helbideratutako kontuan. 	Nahitaez helbideratu behar da.
Autoliki-dazio proposamena	Nahitaez helbideratu behar da. Bi modutara ordaindu daiteke: <ul style="list-style-type: none"> • Ordainketa zatikatu gabe: zorra 2012ko uztailaren 2an kargatuko da helbideratutako kontuan. • Ordainketa zatikatuz: <ul style="list-style-type: none"> - 1. epea: zorraren %60a 2012ko uztailaren 2an kargatuko da helbideratutako kontuan. - 2. epea: zorraren %60a 2012ko azaroaren 12an kargatuko da helbideratutako kontuan. 	Nahitaez helbideratu behar da.

1.13 Non aurkeztu behar da aitortena?

Aitortena honako leku hauetan aurkez daiteke:

- **Aitorten positiboak** (zergadunak ordaindu behar denean): banku, aurrezki kutxa eta kreditu kooperatibetan.
- **Itzultzeko aitortenak eta aitorten negatiboak** (ordaindu edo itzuli behar ez denean): banku, aurrezki kutxa eta kreditu kooperatibetan, PFEZren bulego kudeatzailean (Donostian) eta zerga bulegoetan.

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

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

Aitorpen mekanizatua: 2. taula					
Udalerrien serend alfabetikoa eta bakoitzari dagokion bulegoa					
Abaltzisketa	8	Donostia-San Sebastián: Ayete	11	Lazkao	2
Aduna	8	Donostia-San Sebastián: Bidebieta	10	Leaburu	8
Aia	9	Donostia-San Sebastián: Centro	10	Legazpi	2
Aizarnazabal	1	Donostia-San Sebastián: Egia	10	Legorreta	8
Albiztur	8	Donostia-San Sebastián: Gros	10	Leintz-Gatzaga	3
Alegia	8	Donostia-San Sebastián: Ibaeta	11	Lezo	7
Alkiza	8	Donostia-San Sebastián: Igeldo	11	Lizartza	8
Altzaga	2	Donostia-San Sebastián: Intxaurren	10	Mendaro	4
Altzo	8	Donostia-San Sebastián: Loiola	10	Mutiloa	2
Amezketa	8	Donostia-San Sebastián: Martutene	10	Mutriku	4
Andoain	5	Donostia-San Sebastián: Mirakontxa	10	Oiartzun	7
Anoeta	8	Donostia-San Sebastián: Parte Vieja	10	Olaberria	2
Antzuola	3	Donostia-San Sebastián: Resto	10	Oñati	3
Arama	2	Eibar	4	Ordizia	2
Aretxabaleta	3	Elduain	8	Orendain	8
Arrasate-Mondragón	3	Elgeta	3	Oresa	8
Asteasu	8	Elgoibar	4	Orío	9
Astigarraga	5	Errezil	1	Ormaiztegi	2
Ataun	2	Eskoriatza	3	Pasaia	7
Azkoitia	1	Ezkio-Itsaso	2	Erreterria	7
Azpeitia	1	Gabiria	2	Segura	2
Baliarrain	8	Gainza	2	Sorluze-Placencia de las Armas	4
Beasain	2	Gaztelu	8	Tolosa	8
Beizama	1	Getaria	9	Urnieta	5
Belauntza	8	Hernani	5	Urretxu	2
Berastegi	8	Hernalde	8	Usurbil	9
Bergara	3	Hondarribia	6	Villabona	8
Berrobi	8	Ibarra	8	Zaldibia	2
Bidegoian	1	Idiazabal	2	Zarautz	9
Deba	4	Ikaztegieta	8	Zegama	2
Donostia-San Sebastián: Alza	10	Irun	6	Zerain	2
Donostia-San Sebastián: Amara Nuevo	9	Irura	8	Zestoa	1
Donostia-San Sebastián: Amara Viejo	9	Itsasondo	2	Zizurkil	8
Donostia-San Sebastián: Antiguoa	11	Larraul	8	Zumaia	1
Donostia-San Sebastián: Añorga	11	Lasarte-Oria	5	Zumarraga	2

1.14 Zergaren zati bat erlijio xedeetarako edo beste helburu sozial batzuetarako ematea

Dagokion laukian “X” bat jarritz, zergadunek adieraz dezakete zertarako nahi duten erabili kuota osoaren %0,7:

- Eliza Katolikoari laguntzeko.
- Interes sozialeko beste xede batzuetarako.

Kuota osoaren %0,7 Elizari Katolikoari eman nahi badiozu eta, gainera, kuota horren beste %0,7 interes sozialeko beste helburu batzuetara bideratu nahi baduzu, aitorpenean bi aukerak markatu behar dituzu.

1.15 Hautazko likidazioa (lanaren etekinak).

1.15.1 Nork duen aukera

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

- PFEZren xedapen orokorre jarraiki.
- lanaren etekin gordinak bakarrik kontuan hartuz, eta horretarako, hautazko likidazioaren orria bete beharko du.

1.15.2 Nork ez duen aukerarik

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

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

1.15.3 Prozedura

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

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

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

ere kenkarirako eskubidea ematen dieten ondorengo ahaideak bi edo gehiago ez badira.

Zergaduna aktiboan dagoen langile desgaitua bada eta, Errenta Zergari buruzko abenduaren 29ko 10/2006 Foru Arauaren 24. artikulua arabera, lanaren hobaria gehitzeko eskubidea badu¹⁵, lehen-lehenik atxikipen taula orokorra aplikatuko du. Horrela lortutako atxikipen portzentajeari behar diren puntuak kenduko zaizkio, taula orokorraren ondoren ageri den desgaituen taula behin aplikatuta.

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

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

TAULA OROKORRA

Urteko etekina		Ondorengo ahaideen kopurua						
Euroak beheko muga	Euroak goiko muga	0	1	2	3	4	5	>6
0,01	12.230,00	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
12.230,01	12.720,00	1%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
12.720,01	13.250,00	2%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
13.250,01	13.820,00	3%	1%	0%	0%	0%	0%	0%
13.820,01	14.450,00	4%	2%	0%	0%	0%	0%	0%
14.450,01	15.140,00	5%	3%	1%	0%	0%	0%	0%
15.140,01	15.900,00	6%	4%	2%	0%	0%	0%	0%
15.900,01	16.970,00	7%	5%	3%	0%	0%	0%	0%
16.970,01	18.260,00	8%	6%	5%	1%	0%	0%	0%
18.260,01	19.460,00	9%	8%	6%	3%	0%	0%	0%
19.460,01	20.630,00	10%	9%	7%	4%	1%	0%	0%

DESGAITUEN TAULA

(Taula orokorraren gaineko murrizpena)

Urteko etekina		Gehitutako hobaria	
Euroak beheko muga	Euroak goiko muga	M1-10/2006 FAren24.3.a) art.	M2-10/2006 FAren 24.3.b) Art.
0,01	20.630,00	9	12

Adibidea

Demagun ezkongabe dagoen eta seme-alabarik ez duen zergadun batek bi lan etekin izan dituela 2011. urtean, biak ere, bi kontratatutik etorriak. Aitorpenari begira, honako datu fiskal hauek bakarrik dira garrantzizkoak:

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

Zerga ordaintzean, bi aukera izango ditu zergadunak:

¹⁴ Ikus kapitulu honetako 1.2 apartatua nor dagoen aitorzera behartuta.

¹⁵ Ikus lanaren hobariei buruzko 2.6 apartatua.

1. aukera: modu orokorrean tributatzea

Laburki, honela likidatuko litzateke Zerga:

Lanaren etekin osoa (10.392,00 € + 8.714,17 €)	9.106,17 €
Gizarte Segurantzaren gastua	<u>- 450,76 €</u>
Diferentzia	18.655,41 €
Lanaren hobaria	<u>- 3.000,00 €</u>
Lanaren etekin garbia	15.655,41 €
Oinarri likidagarri orokorra	15.655,41 €
Kuota osoa	3.640,51 €
Kenkariak :	
- Kenkari orokorra	- 1.327,00 €
- Jarduera ekonomikoa sustatzeko kenkaria	- 347,57 €
Atxikipenak (103,92 €)	<u>- 103,92 €</u>
Kuota diferentziala	1.862,02 €

**2. aukera: 10/2006 F. Arauaren 104.3 artikulua arabe-
ra tributatzea**

Zerga honela likidatuko litzateke:

Etekin osoen batura	19.106,17 €
Atxikipen portzentajea	9 %
Kuota	1.719,55 €
Atxikipenen batura	<u>- 103,92 €</u>
Kuota diferentziala	1.615,63 €

Zergadunak bigarrena aukeratuko du zerga gutxiago ordaintzea dakarkiolako (246,39 euroko aldea).

2

Lanaren etekinak

- 2.1 Zer dira lanaren etekinak?
 - 2.1.1 Zein prestazio sartzen dira lan etekinen barruan?
- 2.2 Joan-etorriko dietak eta bidai gastuak lan etekinak al dira?
 - 2.2.1 Arau orokorrak
 - 2.2.2 Arau bereziak
- 2.3 Zer dira eta zer ez dira gauzazko etekinak?
 - 2.3.1 Zer dira gauzazko etekinak?
 - 2.3.2 Zer ez dira gauzazko etekinak?
 - 2.3.3 Nola kalkulatu da gauzazko etekinen balioa?
 - 2.3.4 Nola integratu dira oinarri ezargarrion gauzen bidez jasotzen diren errentak?
- 2.4 Etekin osoa
- 2.5 Zein gastu dira kengarriak?
- 2.6 Zeintzuk dira aplikatu diren hobariak?
- 2.7 Nola kalkulatu da etekin garbia?
- 2.8 Nori egozten zaizkio lanaren etekinak?
- 2.9 Noiz egozten dira lanaren etekinak?
- 2.10 Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?
- 2.11 Eragiketa lotuak

2.1 Zer dira lanaren etekinak?

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

Garbiago azaltzeko, zehaztu dezagun definizio hori:

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

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

2.1.1 Zein prestazio sartzen dira lan etekinen barruan?

- a) **Soldatak** eta **lansariak**, horiek jasotzeko maiztasuna edozein dela ere: egunean, astean, hilean, urtean...
- b) **Izaera bereziko lan harremanetatik erartortzen diren ordainsariak**. Horrelakoak jasotzen dituzte, esate baterako, goi zuzendaritzakoek, kirolari profesionalek, ikuskizun publikoetan aritzen diren artistek, merkataritzako ordezkariak, zentro berezietan lan egiten duten minusbaliatuek, portuetako zamaketariak, seguritateko langileak, etxeko langileak, presoak, etab. Legez izaera berezia aitortua duen beste edozein lanetatik jasotakoak ere hemen sartzen dira.
- c) **Kargu publikoa dela eta** ordaintzen diren kopuruak, jasotzaileak hauek direnean:
 - Europako Parlamentuko diputatuak.
 - Gorte Nagusietako diputatu eta senatariak.
 - Eusko Legebiltzarreko kideak edo beste autonomia erkidegoetako legebiltzarkideak.
 - Batzar Nagusietako kideak.
 - Udal zinegotziak.
 - Foru aldundietako edo beste entitate lokaletako kideak.

Lan etekinak dira, baita ere, herri administrazioek goian aipatutako pertsonen ordaindutako lansari, kalte-ordain,

prestazio ekonomiko eta pentsioak, eta goi-karguei nahiz behin-behineko langileei kargugabetzeagatik ordaindutakoak.

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

- d) **Funtzionario espainiarrek nazioarteko organismoetan jasotzen dituzten** ordainsariak, nazioarteko hitzarmen eta tratatuetan aurreikusitakoa eragotzi gabe.
- e) Legez onartuta dauden **konfesio erlijiosoetako ministro edo apaizek** lortutako kopuruak. Honako hauek daude legez onartuta: Eliza Katolikoa, Espainiako entitate erlijioso ebanjelikoen federazioa, Espainiako komunitate israeldarren federazioa eta Espainiako Komisio Islamiarra.
- f) **Administrazio kontseiluetako** edo horren ordeko batzordeetako **administratzaile eta kideek** eta beste ordezkariak organoetako kideek jasotako ordainsariak.
- g) **Sozietateen sortzaile edo sustatzaileek** beren zerbitzu pertsonalen ordainetan berretzat gordetzen dituzten eskubide ekonomiko bereziak.

Eskubide ekonomiko berezi horiek entitateak izan dituen irabazien portzentaje bat badira, balorazioa kapital sozialaren balio baliokidearen %35koa izango da guxtienez, beti ere kapital sozial horrek irabazietan ahalbidetzen duen partaidetza aipatu eskubideei aitortzen zaien berbera bada.
- h) **Bekak**, harreman laboral edo estatutario baten ondorioz lortzen direnean.
- i) **Jarduera humanitarioetan** edo asistentzia sozialekoetan laguntzen dutenak jasotako ordainsariak.
- j) **Errepresentazio gastuengatik** jasotzen diren ordainsariak, hau da, langileek libreki erabiltzeko jasotzen dituztenak gastu horiek egin direla justifikatu edo ez.
- k) **Bidai gastuetarako dietak eta ordainketak**. Dena den, lokomozio gastuak eta ostalaritza establezimenduetan egiten diren mantenu eta egonaldiko gastuak hortik kanpo geratzen dira erregelamenduz ezarritako mugen barruan daudenean¹⁶.

- l) Zerga honetan **salbuetsita ez dauden sari eta kalte-ordainak**¹⁷, zergadunak harreman laboral edo estatutarioen ondorioz lortu dituenak: erretiro edo jaiotze sariak, lantokia, ordutegia, etab. aldatzeagatik jasotako kalte-ordainak, etab.
- m) **Langabezia prestazioak eta jarduera uzteagatik langile autonomoei emandakoak**.
- n) Ezkontidearengandik edo izatezko bikote lagunarengandik jasotako **pentsio konpentsagarriak**, izatezko bikotea beti ere maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratu bada, eta urteko mantenerako ordainketak.
- o) Lan etekintzat hartuko dira, baita ere, **babes sozialeko beste sistema publiko zein pribatuetatik** jasotzen diren hurrengo **prestazio eta pentsioak**:

1. **Gizarte Segurantzaren eta Klase Pasiboen** erregimena publikoetatik jasotako pentsio eta hartzeko pasiboak, eta ezintasun, jubilazio, istripu, gaixotasun,

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

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

alarguntsa, zurztasun edo antzekoengatik erakunde publikoek ematen dituzten **gainerako prestazioak**.

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

Adibidea

Demagun iturgina zarela eta lan hori zure kontura egiten duzula. Jarduera horregatik 13.823,28 euroko sarrerak izan dituzu 2011ko ekitaldian. Gainera, hilabete batzuk gaixo pasa dituzu eta denbora horretan ezin izan duzu lanik egin. Aldi baterako ezintasunagatik 3.005,06 euro jaso dituzu Gizarte Segurantzatik. Bestalde, urte horretan jubilatzea erabaki duzunez, Gizarte Segurantzak 2.404,05 euroko erretiro saria eman dizu.

Zure sarrerak honako hauek izango dira:

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

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

izan badira. Prestazio horiek hauek izan daitezke: erretiro, elbarritasun, alarguntsa eta zurztasunagatik jasotako prestazioak, eta iraupen luzeko langabeziagatik nahiz gaixotasun larriagatik jasotakoak.

Kontratu horietatik eratortzen diren erretiro edo elbarritasun prestazioak oinarri ezargarrin integratuko dira, baldin eta jasotako zenbatekoak handiagoak badira Zergaren foru arauan aurreikusitako baldintzak ez betetzeagatik zergaren oinarri ezargarrin murriztu edo gutxitu ezin izan diren ekarpenak baino¹⁸.

Mutualisten eskubide kontsolidatuak pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak 8.8 artikuluan pentsio planetarako aurreikusten dituen kasuetan baino ezin izango dira erabili¹⁹.

Kirolari profesionalen eta goi mailako kasuan, jasotzen dituzten prestazioek, eta azaroaren 28ko 35/2006 Legeak²⁰, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga arautu eta Sozietateen, Ez-egoiliarren eta Ondarearen gaineko Zergen legeak zati batean aldatzen dituenak, hamaikagarren xedapen gehigarriaren lehen apartatuko 4. zenbakian aipatzen dituen kasuetan eskubide kontsolidatuak hartzeak lanaren etekin gisa tributatu dute oso-osik. Eskubide kontsolidatuak erabiltzen badira azaroaren 28ko 35/2006 Legeak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga arautu eta Sozietateen, Ez-egoiliarren eta Ondarearen gaineko Zergen legeak zati batean aldatzen dituenak, hamaikagarren xedapen gehigarriaren lehen apartatuko 4. zenbakian aipatutakoak ez diren kasuetan, zergaduna behartuta egongo da behar ez bezala egindako murrizketak oinarri ezargarrin orokorrean berrezartzera. Horretarako, autoliquidazio osagarriak egin beharko ditu, berandutza interesak ere sartuta. Ekarpenei zenbatekoa gaudituta jasotzen diren kopuruek, sustatzaileak egotzitako kontribuzioak barne, lan etekin gisa tributatu dute horiek jasotzen diren zergaldian.

- Enpresen gizarte aurreikuspeneko planen** onuradunek jasotako prestazioak.
- Lanaren etekintzat hartzen dira, halaber, **aseguru kolektiboko kontratuen** onuradunek –enpresen gizarte aurreikuspeneko planekin zerr ikusirik izan gabe– erretiroagatik edo ezintasunagatik jasotzen dituzten prestazioak, betiere enpresek pentsio gaitan hartutako konpromisoen ondorioz izenpetutako kontratuak badira, Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak²¹ lehen xedapen gehigarrian eta berau gartzten duen araudian jasotakoari jarraikiz, eta prestazio horien zenbatekoak fiskalki egotzitako kontribuzioak eta langileek zuzenean egindako ekarpenak baino handiagoak badira.

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

¹⁸ Baldintza horiek Errenta Zergari buruzko abenduaren 29ko 10/2006 Foru Arauan jasota daude, 72. artikuluan 4. apartatuko a) letran eta zazpigarren xedapen gehigarrian.

¹⁹ Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak onartu zuen.

²⁰ Mutualisten eskubide kontsolidatuak Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak 8.8 artikuluan aipatzen dituen kasuetan bakarrik gauzatu daitezke, edo bestela, behin urtebete igaro ondoren kirolari profesionalen lan jarduna amaitu edo goi mailako kirolarien izaera galtzen denetik aurrera.

²¹ Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak onartu zuen.

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

Izendatzaile gisa, dagokion prima ordaindu zenetik prezazioa kobratu arte igarotako urte kopurua ordaindutako prima bakoitzarekin biderkatuz ateratzen diren biderkaduren batura (Σ) jarriko da.

Etekin osoa X	Prima x ordaintzetik kobratu arteko urte kop.
	Σ (prima x ordaintzetik kobratu arteko urte kop.)

8. Aurreikuspen plan aseguratuetako partaideek eta haien onuradunek jasotako prestazioak, gaixotasun larriaren kasuan edo iraupen luzeko langabezi egoeretan modu aurreratuan erabilitako kopuruak barne.

9. **Mendekotasun aseguru**en onuradunek jasotako prestazioak, autonomia pertsonala sustatzeko eta besteren beharra duten pertsonak zaintzeko Legean xedatutakoaren arabera.

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

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

2.2.1 Arau orokorrak

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

2.2.1.1 Garraio gastuetarako diru ordainketak.

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

- Enplegatu edo langileak **garraiobide publikoak erabiltzen dituztenean**, faktura edo antzeko agiri bidez frogatzen den gastuaren zenbatekoa.
- Enplegatu edo langileak **garraiobide propioa erabiltzen duenean**, eta joan-etorria benetan egin dela frogatzen denean, honako hauek ez dira aitortu behar:
 - Frogatzen diren bidesari eta aparkamendu gastuak.
 - Egindako kilometro bakoitza 0,29 eurorekin biderkatuz ateratzen den emaitza.

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

2.2.1.2 Mantenu eta ostatu gastuetarako diru ordainketak.

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

- Gastu horiek jasotzaileak lan egin ohi duen eta bizi den udalerritik kanpo sortu behar dira.
- Desplazamendua eta beste udalerririk batean ematen den denbora bederatzitik hilabetekoa izango da gehienez modu jarraituan egiten denean. Kanpoan egiten diren aldi baterako egonaldiek ez dute epealdi hori eteten oporrenagatik, gaixotasunagatik edo destinoz aldatzera behartzen ez duten zirkunstantziengatik gertatzen badira.
- Ordaintzaileak bidaiaren noiz, nora eta zergatik egin den frogatu behar du.
- Egunean jasotzen diren kopuruak hurrengo taulan adierazten direnak baino handiagoak badira, ez dira mantenu eta ostatu gastu arruntzat hartzen eta, beraz, mugak gainditzen dituen zatia lan etekin bezala aitortuko da.

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

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

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

Adibidea

Demagun Tolosan dagoen enpresa batean egiten duzula lana beste baten kontura. 2011ko urriaren 15ean Valentziara joan zinen lan bidaiaren bat zela-eta. Bidaiaren eta ostatu gastuak frogatu eta gero, honako zenbatekoak jaso dituzte enpresatik:

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

Honako zenbatekoak geldituko dira zergapetu gabe:

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

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

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

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

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

2.2.1.3. Zer egiten da langileak atzerrian destinatuturik daudenean?

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

Lau apartatu hauetan ezin da aplikatu atzerrian egindako lanetatik datozen etekinei aplikatzen zaien salbuespena²².

2.2.2 Arau bereziak

Arau bereziak aplikatzen dira honako kasuetan:

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

2.2.2.1 Menpeko lan harreman bereziak dituzten zergadunak

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

- a) **Garraio** gastuगतिक:
 - **Garraibide publikoa erabiltzen duenean:** faktura edo antzeko agiri bidez frogatzen den gastuaren zenbatekoa.
 - **Bestelako kasuetan:** 0,29 euro kilometro bakoitzeko, gehi frogatzen diren bidesari eta aparkamendu gastuak.
- b) **Mantenu** gastuगतिक:
 - **Lurralde espainiarraren barruan:** 26,67 euro eguneko.
 - **Atzerrian:** 48,08 euro eguneko.
- c) **Ostatu** gastuगतिक: hauek gutxitu ahal izan daitezkeen, ezinbestekoa da enpresak aurretik itzultzea. Arau orokorren arabera jokatuko da²³.

Adibidea

Demagun 2011ko ekainaren 1ean Gipuzkoako enpresa batek merkataritzako ordezkarri modura kontratatu zaituela menpeko lan harreman berezi bat dela medio. Garraio eta mantenu gastuak zure kontura doaz eta enpresak ez dizkizu espezifikoki itzuli. Bizkaia eta Nafarroa dituzu lan eremu, eta bertara joateko zeure ibilgailua erabili duzu.

2011ean 33.055,67 euro gordin jaso dituzu zure zerbitzuen ordainez, eta ondoko bidaiak egin dituzu, denak ere behar bezala frogatu dituzunak.

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

Bidaia horien ondorioz, honako gastuak frogatu dituzu:

Bidesari eta aparkamendu gastuak	120,20 €
----------------------------------	----------

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

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

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

²² Ikus 1. kapituluaren barruan, "Sarrera" izenekoan, ageri den 1.7 apartatua. Aitortu behar ez diren errentak azaltzen dira bertan.

²³ Ikus apartatu honen barruan ageri den 2.2.1.2 puntua, "Mantenu eta ostatu gastuetarako diru ordainketak" azaltzen dituena.

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

2.2.2.2 Lantokiz aldatzea

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

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

Adibidea

2011ko azaroan, zure enpresak beste udalerrri batera aldatu zuen zure lanpostua. Aldaketa horrek bizilekuz aldatzera behartu zintuen, 3.005,06 euroko konpentsazioa jaso zenuen. Bidaia zure ibilgailuan egin zenuen, kanpoan lo egin behar izan gabe.

Honako frogagiriak dauzkazu:

Mudantza enpresaren faktura	1.202,02 €
Egindako kilometroak	600 Km

Honako zenbatekoak geratzen dira zergatik salbuetsita:

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

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

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

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

2.2.2.3 Hauteskunde mahaietako kideak

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

2.3 Zer dira eta zer ez dira gauzako etekinak?

2.3.1 Zer dira gauzako etekinak?

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

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

Bereziki, honako hauek dira gauzen bidezko lan etekinak:

- Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateen** bazkide babesleek egindako ekarpenak.
- Pentsio planen** sustatzaileek ordaindutako kontribuzioak eta, orobat, Europako Parlamentuak eta bertako Kontseiluak 2003ko ekainaren 3an enpleguko pentsio fondoen jardueri eta ikuskapenari buruz emandako 2003/41/EB Arteztarauan aurreikusitako enpresa sustatzaileek egindakoak.
- Enpresariet **pentsio konpromisoei** aurre egiteko ordaindutako zenbatekoak, beti ere ordainketa horiek prestazioak jasoko dituzten pertsonen egotzen zaizkionean. Konpromiso horiek Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak lehen xedapen gehigarrian eta lege hori garatzen duen araudian jasotakoaren arabera hartu behar dira²⁴. Alabaina, zenbateko horiek ez bazaizkie langileei egotzen, ez da gauzen bidezko ordainketa izango.

Enpresen gizarte aurreikuspeneko planekin zer ikusirik ez duten aseguru kolektiboko kontratuaren borondatezkoa izango da egozpen fiskal hori, baina ordaindutako gainerako primei buruz hartzen den erabakia aseguru kontratua amaitu arte mantendu beharko da. Dena den, arrisku aseguruaren kontratuaren derrigorrezkoa izango da egozpen fiskala egitea, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 29ko 10/2006 Foru Arauak 17. artikularen 2. apartatuko i) letran xedatutakoa eragotzi gabe. Aseguru kontratuaren aldi berean erretiroa eta heriotza edo lanerako ezintasuna estaltzen direnean, egozpen fiskala ez da inolaz ere nahitaezkoa izango.

- Etxebizitza erabiltzea** karguren bat betetzeagatik edo enplegatu publiko nahiz pribatua izateagatik.
- Ibilgailuak** erabiltzea edo ematea.
- Merkatuko **interes tasatik behera emandako maileguak**.

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

- Mantenu, ostatu, turismo bidaia eta antzekoenatik** emandako prestazioak.
- Aseguru** edo antzeko beste **kontratuengatik** enpresak ordaindu dituen primak edo kuotak.

ERNE: lan jardueratik eratorritako lan istripu edo erantzukizun zibileko aseguruengatik ordaindutakoak hortik kanpo geratzen dira.

- Zergadunaren, ezkontidearen edo izatezko bikote-lagunaren **mantenu eta ikasketa gastuak**, nahiz ahaidetasun harreman batengatik harekin lotuta dauden pertsonen (ezkon-ahaidenak edo izatezko bikoteak ekar ditzakeen bestelakoena) ordaintzeko zuzendutako kopuruak.

ERNE: langileak egunean jarri, gaitu edo birziklatzera zuzendutako kopuruak hortik kanpo geratzen dira, prestakuntza hori beren jardueraren garapenagatik edo lanpostuen ezaugarriengatik beharrezkoa denean.

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

2.3.2 Zer ez dira gauzazko etekinak?

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

- a) Enpresako kantina edo jantokietan nahiz izaera sozialeko ekonomatoetan **prezio beheratuan produktuak ematea**.
- b) Aktiboan dauden langileei **enpresaren** beraren edo sozietate taldeko beste enpresa batzuen **akzioak edo partaidetzak** dohainik edo merkatuko prezio normaletik behera ematea.
- c) **Ikasketak eta prestakuntza ikastaroak egiteko gastuak**, hurrengo 2.3.2.4. apartatuan aipatzen diren baldintzak betetzen dituztenean.
- d) **Langileak teknologia berrietan trebatzeko** erabilitako kopuruak.
- e) Langileen **gizarte eta kultur zerbitzuetara zuzendutako ondasunak** erabiltzea.
- f) Lan jardueratik eratorritako **lan istripu edo erantzukizun zibileko aseguru kontratuen** ondorioz enpresak ordaintzen dituen primak edo kuotak.
- g) **Langilearen gaitasuna, ezkontidearena, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikote-lagunarena edo seme-alabena** ezartzeko, aseguru entitateei ordaindutako primak edo kuotak.
- h) **1992ko urtarrilaren 1a baino lehen hitzarturiko maileguak**, baldin eta mailegu-hartzaileak data hori baino lehen jaso badu zenbateko nagusia.
- i) Enplegatuen seme-alabei **ikastetxe baimenduek eskolaurrea, haur hezkuntza, lehen hezkuntza, derrigorrezko bigarren hezkuntza, batxilergoa eta lanbide heziketa** dohain edo merkatuko ohiko prezioetik behera ematea.
- j) **Arrisku soileko aldi baterako aseguru kolektiboko kontratuengatik** ordaindutako primak, **heriotza edo elbarritasun kasuetarako direnean**.

2.3.2.1 Prezio beheratua duten produktuak.

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

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

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

- Zenbatekoa ezingo da egunean 9 eurotik gorakoa izan. Handiagoa bada, diferentzia gauzen bidezko ordainketa izango da.
- Enplegatu edo langileari zerbitzua emateko janari-txartelak edo antzeko agiriak ematen bazaizkio, ondoko baldintzak bete behar dituzte:
 - a) Numeratuak izan behar dute.
 - b) Modu nominatiboz egingo dira, hau da, bertan jasotzailearen izena agertuko da.

- c) Zenbateko nominala adieraziko dute.
- d) Enpresa emailea agertuko da.
- e) Transferiezinak izango dira, hau da, bertan ageri den jasotzaileari bakarrik transferituko zaizkio.
- f) Zenbatekoa ezingo da ez enpresatik ez hirugarren batengandik berreskuratu.
- g) Ostalaritza establezimenduetan baino ezingo dira erabili.
- h) txartelak ematen dituen enpresak enplegatu edo langile bakoitzari emandako agiriaren zerrenda bat eraman eta gorde behar du.
- i) Zerrenda horretan agiriaren zenbakia eta emate eguna adieraziko dira.

2.3.2.2 Enpresaren akzio edo partaidetzak

Aktiboan dauden langileei enpresaren edo sozietate taldeko beste enpresa batzuen akzio edo partaidetzak dohainik edo merkatuko prezioetik behera ematea ez da zergapeturik egongo. Langile bakoitzari egindako entrega guztien urteko zenbatekoa 12.000 eurokoa izango da gehienez.

Honako kasu hauetako batean egin ahal izango da entrega:

- Sozietate batek akzio edo partaidetzak ematen dizkienean bere langileei.
 - Merkataritza Kodearen 42. artikuluko baldintzak betetzen dituen sozietate taldeak badira:
 - Taldeko sozietate batek azpitalde bereko sozietateetan ari diren langileei ematen dizkienean akzio edo partaidetzak.
 - Akzio edo partaidetza horiek taldeko sozietate nagusiarenak badira, akzio edo partaidetzak talde horretako sozietateetan ari diren langileei ematen zaizkienean.
- Aurreko bi kasuetan, akzio edo partaidetzak langileak diharduen sozietateak berak nahiz taldeko beste sozietate batek eman ditzake edo, bestela, akzioen titularra den ente publikoak, sozietate estatalak edo Herri Administrazioak.

Horrez gain, baldintza hauek beteko dira:

- Eskaintza enpresak edo sozietate taldeak erabiltzen duen ordainketa politika orokorraren barruan egitea, eta langileen partaidetza bultzatzea enpresan. Hau da, eskaintza enpresa edo taldeko langile guztiei egitea inor diskriminatu gabe.
- Langile bakoitzak, eta honekin batera, ezkontideak, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikote-lagunak, edo laugarren mailarainoko senideek, ez edukitzea, zuzenean edo zeharka, %5etik gorako partaidetza lan egiten duen sozietatean edo taldeko beste edozeinetan.
- Tituluak bost urtez mantentzea gutxienez. Epe hori ez bada betetzen, autolikidazio osagarri bat aurkeztu behar da baldintza bete ez den egunean hasi eta baldintza bete gabe gelditu den zergaldia autolikidatzeko arauzko epearen amaiera bitartean. Gainera, dagozkion berandutza interesak ere ordainduko dira.

2.3.2.3 Langileak teknologia berrien erabileran trebatzeko gastuak

Langileak teknologia berrietan trebatzeko erabiltzen diren kopuruak dira. Honela laburbildu daitezke: interneteko konexioa egin, erraztu edo finantzatzeko gastuak, eta interneten sar-

tzeko behar diren ekipoa eta terminalak (software eta periferikoak barne) dohainik edo prezio beheratuekin erosteagatik nahiz maileguak edo diru laguntzak jasotzeagatik sortutako gastuak, baita langileek lantokiz eta ordutegiz kanpo erabili ahal dituztenean ere.

2.3.2.4 Ikasketen edo prestakuntza ikastaroen gastuak

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

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

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

2.3.2.5 Gizarte eta kultur zerbitzuetara zuzendutako ondasunak

Langileen gizarte eta kultur zerbitzuetara zuzendutako ondasunak erabiltzea ez da gauzen bidezko ordainketatzat hartzen. Besteak beste, honako hauek hartuko dira halakotzat: enpresek edo enplegu-emaileek langileen seme-alabei haur hezkuntzako lehen zikloaren zerbitzua emateko eskura jartzen dituzten espazio eta lokalak, herri administrazio eskudunak behar bezala homologatuak beti, zerbitzu hori behar bezala baimendutako hirugarrenekin emateko egindako kontratazioa, edo zerbitzu hori eskaintzeko zeharkako formulak euren urteko zenbatekoa 1.000 eurotik gorakoa ez bada.

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

2.3.2.6 Gaixotasun aseguruak kontratatzeke primak

Langilearen gaixotasuna, ezkontidearena, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izateko bikote-lagunarena edo 30 urtetik beherako seme-alabena estaltzeko aseguru entitatei ordaintzen zaizkien primak edo kuota ez dira gauzen bidezko ordainketatzat hartzen pertsona horietako bakoitzaren urteko kopurua 500,00 eurotik beherakoa denean. Hortik gorako soberakina gauzen bidezko ordainketa izango da.

2.3.2.7 Arrisku soileko aldi baterako aseguru kolektiboko kontratuengatik ordaindutako primak, heriotza edo elbarritasun kasueterako direnean

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

2.3.3 Nola kalkulatu da gauzako etekin baliua?

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

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

Balorazioa ondasun higiezinak duen balio katastralaren %2koa izango da. Zergaren sortzapen egunean ondasun higiezinak ez badu balio katastralik edo titularrari jakinarazi ez bazaio, haren ordean, Ondarearen gaineko Zergaren ondorioetarako kontuan hartu beharreko balioaren %50 konputatuko da.

Balorazioa ezin da gainerako lan kontraprestazioen %10 baino handiagoa izan.

Adibidea

Zure soldata osoa 27.045,54 eurokoa izan da. Gipuzkoan bizi zara, etxebizitza berri batean. Enpresa da haren jabea, eta 120.202,42 euroko balio katastrala du.

Etxebizitzaren katastro balioa	120.202,42 €
Etxebizitzaren balorazioa (katastro balioaren %2)	2.404,04 €
Soldata osoa	27.045,54 €
Balorazioaren muga (soldata osoaren %10)	2.704,55 €

Etxebizitzaren balorazioa muga baino txikiagoa denez, soldata osoari balorazioaren emaitza gehituko diogu:

Sarrera osoak, guztira (27.045,54 € + 2.404,04 €)	29.449,58 €
---	--------------------

b) Ibilgailuak erabili edo ematea:

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

Adibidea

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

- Ibilgailua erabili duzun ekitaldiak:**

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

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

- **Ibilgailua ematen dizuten ekitaldia:**

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

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

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

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

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

- **Mantenu, ostatu, turismo bidaiak eta antzekoen-gatik** emandako prestazioak.
- **Aseguru** eta antzeko **kontratuengatik** ordaindutako primak edo kuotak.
- Zergadunaren **ikasketa eta mantenu gastuak**, edo ahaidetasun harreman batengatik harekin lotuta dauden beste pertsona batzuenak, ezkon-ahaideenak barne, ordaintzeko zuzendutako kopuruak. Alabaina, ez dira gauzazko ordainketatzat hartuko baldin eta zergadunaren ikasketak langileak egunean jarri, gaitu edo birziklatzeko egiten badira edota beren jarduerak edo lanpostuaren ezaugarriak garatzeko beharrezkoak badira.

e) Honako hauek beren zenbatekoaren arabera baloratuko dira:

- **Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateen** bazkide babesleek ordaindutako kontribuzioak.
- **Pentsio planen** sustatzaileek egindako ekarpenak.
- Europako Parlamentuak eta bertako Kontseiluak 2003ko ekainaren 3an enpleguko pentsio fondoan jardueri eta ikuskapenari buruz emandako 2003/41/EB Arteztarauan aurreikusitako **enpresa sustatzaileek** ordaindutako kontribuzioak.
- Enpresariak **pentsio konpromisoei** aurre egiteko ordaindutako zenbatekoak, betiere ordainketa horiek prestazioak jasotzen dituzten pertsonen egotzen zaizkienean. Konpromiso horiek Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak lehen xedapen

gehigarrian eta lege hori garatzen duen araudian xedatu-takoaren arabera hartu behar dira²⁵.

- Era berean, mendekotasun aseguruiei enpresaburuek ordaindutako diru kopuruaren zenbatekoa.
- f) Alabaina, aurreko letretan aurreikusitakoa gorabehera, lanaren etekina gauzen bidez ordaintzen denean eta etekin hori dagokion enpresaren ohiko jardueraren ondorio denean, balorazioa ezingo da izan ondasun, eskubide edo zerbitzu horrek jendearentzat, oro har, duen prezioa baino txikiagoa.

Jendeari eskainitako prezioa uztailaren 19ko 26/1984 Lege Orokorrak, Kontsumitzaileen eta Erabiltzaileen Defentsari buruzkoak, 13. artikuluan aipatzen duena izango da, behin deskontu arruntak edo ohikoak kenduta. Deskontu arrunt edo ohikotzat hartuko dira enpresako langileekin pareka daitezkeen beste talde batzuei eskainitako deskontuak, bai eta, izaera orokorrekoak diren eta gauza bidezko ordainketa egiteko uanean indarrean dauden promozio deskontuak nahiz, bestela, %15 edo urtean 1.000 euroko kopurua gainditzen ez dutenak.

2.3.4 Nola integratzen dira gauzazko etekinak oinarri ezargarrian?

Gauzen bidez jasotzen diren errentak oinarri ezargarrian integratzeko, 2.3.3. apartatuko arauak aplikatetik ateratzen den balioari konturako sarrera gehitu behar zaio, sarrera horren zenbatekoa errenta jaso duenari jasanarazi ez bazaio beti ere.

Ordaintzaileak egindako konturako sarrerak oso-osorik jasazarazten bazaizkio langileari, eta zenbateko hori bere diruzko ordaintzetatik kendu, langileak gauzen bidez jasotako lan etekin bezala aitortu ahal izango du ordainketa horien balorazioa, baina konturako sarrera gehitu gabe.

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

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

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

2.4 Etekin osoa

Etekinen zein portzentaje aitortu behar da?

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

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

²⁵ Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legeak onartu zuen.

a) Bi edo bost urtetik gorako epean lortutako etekinak

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

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

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

Sorreraldia	Integrazio %
+ 2 años	60
+ 5 años	50

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

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

- Emaizta bi urtetik gorakoa bada, %60ko portzentajea aplikatuko da.
- Emaizta bost urtetik gorakoa bada, %50eko portzentajea aplikatuko da.
- Lanaren etekinak jarduten den entitatearen, sozietate taldeko edozein entitatearen, edo harekin lotutako dagoen beste edozein entitatearen AKZIOEN GAINEKO AUKERAK baliatzeagatik sortzen badira, %60ko edo %50eko portzentajeak aplikatzeko kontuan hartuko den etekinaren zenbatekoak ezingo du inoiz gainditu 20.000,00 euroko zenbatekoa etekinaren sorreraldiko urte kopuruarekin biderkatuta ateratzen den emaitza.

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

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

Adibidea

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

Hona hemen aitortu behar dituzun etekin osoak:

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

Langilea kaleratzeagatik ematen diren kalte-ordainen tratamendu fiskala

1) Enplegua murrizteko espedienteen ondorioz (EMEak direla eta) langileek aldizka jasotako soldata-osagarriak

Lan harremana iraungia duten langileek jasotzen dituzten zenbatekoak salbuetsita dauden kopuruak baino handiagoak direnean²⁶, 100eko 70eko portzentajea aplikatuz sartuko dira lanaren etekin osoan, beti ere hurrengo paragrafoan adierazten diren baldintzak betetzen badira. Portzentaje hori aplikatu ahal izateko, diru kopuruek ezingo dute urtearen barruan gainditu lanbidearteko gutxieneko soldata (8979,60 euro 2011ko ekitaldian) 2,5ekin biderkatu ondoren ateratzen den emaitza, hau da, ezin go dira 22.449,00 eurotik gorakoak izan. Muga horren gainetik dauden kopuruak (100eko 70ko portzentajea aplikatu aurretik hartzen da kontuan muga hori) oso-osorik integratuko dira zergaren oinarri ezargarrian.

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

- 1) Diru kopuru horiek enplegua murrizteko espediente baten ondorioz jasotzea, espediente hori beti ere Langileen Estatutuak 51. artikuluan xedatutakoaren arabera izapidetuta badago eta lan agintaritza eskudunak aurrez onartu badu, edo, bestela, lan harremana aipatu Estatu horren 52.c) artikuluan ezarritakoaren indarrez iraungitzea. Bi kasuetan, kaleratzea arrazoi ekonomiko edo teknikoengatik, antolaketa edo produkzio zioengatik, edo ezinbesteko arrazoiengatik egin beharko da.
- 2) Enplegu Institutu Nazionaletik, Gizarte Segurantzako Institutu Nazionaletik edo horien ordezkari entitateetatik jasotako zenbatekoen kopuru osagarriak izatea. Jasotako zenbatekoek tratamendu bera izango dute nahiz eta zergadunak, arrazoi bereziak direla-eta, inolako prestaziorik ez jaso erakunde horietatik ekitaldian zehar.
- 3) Diru kopuru horiek, aldi baterakoak nahiz biziartekoak izan, aldizka edo modu kapitalizatuan jasotzea, ordaintzailea edozein dela ere.
- 2) Diru kopuruak modu kapitalizatuan jasotzen badira, apartatu honetan aipatu den tratamendua aplikatuko da baldin eta zergadunarentzat aldekoagoa bada tratamendu hori lanaren errenta irregularretarako aurreikusitako erregimen orokorra baino.

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

Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartuak, laugarren xedapen iragankorrean ezarritakoa betetzeko hitzartzen diren aseguru kontratuak enplegua murrizteko espedienteen prestazioak bideratzeko egiten badira, eta kontratu horien onuradunek 2001eko urtarrilaren 1etik aurrera jaso dituzten diru kopuruei kontratua egin aurretik barruko fondoen kontura ordaindutakoei - Errenta Zergari buruzko abenduaren 29 10/2006 Foru Arauak 19.2 artikuluan aurreikusitako

²⁶ Ikus 1.7 apartatua, 1. kapituluaren barruan, "Sarrera" izenekoan. Aitortu behar ez diren errentak azaltzen dira bertan.

integrazio portzentajeak aplikagarri bazitzaizkien, integrazio portzentaje horien aplikazioarekin jarraituko dute, eta, ondorio horietarako, kontratua egiteak ez du prestazio horien sorreralekua kalkulatzeko era aldatuko.

b) Denboran zehar era irregular nabarmenean lortutako etekinak

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

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

1. Beste lantoki batera aldatzeagatik enplegatuei ordaindutako zenbatekoak, beti ere dietei buruzko apartatuan aurreikusi diren kopuruak gainditzen badituzte²⁷.
2. Gizarte Segurantzaren edo klase pasiboen erregimen publikoetatik jasotzen diren kalte-ordainak, eta umezurutzen eskolek eta antzeko erakundeek ordaindutako prestazioak, prezio bakarrean ordaindu direnean eta elbarritasunik eragiten ez duten lesioengatik emanda daudenean.
3. Elbarritasunik eragiten ez duten lesioengatik edo baliabide ezintasun iraunkorragatik, bere maila guztietan, jasotako prestazioak enpresek edo ente publikoek ordaintzen dituztenean.
4. Langile edo funtzionarioen heriotzagatik eta ehorzketa gastuengatik ematen diren prestazioak, hala izaera publikoak nola umerzurtzen eskolek, antzeko erakundeek, enpresek eta ente publikoek ordaindutakoak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko foru arauan ezarritako muga salbuetsia gainditzen dutenean.
5. Soldata osagarriak, pentsioak edo iraupen mugagabeko urtealdiak konpentsatu edo zuzentzeko, nahiz lan baldintzak aldatzeagatik ordaintzen diren zenbatekoak.
6. Lan harremana elkarren arteko adostasunez indargabeteagatik enpresak langileari ordaindutako zenbatekoak. Hala ere, letra honetan aipatutako kontzeptuagatik jasotzen diren lehen 60.000,00 euroei %40ko integrazio portzentajea aplikatuko zaie.
7. Zerga honetan salbuetsita ez dauden literatur, arte edo zientzia sariak, derrigorrez aitortu behar direnean²⁸.

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

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

A adibidea

Zure enpresak beste udalerrri batera aldatu zuen zure lanpostua. Horren ondorioz, bizilekuz ere aldatu behar izan zenuen eta, horregatik, 3.005,06 euroko konpentsazioa eman zizuten. Bidaia

²⁷ Ikus kapitulu honen barruan ageri den 2.2 apartatua, joan-etorriko dietak eta bidai gastuak aztertzen dituen.

²⁸ Ikus 1.7 apartatua 1. kapituluaren barruan, "Sarrera" izenekoan. Aitortu behar ez diren errentak azaltzen dira bertan.

egiteko zure ibilgailua erabili zenuen, kanpoan lo egin behar izan gabe.

Honako frogagiriak daukazazu:

Mudantza enpresaren faktura	1.202,02 €
Egindako kilometroak	600 Km

Honako zenbatekoak geratzen dira zergatik salbuetsita:

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

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

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

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

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

B adibidea

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

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

c) Gizarte Segurantzaren prestazioak

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

Gizarte Segurantzaren edo klase pasiboen erregimen publikoek ordaindutako kalte-ordainak eta umezurutzen eskolek eta antzeko erakundeek ordaindutako prestazioak, prezio bakarrean ordainduta badaude edo elbarritasunik eragiten ez duten lesioengatik emandakoak badira, %50ean integratuko dira denboran zehar era irregular nabarmenean lortutako etekinak izateagatik, zergaldi bakar bati egozten zaizkionean²⁹.

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

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

²⁹ Ikus 2.4.b) apartatua.

- Kontingentzia bakoitzagatik jasotzen den lehen prestazioa, betiere lehen ekarpena egin denetik bi urte baino gehiago igaro badira. Prestazioak elbarritasunagatik edo mendekotasunagatik jasotzen badira, bi urteko epea ez da exijituko.
- Kontingentzia horregatik aurreko prestazioa jaso denetik behin bost urte igaro ondoren jasotzen diren prestazioak, baldin eta egindako ekarpenek aldizkakotasun eta erregulartasun nahikoa gordetzen badute. Egindako ekarpenek aldizkakotasun eta erregulartasun nahikoa dutela ulertuko da batez besteko iraupenaldia lehen ekarpena eginetik prestazioa jaso den arte igarotako urte kopuruaren erdia baino handiagoa denean. Ekarpeneen batez besteko iraupenaldia kalkulatzeko, ekarpen bakoitza bere iraupenaren urte kopuruarekin biderkatuko da lehenik eta, guztien batura egin ondoren, emaitza ordaindutako ekarpenen batura osoarekin zatituko da.

Umezurtzen eskolek eta antzeko erakundeek ordaindutako prestazioak, kopuru bakarrean ordaintzen direnean, eta elbarritasunik eragin ez duten lesioen kasuetatik datozenak zergaldi bakar bati egozten zaizkionean, %50ean integratuko dira denboran zehar era irregular nabarmenean lortutako etekinak izateagatik, betiere esandako kalte-ordain eta prestazio horiek ez badaude salbuetsita Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko foru arauak xedatutakoaren arabera³⁰.

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

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

- Kontingentzia bakoitzagatik jasotzen den lehen prestazioa, betiere lehen ekarpena egin denetik bi urte baino gehiago igaro badira. Prestazioak elbarritasunagatik edo mendekotasunagatik jasotzen badira, bi urteko epea ez da exijituko.
- Kontingentzia horregatik aurreko prestazioa jaso denetik behin bost urte igaro ondoren jasotzen diren prestazioak, baldin eta egindako ekarpenek aldizkakotasun eta erregulartasun nahikoa gordetzen badute. Egindako ekarpenek aldizkakotasun eta erregulartasun nahikoa dutela ulertuko da batez besteko iraupenaldia lehen ekarpena eginetik prestazioa jaso den arte igarotako urte kopuruaren erdia baino handiagoa denean. Ekarpeneen batez besteko iraupenaldia kalkulatzeko, ekarpen bakoitza bere iraupenaren urte kopuruarekin biderkatuko da lehenik eta, guztien batura egin ondoren, emaitza ordaindutako ekarpenen batura osoarekin zatituko da.

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

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

%60ko portzentajea honako hauei ere aplikatuko zaie, alegia, Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak³¹ 8.8 artikuluan aipatzen dituen kontingentziekin edo bertan

aurreikusten diren egoerekin zer ikusirik ez duten arrazoiengatik jasotzen den lehen kopuruari, eta orobat, aurreko ordainketa jaso denetik bost urte behin igarota arrazoi berberengatik elkarren segidan jasotzen diren kopuruari, baldin eta ordaindutako ekarpenek aldizkakotasun eta erregulartasun nahikoa gordetzen badute. Egindako ekarpenek aldizkakotasun eta erregulartasun nahikoa dutela ulertuko da batez besteko iraupenaldia lehen ekarpena egin denetik prestazioa jaso den arte igarotako urte kopuruaren erdia baino handiagoa denean. Ekarpeneen batez besteko iraupenaldia kalkulatzeko, ekarpen bakoitza bere iraupenaren urte kopuruarekin biderkatuko da lehenik eta, guztien batura egin ondoren, emaitza ordaindutako ekarpenen batura osoarekin zatituko da. Horretarako, jasotako lehen kopurutzat hartuko da ekitaldi bakar batean kapital moduan jasotako kopuruaren zenbateko osoa. Paragrafo honetan aipatutako kopuruaren ordainketa jarraituei erregela bera aplikatuko zaie.

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

Adibidea

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

48.000,00 euroko ekarpenak egin dituzu orotara, eta Zergaren oinarri ezargarrian 30.000,00 euroko murrizpenak egin dira.

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

Zure etekin osoa

$$60\% 60.000,00 = 36.000,00 \text{ €}$$

Zure ezkontidearen etekin osoa

$$12.000,00 \text{ €-ren } \%60 = 7.200,00 \text{ €}$$

f) Gizarte aurreikuspeneko mutualitateen prestazioak

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

- Kontingentzia bakoitzagatik jasotzen den lehen prestazioa, betiere lehen ekarpena egin denetik bi urte baino gehiago igaro badira. Prestazioak elbarritasunagatik edo mendekotasunagatik jasotzen badira, bi urteko epea ez da exijituko.
- Kontingentzia horregatik aurreko prestazioa jaso denetik behin bost urte igaro ondoren jasotzen diren prestazioak, baldin eta egindako ekarpenek aldizkakotasun eta erregulartasun nahikoa gordetzen badute. Egindako ekarpenek aldizkakotasun eta erregulartasun nahikoa dutela ulertuko da batez besteko iraupenaldia lehen ekarpena eginetik prestazioa jaso den arte igarotako urte kopuruaren erdia baino handiagoa denean. Ekarpeneen batez besteko iraupenaldia kalkulatzeko, ekarpen

³⁰ Ikus 2.4.b) apartatua.

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

bakoitza bere iraupenaren urte kopuruarekin biderkatuko da lehenik eta, guztien batura egin ondoren, emaitza ordaindutako ekarpenen batura osoarekin zatituko da.

Pertsona desgaituek errenta moduan lortutako prestazioak lanbidearteko gutxieneko soldata hiru halakoraino salbuetsiko dira (26.938,80 euroraino gehienez) gizarte aurreikuspeneko sistemetan haien alde egindako ekarpenengatik, baldin eta beren **minusbaliotasun fisiko edo zentzumenezkoa %65ekoa edo handiagoa bada, %33ko edo hortik gorako minusbaliotasun psikikoa badute edo, bestela, judizialki aitortutako ezgaitasun bat badute Kode Zibilean jasotako kausak direla medio, maila edozein dela ere.**

Gizarte aurreikuspeneko mutualitateei aplikatzen zaaien erregimen iragankorra:

- Jubilazio eta elbarritasun prestazioak gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin hitzarturiko aseguru kontratuetatik badatoz eta horiei dagozkien ekarpenak, 1999ko urtarrilaren 1 baino lehen egindakoak, gutxienez behin murriztu badira oinarri ezargarrian (zati batean behintzat) lan etekin gisa integratu beharko dira zergaren oinarri ezargarrian.
- Integrazio hori egingo da baldin eta jasotako zenbatekoak Zergaren araudiaren arabera oinarri ezargarrian murriztu ezin izan diren eta, beraz, lehendik tributatu duten ekarpenak baino handiagoak badira.
- Oinarri ezargarrian murriztu ezin izan diren ekarpenen zenbatekoa ezin bada frogatu, jubilazio edo elbarritasunagatik jasotako prestazioen %75 integratuko da.

g) Aseguru kolektiboen kontratuak:

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

Erretiroagatik jasotzen diren prestazioak

Erretiro prestazioak kapital moduan jasotzen direnean, eta prestazio horiek enpresek pentsio konpromisoak betetzeko izenpetutako aseguru kolektiboen kontratuetatik datozenean (beti ere Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak lehen xedapen gehigarrian eta lege hori garatzen duen araudian xedatutakoaren arabera³²), integratu behar den etekinen portzentajea prima ordaindu denetik kapitala jaso arte igarotako denbora kontuan hartuz kalkulatu da prestazio horien zenbatekoak fiskalki egotzi diren kontribuzioak eta langileak zuzenean egindako ekarpenak gainditzen dituztenean:

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

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

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

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

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

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

Elbarritasunagatik jasotzen diren prestazioak

Elbarritasun prestazioak kapital moduan jasotzen badira, eta prestazio horiek enpresek pentsio konpromisoak betetzeko izenpetutako aseguru kolektiboen kontratuetatik badatoz (beti ere Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak lehen xedapen gehigarrian eta lege hori garatzen duen araudian xedatutakoaren arabera³³), etekinen portzentaje bat integratuko da prestazioen zenbatekoak fiskalki egotzi diren kontribuzioak eta langileak zuzenean egindako ekarpenak gainditzen dituztenean:

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

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

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

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

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

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

Adibidea

Erretiroa hartu duen langile batek 8.250,00 euro jaso ditu aseguru kolektiboko kontratu batetik. Aseguru horretan enpresak hartutako pentsio konpromisoak sartzen dira. Enpresariak

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

1.000,00 euroko primak ordaindu ditu 7 urtez, langileari fiskalki egotzi zaizkionak.

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

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

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

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

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

Erretiro prestazioak

Erretiro prestazioak kapital moduan jasotzen direnean, eta prestazio horiek enpresek pentsio konpromisoak betetzeko izenpetutako aseguru kolektiboen kontratuetatik datozenean (beti ere Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak lehen xedapen gehigarrian eta lege hori garatzen duen araudian xedatutakoaren arabera³⁴), enpresarien kontribuzioak egotzi ez direnez integrazio portzentajeak honela aplikatuko dira: langileak zuzenean egin dituen ekarpenak baldin badaude, integrazio portzentajeak ekarpen horiek gaintzen dituen zenbatekoari aplikatuko zaizkio, eta langilearen ekarpenik ez badago, jasotako prestazioaren zenbateko osoari. Etekinen integrazio portzentajeak aldatu egiten dira prima ordaindu denetik kapital jaso den arte igarotzen denboraren arabera:

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

Elbarritasunagatik jasotako prestazioak

Elbarritasun prestazioak kapital moduan jasotzen direnean, eta prestazio horiek enpresek pentsio konpromisoak betetzeko izenpetutako aseguru kolektiboen kontratuetatik datozenean (beti ere Pentsio Plan eta

Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak lehen xedapen gehigarrian eta lege hori garatzen duen araudian xedatutakoaren arabera³⁵), enpresarien kontribuzioak egotzi ez direnez integrazio portzentajeak honela aplikatuko dira: langileak zuzenean egin dituen ekarpenak baldin badaude, integrazio portzentajeak ekarpen horiek gaintzen dituen zenbatekoari aplikatuko zaizkio, eta langilearen ekarpenik ez badago, jasotako prestazioaren zenbateko osoari. Etekinen %60ko integrazio portzentajea aplikatuko zaie, elbarritasun maila edozein dela ere.

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

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

- a) Polizan bideratutako konpromisoak osorik edo zati batean sartzean aipatu lehen xedapen gehigarrian jasotako beharkizunak betetzen dituen beste aseguru kontratu batean.
- b) Lan harremana amaitzen denean jatorrizko aseguru kontratuaren arabera langileari dagozkion eskubideak aseguru kolektiboko beste kontratu batean sartzean.

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

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

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

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

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

³⁵ Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak onartu zuen.

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

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

2.5 Zein gastu dira kengarriak?

Zergadunak honako gastu hauek bakarrik kendu ahal izango ditu:

1. Kotizazioak:

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

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

- **Jarduera ekonomikoak:** ez dira kengarriak (beren kontura diharduten langileen kasua da).
 - **Lan errentak:** bai, kengarriak dira (sozietateetako bazkide administratzaileen kasua da).
2. Kargu politikoek beren erakunde politikoari derrigorrez ordaintzen dizkieten zenbatekoak. Kargu horiek izan daitezke:
- **Kargu hautetsiak.**
 - **Izendapen libreko** kargu politikoak. Beharrezko da kargu hori betetzea erakunde politikoak horretarako izendatu dituelako.

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

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

Gastu gisa kentzen diren zenbatekoak ez dira sartuko alderdi politikoaren aldeko kuoten eta ekarpenen kenkariaren oinarrian³⁶.

2.6 Zein hobari aplika daitezke?

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

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

Azalpena:

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

$$4.650,00€ - \{0,22 \times [(etekin osoak - gastu kengarriak) - 7.500,00€]\}$$

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

Zer gertatzen da aktiboan dauden langile desgaituekin?

Aktiboan dauden langileak desgaituak badira (ez pentsiodunak), honela gehitu ahal izango dituzte lehen aipatu diren hobariak:

- **%100, minusbaliotasun maila %33koa edo handiagoa eta %65etik beherakoa denean.**
- **%250, minusbaliotasun maila %33 eta %65 bitartean** dagoenean eta mugikortasuna mugatua dutenean. Mugikortasun mugatua dutela ulertuko da abenduaren 23ko 1971/1999 Errege Dekretuak, minusbaliotasun maila aitortu, ezarri eta kalifikatzeko prozedurari buruzkoak, III. eranskinean jasotzen duen baremoaren A, B edo C letretako egoeretan sartuta daudenean edo baremo horren D, E, F, G edo H letretan 7 puntu edo gehiago lortu dituztenean. Baita langile aktibo desgaituen minusbaliotasun maila %65ekoa edo handiagoa denean. Elbarritasuna judizialki eta Kode Zibilean ezarritakoaren arabera aitortua duten langile desgaituek ere %250 gehitu ahal izango dute hobaria, beren minusbaliotasuna %65era iritsi ez arren.

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

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

2.7 Nola kalkulatzen da etekin garbia?

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

$$\text{Etekin garbia} = \text{Etekin osoak} - (\text{Gastu kengarriak} + \text{Hobariak})$$

Adibidea

Langile batek 5 urte zeramatzan lanean enpresa batean, baina 2011ko martxoaren 1ean kalean geratu da. Urte horretako lehen bi hilabeteetako soldata 3.606,07 eurokoa izan da. 42.070,85

³⁶ Ikus 12. kapituluaren barruan, "Kuota likidoa eta kenkariak" izenekoan, 12.8.2 apartatua: "Kenkaria langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoaren aldeko kuota eta ekarpenengatik".

euroko kalte-ordaina ere jaso du; hala ere, zati bat, 13.522,76 euro alegia, ez du aitortu behar (salbuetsita dago) bidegabeko kaleratzea izan delako. Gizarte Segurantzaren kotizazioa 601,01 eurokoa izan da.

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

2.8 Nori egotzen zaizkio lanaren etekinak?

Etekinak jasotzeko eskubidea sortu duenari egotziko zaizkio bakar-bakarrak lanaren etekinak.

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

2.9 Noiz egotzen dira lanaren etekinak?

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

Hala ere, kasu jakin batzuetan arau bereziak aplikatzen dira.

- Errenta ez bada bere osoan edo zati batean ordaindu jasotzeko eskubidea edo kopurua **erabaki judizialaren zain** dagoelako, ordaindu ez diren kopuruak erabaki judiziala irmo bihurtzen den zergaldiari egotziko zaizkio.
- Gertatzen bada, **zergadunarekin zer ikusirik ez duten arrazoi justifikatuengatik**, lanaren etekinak ez direla jasotzen exijigarri diren zergaldietan, beste batzuetan baizik, etekinak hauei egotziko zaizkie. Horretarako, aitorten likidazio osagarri bat egingo da, baina zigorrak, berandutza interesik eta inolako errekar gurik ezarri gabe. Aitorten hori aurkezteko epea aipaturiko etekinak jasotzen diren egunean hasi eta zerga hau aitortzeko hurrengo epearen amaieran bukatuko da. a) letran aurreikusitako zirkunstantziak ematen direnean, etekinak exijigarriak izango dira erabaki judiziala irmo bihurtzen den zergaldian.

- Langabezi prestazioa ordainketa bakarrek modaltatean** jaso bada lan araudian aurreikusitakoaren arabera, baina zergatik salbuesteko baldintzak betetzen ez baditu³⁷, ordainketa modalitate bakarrean egin izan ez balitz prestazioa jasotzeko eskubidea emango zuten zergaldi guztietan egotzi ahal izango da prestazioa. Egozpena proportzionalki egingo da, hau da, ordainketa bakarra egin izan ez balitz zergaldi bakoitzean zenbat denboran izango zen prestazioa jasotzeko eskubidea kontuan hartuz.
- Zenbatetsitako errentak** produzituztat jotzen diren zergaldiari egotziko zaizkio.
- Zergadunak **atzerria aldatu badu bere egoitza** eta, horregatik, zergadun izateari utzi badio, egotzeko dauzkan errenta guztiak egoitza aldatu aurreko tokian zerga honengatik aitortu behar zuen azken zergaldiko oinarri ezargarrian sartuko dira, erregelamenduz finkatzen diren baldintzetan. Beharrezkoa izanez gero, aitorten likidazio osagarri bat egingo da, baina zigorrak, berandutza interesik edo inolako errekar gurik gabe.
- Zergaduna hiltzen bada**, egotzi gabe gelditu diren errenta guztiak aitortu behar den azken zergaldiko oinarri ezargarrian integratuko dira.

2.10 Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?

Lanaren etekinak ordainduak izan direla jotzen da.

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

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

2.11 Eragiketa lotuak

Pertsona edo entitate lotuen arteko eragiketak merkatuko balio normalaren arabera baloratuko dira, Sozietateen gaineko Zergaren araudiak³⁸ aurreikusitako eran.

Pertsona edo entitate lotuak izan daitezke:

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

³⁷ Ikus 1.7 apartatua 1. kapituluaren barruan, "Sarrera" izenekoan. Aitortu behar ez diren errentak azaltzen dira bertan.

³⁸ Ikus Sozietateen gaineko Zergaren araudia, eragiketa lotuak baloratzeko erregelak jasotzen dituen.

3

Kapital higiezinaren etekinak

- 3.1 Zer dira kapital higiezinaren etekinak?
- 3.2 Zeintzuk dira kapital higiezinaren etekin osoak?
 - 3.2.1 Nola konputatzen dira etekin osoak?
- 3.3 Zer gastu dira kengarriak?
 - 3.3.1 Gastu kengarriak kapital higiezinaren etekinak etxebizitzetatik datozenean
 - 3.3.2 Gastu kengarriak kapital higiezinaren etekinak etxebizitzetatik ez datozenean
- 3.4 Nola kalkulatu da etekin garbia?
- 3.5 Nori egozten zaizkio kapital higiezinaren etekinak?
- 3.6 Noiz egozten dira kapital higiezinaren etekinak?
- 3.7 Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?
- 3.8 Nola kalkulatu dira 1985-05-09 baino lehen egindako errentamendu kontratuen etekinak?

3.1 Zer dira kapital higiezinaren etekinak?

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

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

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

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

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

Noiz hartzen da errentamendua jarduera ekonomikotzat? Ondoko bi baldintzak aldi berean betetzen direnean:

- Jarduera hori burutzeko gutxienez lokal bat izatea eta lokal hori jarduera garatzeko bakarrik erabiltzea.
 - Jarduera horretan gutxienez langile bat aritzea lan kontratu batekin eta lanaldi osoan.
- **Azpierrentamenduetan**, azpierreantatzaileak jasotzen dituen kopuruak kapital higigarriaren etekintzat hartzen dira.
 - **Negoziok errentan emateagatik** jasotzen diren kopuruak kapital higigarriaren etekintzat hartzen dira. Hala ere, errentan ematen dena negozioko lokala bakarrik bada, lortzen diren etekinak kapital higiezinat jo behar dira.

3.2 Zeintzuk dira kapital higiezinaren etekin osoak?

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

Etekin horiek honela sailkatzen dira:

- Kapital higiezinaren etekinak, etxebizitzetatik datozenak.
- Kapital higiezinaren etekinak, etxebizitzetatik ez datozenak.

3.2.1. Nola konputatzen dira etekin osoak?

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

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

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

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

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

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

Sorrereldia	Integrazio %
+2 urte	60
+5 urte	50

Bi urtetik gorako epean sortutako kapital higiezinaren etekinak, etxebizitzetatik ez datozenak, **zatika jasotzen direnean**, honako eragiketa hau egingo da: 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**

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

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

- Negozioko lokalaren errentamendu kontratua traspasatu edo lagatzeagatik lortutako kopuruak.
 - Ondasun higiezinaren eragindako kalteak direla-eta errentariarengandik, azpierreantariarengandik edo lagapen-hartzailearengandik jasotako kalte-ordainak.
- c) **Ondasun higiezinak erabili edo gozatzeko eskubideetatik datozen etekinak**

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

Adibidea

Demagun zure lokal bat errentan eman duzula. Urtean 60.000,00 euroko errenta jasotzen duzu eta gastu kengarriak 12.000,00 eurokoak dira. Gainera, 2011ko urtarrilaren 4an, errentariak 54.000,00 euroko kalte-ordaina eman dizu lokalean eragindako kalteengatik.

Kapital higiezinaren etekinak

Errentamendua

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

Kalte-ordaina

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

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

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

3.3 Zer gastu dira kengarriak?

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

3.3.1 Gastu kengarriak kapital higiezinaren etekinak etxebizitzetatik datozenenak

Etxebizitzetatik datozen etekin osoetatik honako gastuak dira kengarriak:

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

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

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

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

3.3.2 Gastu kengarriak kapital higiezinaren etekinak etxebizitzetatik ez datozenenak

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

- Etekin horiek lortzeko **beharrezkoak izan diren gastuak**.

- **Erabilerak edo denborak** etekinen iturri izan diren ondasun eta eskubideetan **eragindako hondamenaren** zenbatekoa.

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

Bereziki, honako gastu hauek sartuko dira:

- a) Ondasunak edo erabilera nahiz gozamen eskubideak eskuratu, birgaitu edo hobetzeko inbertitu diren besteren kapitalen **interesak**, eta gainerako **finantzaketa gastuak**.
 - b) **Estatukoak ez diren tributu eta errekaratuak**, eta halaber, estatuko tasak eta errekaratuak, beren izena edozein dela ere, baldin eta konputatutako etekinaren edo beraien iturri diren ondasun eta eskubideetan eragiten badute eta zigortzaileak ez badira, edo, bestela, zerga obligazioak berandu betetzeagatik ezarri ez badira.
 - c) **Hirugarren batek zuzeneko edo zeharkako kontraprestazio gisa, edo zerbitzu pertsonalengatik**, hala nola, administrazio, zaintza, atezaintza edo antzekoengatik, **sortutako zenbatekoak**.
 - d) Ondasunen **errentamendua**, azpierreantamendua, laga-pena edo eraketa **formalizatzeagatik** sortutako gastuak, eta ondasun, eskubide eta etekinen **defentsa juridikotik** eratorritakoak.
 - e) **Artapen eta konponketa gastuak** ere dira kengarriak. Halakotzat hartzen dira:
 - Ondasun materialen ohiko erabilera mantentzeko asmoz erregulartasunez egiten direnak, hala nola, instalazioen margoketa, entokadura edo konponketa.
 - Elementuak aldatzekoak (berokuntza instalazioak, igo-gailuak eta seguritate ateak jartzea, etab.)
- ERNE:** ondasunak handitu edo hobetzeko erabilitako kopuruak ez dira kategoria honetan sartzen.
- f) Etekinak sortzen dituzten ondasun edo eskubideak **aseguratzeko kontratuengatik**, dela erantzukizun zibilekoak, suteen aurkakoak, lapurretakoak, kristal apurketakoak eta horien kidekoak, ordaintzen diren primak.
 - g) **Zerbitzu edo hornidura gastuak**.
 - h) Ondasun higiezinaren eta honekin batera lagatutako beste ondasunak **amortizatze**ko gastuak, betiere beren benetako balio galerarekin bat badatoz. Amortizazioek honako kasu hauetan beteko dute benetako tasun baldintza:
 - **Ondasun higiezinak:** urte bakoitzeko amortizazioa ordaindu den eskuratzeko kostuaren %3koa baino handiagoa ez denean, zoruaren kostua sartu gabe. Zoruaren balioa ez bada ezagutzen, eskuratzeko kostua urte bakoitzeko zoruaren eta eraikuntzaren balio katastroalaren artean hainbanatuz kalkulatu da.
 - **Ondasun higigarriak, ondasun higiezinarekin batera laga eta urtebetetik gorako epean erabil daitezkeenak:** urteko amortizazioa ordaindu diren eskuratzeko kostuei gutxienezko koefizienteak aplikatuz ateratzen den emaitza baino handiagoa ez denean. Koefiziente horiek gehienezko amortizazio epeak aplikatuz aterako dira Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasotzen den amortizazio taularen arabera³⁸.

³⁸ Ikus amortizazio taula sozietateen gaineko zergaren araudian.

- **Erabilera eta gozamen eskubide errealak:** ordaindu-tako eskuratze kostua amortizatu daiteke. Eskubideak iraupen jakin bat duenean, amortizazioa kalkulatu da eskubide edo ahalmenaren eskuratze kostua hark irauten duen urte kopuruarekin zatituta. Aldiz, eskubideak biziartekoak direnean, amortizazioa eskuratze kostuaren %3koa izango da.

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

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

3.4 Nola kalkulatu da etekin garbia?

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

Adibidea

Eman dezagun bi ondasun higiezin daukazula:

1. Lehen ondasun higiezin Hondarribian errentan emandako etxebizitza da. Bere balio katastrala 180.300,00 eurokoa da eta 2011ean 9.500,00 euroko etekinak izan dituzte. Ondasun Higiezinaren gaineko Zergaren ordainagiria 138,83 eurokoa da. Etxebizitza hori erosteko, mailegu bat eskatu zenion bankuari, urtean 1.909,42 euroko interesak ordaindu dituzte eta beste 2.136,34 euro amortizatu.
2. Bigarrena Azpeitiko lokala da, errentan emandakoa baita ere. 3.606,07 euroko errenta jaso duzu, eta honako gastuak sortu dizkizu:

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

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

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

Kalkula ditzagun orain ondasun higiezin bakoitzaren etekin garbiak:

1. Hondarribian errentan emandako etxebizitza

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

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

2. Azpeitian errentan emandako lokala

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

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

3.5 Nori egotzen zaizkio kapital higiezinaren etekinak?

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

• Titularitatea behar bezala frogatzen ez bada,....

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

• Titularitatea pertsona batek baino gehiagok badu...

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

• Senar-emazteen eta izatezko bikoteen kasuan...

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

3.6 Noiz egotzi behar dira kapital higiezinaren etekinak?

Kapitala higiezinaren etekinak kobrantza gertatzen den zergaldiari egotzi behar zaizkio.

Zenbatetsitako errentak produktutzat jotzen diren zergaldiari egotziko zaizkio.

Zer egin behar da egoitza atzerrira aldatzen bada?

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

Eta hiltzen bada?

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

3.7 Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?

Ondasun eta eskubideen lagapenak ordainduak izan direla jotzen da.

Etekin zenbatetsiak **merkatuko balio normalaren arabera** baloratuko dira. Merkatuko balio normala bi subjektu indepen-

denteren artean adostuko litzatekeen kontraprestazioa izango da, kontrako frogarik ezean betiere. Froga bideak zuzenbidean onartzen direnak dira.

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

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

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

4

Kapital higigarriaren etekinak

- 4.1 Zer dira kapital higigarriaren etekinak?
- 4.2 Zer dira gauzen bidezko etekinak?
 - 4.2.1 Gauzen bidezko etekinen kontzeptua
 - 4.2.2 Nola baloratzen dira?
 - 4.2.3 Nola integratzen dira oinarri ezargarrian?
- 4.3 Zeintzuk dira kapital higigarriaren etekin osoak?
 - 4.3.1 Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinak
 - 4.3.2 Kapital propioak beste batzuei lagatzeagatik lortutako etekinak
 - 4.3.3 Kapitalizazio eragiketetatik, bizitza edo elbarritasun aseguruaren kontratuetatik eta kapital ezarpenen errentetatik datozen etekinak
 - 4.3.4 Kapital higigarriaren beste etekin batzuk
 - 4.3.5 Etekinen zein portzentaje aitortu behar da?
- 4.4 Zein gastu dira kengarriak?
- 4.5 Nola kalkulatu da etekin garbia?
- 4.6 Nori egozten zaizkio kapital higigarriaren etekinak?
- 4.7 Noiz egozten dira kapital higigarriaren etekinak?
- 4.8 Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?
- 4.9 Eragiketa lotuak

4.1 Zer dira kapital higigarriaren etekinak?

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

Etekinak zergadunak burutzen dituen jarduera ekonomikoei atxikitako ondare elementuetatik datozenean (ondasun edo eskubideetatik), jarduera ekonomikoen etekintzat hartzen dira³⁹, ez kapital higigarriaren etekintzat.

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

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

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

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

4.2 Zer dira gauzen bidezko etekinak?

4.2.1 Gauzen bidezko etekinen kontzeptua

Gauzen bidezko etekintzat jotzen dira **ondasunak, eskubideak edo zerbitzuak dohainik edo merkatuko ohiko prezioetik behera norik bere xedeetarako erabili, kontsumitu edo lor-**

tzea, nahiz eta ematen dituenarentzat gastu erreala ez izan (adibidez, zergadunak etxetresnak, bidaiak, etab. jasotzea diru kopuru jakin batzuk epe finkora jartzeagatik).

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

4.2.2 Nola baloratzen dira?

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

4.2.3 Nola integratzen dira oinarri ezargarrian?

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

4.3 Zeintzuk dira kapital higigarriaren etekin osoak?

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

4.3.1 Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinak

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

1. Dibidenduak, batzarretara joateko primak eta mozkin partaidetzak.
2. Era guztietako aktiboetatik (ondasun eta eskubideetatik) datozen etekinak, baldin eta aktibo horiek, estatutuen arabera edo sozietateko organoen erabakiz, entitatearen irabazietan, salmentetan, eragiketetan, sarrereetan edo antzeko kontzeptuetan parte hartzeko ahalmena ematen badute lan pertsonalaren ordainketaekin zer ikusirik ez duten arrazoiengatik. Akzio liberatuak ematea ez da etekin horien artean sartuko.
3. Entitatearen fondo propioetan dagoen partaidetza adierazten duten balore edo partaidetzak erabili edo gozatzeko eskubideak eratu edo lagatzeagatik lortutako etekinak, beren izena edo izaera edozein dela ere.
4. Entitate batetik jasotako beste edozein onura, bertako bazkide, akziodun, asoziatu edo partaide izateagatik.
5. Akzio edo partaidetzen jaulkipen primaren banaketa. Lortutako zenbatekoak eragindako akzio edo partaidetzen eskurapen balioa gutxituko du, deuseztatu arte, eta handik atera daitekeen soberakina kapital higigarriaren etekin gisa zergapetuko da.
6. Kapital murrizpenaren xedea ekarpenak itzultzea denean, honen zenbatekoak edo jasotako ondasun edo eskubideen merkatuko ohiko balioak ukitutako balore edo partaidetzen erosketa balioa gutxituko du, hura deuseztatu arte. Gerta litekeen soberakina kapital higigarriaren etekin gisa integratuko da eta edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzeagatik lortu dela joko da. Integrazioa jaulkipen primen banaketarako ezarritako era berberari jarraiki egingo da, kapital murrizpena banatu gabeko mozkinen ondorio denean izan ezik. Horrelakoetan, kontzeptu honengatik jasotzen diren kopuru guztiak dibidenduak, batzarretara joateko primak

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

eta edozein motatako entitateen mozkin-partaidetzak bezala zergapetuko dira. Ondorio horietarako, kapital murrizpenek, beren xedea zeinahi dela ere, banatu gabe-ko mozkinetatik ez datorren kapital sozialaren zatiari lehenik eragiten diotela ulertuko da, eta hala izango da kapital sozialaren zatia deuseztatu arte.

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

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

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

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

4.3.2 Kapital propioak beste batzuei lagatzeagatik lortutako etekinak

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

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

Dena den, zergadunaren heriotzagatik besteren kapitalak erakarri eta erabiltzeko aktiboak musu truke eskualdatzen direnean kapital higigarriaren etekinik ez dagoela ulertzen da.

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

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

- Edozein igorpen tresna dela-medio lortutako etekinak, merkataritzako eragiketengatik sortutakoak barne, igorpen tresna endosatzen edo eskualdatzen den unetik aurrera, beti ere endosua edo lagapena hornitzaileen kreditu bat ordaintzeko egiten ez bada.
- Era guztietako finantza entitateen kontuetatik jasotzen den kontraprestazioa, bere izena edo izaera edozein dela ere, aktibo finantzarioen eragiketetan oinarritutakoak barne.
- Finantza aktiboan aldi baterako lagapenetatik datozen errentak, berrerosketa itunduta dagoenean.

- Finantza entitate batek bere titularitateko kreditu bat erabat edo zati batean eskualdatu, laga edo transferitzeagatik lortzen diren errentak.

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

Truke edo bihurtzea baliozkat jasotzen diren baloreei dagokiena hartuko da.

Etekinak murrizteko, eskuratze eta inorenganatzaren gastu osagarriak ere konputa daitezke, behar bezala frogatzen badira.

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

Adibidea

2010. urtean 3.005,06 euroko aktibo finantzarioa erosi zenuen, eta 2011ko abuztuaren 2an 2.884,86 eurotan saldu. Aktibo horren erosketagatik 19,53 euroko gastuak izan zenituen. 2011ko irailaren 16an, beste aktibo finantzario homogeneo bat erosi zenuen 3.005,06 euro ordainduz.

Aktibo finantzarioaren salmenta

Eskuratze balioa (3.005,06 € + 19,53 €)	3.024,59 €
Eskualdatze balioa	2.884,86 €
Etekin osoa (2.884,86 €- 3.024,59 €)	-139,73 €

Aktibo finantzarioa eskualdatzeagatik sortu den 139,73 euroko etekin negatiboa zergadunaren ondarean jarraitzen duen aktibo finantzarioa eskualdatu ahala integratuko da, salmenta egin ondorengo lehen bi hilabeteetan zergadunak beste aktibo finantzario homogeneo bat erosi duelako.

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

Kategoria honen barruan honako etekinak sartzen dira:

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

a) Kapital diferitua

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

Kapital higigarriaren etekina = jasotako kapitala – ordaindutako primak

b) Berehalako errentak

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

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

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

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

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

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

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

Adibidea

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

Urtean 9.114,84 euroko errenta jasoko duzu.

Hona hemen kapital higigarriaren etekina urte bakoitzeko:

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

c) Errenta diferituak

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

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

Adibidea

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

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

Errentagarritasun diferitua:

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

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

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

$$6.876,21 \text{ €} / 10 \text{ urte} = 687,62 \text{ euro/urteko}$$

Urtean jasoko den errenta:

Urtean 4.666,77 euroko errenta jasoko duzu.

Hona hemen kapital higigarriaren etekina urte bakoitzeko:

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

Kapital higigarriaren etekinak

Kapital higigarriaren etekin osoa:

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

Dena den, badago erregimen berezi bat jubilazio eta elbarritasun prestazioei aplikatzen zaiena bizitza edo elbarritasun aseguru kontratuen onuradunek errenta moduan jasotzen dituztenean. Kontratu horiek ez dute inolako zer ikusirik eduki behar gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin sinatzen diren aseguru kontratuekin edo enpresek pentsio gaitan hartutako konpromisoak betetzeko izenpetzen dituzten kontratu kolektiboekin (hau da, pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak⁴⁰ lehen xedapen gehigarrian eta berau garatzen duen araudian ezarritakoaren arabera izenpetzen direnekin). Kasu horretan, prestazio horiek kapital higigarriaren etekin gisa integratuko dira zergaren oinarri ezargarrian, horien zenbatekoa kontratugatik ordaindutako primak baino handiagoa den unetik aurrera, eta errentak eskuratu badira dohaintzaz edo doan eta inter vivos egindako beste edozein negozio juridiko bidez, prestazio horiek errenten eraketa uneko balio aktuariala baino handiagoak direnean integratuko dira oinarrian. Horrelakoetan, beraz, berehalako errentetarako aurreikusi diren portzentajeak ez dira aplikatuko. Erregimen berezi hau aplikatu ahal izateko, bi baldintza bete behar dira:

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

Horrez gain, bi baldintza hauek bete beharko dira:

- Prestazioak Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak⁴¹ 8.6 artikuluan aipatzen dituen kasuetan bakarrik jaso daitezke, pentsio plan eta fondoetarako ezarritakoari jarraiki.
- Aseguru kontratuaren hornidurretan mobilizazioen bat izan dela ulertuko da Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak⁴² lehen xedapen gehigarrian eta berau garatzen duen araudian eskubide ekonomikoak erabiltzeko buruz ezartzen dituen mugak betetzen ez direnean, enpresek pentsio gaitan hartutako konpromisoak betetzeko izenpetutako aseguru kolektiboetako dagoenik.

Adibidea

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

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

Erregimen orokorra lehen adierazi duguna izango litzateke:

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

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

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

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

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

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

$$6.876,21 \text{ €} / 10 \text{ urte} = 687,62 \text{ euro/urteko}$$

Urtean 4.666,77 euroko errenta jasoko duzu.

Hona hemen kapital higigarriaren etekina urte bakoitzeko:

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

Urteko zenbatekoa (urteko errentaren %25)	746,68 €
Urteko errentagarritasun diferitua	687,62 €
Kapital higigarriaren etekin osoa (746,68 € + 687,62 €)	1.434,30 €

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

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

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

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

d) Aldi baterako edo biziarteko errentak irautzitzea.

Herentzia, legatu edota beste edozein ondorengotza-tituluren bidez eskuratu ez diren aldi baterako edo biziarteko errentak irautzitzen badira erreskate eskubidea erabiltzeagatik, eragiketaren kapital etekinak eskubidea erabiltzen den unean kalkulatu dira. Kapital higigarriaren etekina kalkulatzeko, erreskatearen zenbatekoari batu behar zaizkio momentu horretara arte ordaindutako errentak eta, ondoren, baturatik kendu behar dira

ordaindutako primak eta apartatu honetako aurreko puntuen arabera kapital higigarriaren etekin gisa zergapetu diren diru kopuruak. Errentak dohaintzaz edo doan eta inter vivos egindako beste edozein negozio juridiko bidez eskuratua badira, errentak eratu arte metatutako errentagarritasunaren zenbatekoa ere kenduko da.

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

4.3.3.1 Biziarteko eta aldi baterako errentei aplikatzen zaizen erregimen iragankorra

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

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

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

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

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

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

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

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

4.3.4 Kapital higigarriaren beste etekin batzuk

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

- **Jabetza intelektualetik** datozenak, autorea zergaduna ez denean (autoreek jaso badituzte, jarduera profesionalen etekintzat hartzen dira).
- **Jabetza industrialetik** datozenak, beti ere jabetza hori zergadunak egiten dituen jarduera ekonomikoei atxikita ez badago (lizentziak ematen dituen inbentorea bera denean, jasotako kontraprestazioa jarduera profesional batetik eratorritako sarreretat hartuko da).
- **Laguntza teknikoak** datozenak, laguntza edo prestazioa jarduera ekonomiko baten barruan ematen denean izan ezik.

- **Ondasun higikor, negozio edo meategiak errentan ematetik** datozenak, bai eta **azpierreantamendua** dela eta azpierreantatzaileak jasotakoak ere, beti ere jarduera ekonomikorik osatzen ez dutenean.
- **Irudia ustiatzeko eskubidea lagatzetik** edo irudia erabiltzeko onarpen edo baimenetik datozenak, salbu eta etekin horiek irudia ustiatzeko eskubidea sortzen duenak berak eskuratzen baditu edo jarduera ekonomiko baten baitan sortzen badira.

4.3.5 Etekinen zein portzentaje aitortu behar da?

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

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

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

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

Sorrereldia	Integrazio %
+2 urte	60
+5 urte	50

Bi urtetik gorako epean sortutako kapital higigarriaren etekinak **zatika jasotzen direnean**, 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.

Adibidea

2007ko urtarrilaren 1ean merkataritza-lokal baten errentamendu kontratua formalizatu zenuen, 2011ko urtarrilaren 2an amaitu dena. 24.000,00 euroko alokairua hitzartu zenuen, eta kontratua behin amaituta jaso duzu zenbatekoa.

Jasotako zenbatekoa	24.000,00 €
Integrazio portzentajea	%60
Etekin osoa (24.000,00 € x 0,60)	14.400,00 €

b) Denboran zehar era irregular nabarmenean lortutako etekinak

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

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

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

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

Kapital geroratu bat jasotzen denean, 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako etekin garbi osoan⁴³ 1994ko abenduaren 31 baino lehen ordaindutako primei dagokien zatiak %14,28ko murrizpena izango du prima ordaindu zenetik 1994ko abenduaren 31ra bitartean igarotako urte bakoitzeko, goitik biribilduta.

Etekin garbi osotik murriztu beharreko zenbatekoa honela kalkulatu da:

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

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

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

4.4 Zein gastu dira kengarriak?

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

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

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

4.5 Nola kalkulatu da etekin garbia?

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

4.6 Nori egozten zaizkio kapital higigarriaren etekinak?

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

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

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

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

Titular bat baino gehiago dagoenean, bakoitzak titularitatearen duen partaidetzaren arabera lortu dituela etekinak ulertuko da. Beraz, kotitular bakoitzak honako hau egin beharko du: lehenik, bere titularitate portzentajea ondasun edo eskubideak sortu

⁴³ Etekinak kalkulatzeko, kontuan hartu beharra dago abenduaren 29ko 10/2006 Foru Arauak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergarenak, IV. tituluaren IV. kapitulu 3. sekzioan ezarritakoa.

dituen sarrera eta gastu guztiei aplikatu, eta hortik ateratzen den emaitza etekin oso bezala eta gastu kengarri bezala aitortu hurrenez hurren.

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

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

4.7 Noiz egotzen dira kapital higigarriaren etekinak?

Kapital higigarriaren etekinak jasotzaileak exijitzen dituen zergaldiari egotziko zaizkio.

Zenbatetsitako errentak produzitutzat jotzen diren zergaldia-ri egotziko zaizkio.

Zer egin behar da egoitza atzerrira aldatzen bada?

Zergadunak atzerrira aldatu badu bere egoitza eta, horregatik, zergadun izateari utzi badio, egotzeko dauzkan errenta guztiak egoitza aldatu aurreko tokian zerga honengatik aitortu behar zuen azken zergaldiko oinarri ezargarrian sartuko dira, errege-lamenduz finkatzen diren baldintzetan. Beharrezkoa izanez gero, aitorten likidazio osagarri bat egingo da, baina zigorrik, berandutza interesik edo inolako errekarurik gabe.

Eta hiltzen bada?

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

4.8 Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?

Ondasun eta eskubideen lagapenak ordainduak izan direla jotzen da.

Etekin zenbatetsien balorazioa **merkatuko ohiko balioaren arabera** egingo da. Merkatuko ohiko balioztat bi subjektu independenteren artean adostuko litzatekeen kontraprestazioa izango da, kontrako frogarik ezean beti ere. Froga bideak zuzenbidean onartzen direnak dira.

Maileguetan eta, oro har, besteen kapitalak eskuratu edo erabiltzeko eragiketen kasuan, merkatuko ohiko balioztat zergaldiko azken egunean indarrean dagoen diruaren legezko interes tasa hartuko da.

ERNE: 2011. urterako, diruaren legezko interesak %4a da.

4.9 Eragiketa lotuak

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

Pertsona edo entitate lotuak izan daitezke:

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

5

Jarduera ekonomikoen etekinak

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

5.1 Zer dira jarduera ekonomikoen etekinak?

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

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

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

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

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

Jarduera ekonomikoen etekin osotzat hartzen dira, baita ere, jarduera profesionaletatik⁴⁴ datozenak (ingeniariak, albitariak, sendagileak, abokatuak, notarioak, aseguru agente eta artekariak, musika zuzendariak,....).

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

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

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

5.2 Nori esleitzen zaizkio jarduera ekonomikoen etekinak?

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

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

5.3 Nork tributatzen du “errentak esleitzen dituzten entitateetan”? Nola tributatzen da⁴⁵?

5.3.1 Nork tributatzen du?

Sozietate zibiletan (nortasun juridikoa izan ala ez), banatu gabeko herentzietan⁴⁶, 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 partaidea bakarra kapitala jartzera mugatzen bada. Kasu horretan, egotz daitekeen etekina gehienez ere jarritako kapitalaren %15ekoa dela ulertuko da, kontrakoa frogatzen ez bada behintzat.

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

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

5.4.1 Zeintzuk dira oinarri ezargarrak kalkulatzeko metodoak?

Hiru erregimen edo metodo daude oinarri ezargarrak kalkulatzeko:

- Zuzeneko zenbatespena.

⁴⁴ Jarduera profesionalak Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergaren tarifetako bigarren eta hirugarren sekzioetan jasotzen dira.

⁴⁵ Ikus 7.4 apartatua, errenten esleipenari buruzkoa.

⁴⁶ Banatu gabeko herentziak: oinordekoek onartu zain daudenei esaten zaie.

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

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

5.4.2 Nola kalkulatu da jarduera ekonomikoen etekin garbia?

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

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

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

5.4.3 Noiz dira metodo horiek bateraezinak eta noiz bateragarriak?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5.5 Nola kalkulatu da etekina zuzeneko zenbatespenaren metodoan?

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

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

- Arrunta
- Erraztua

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

5.5.1 Nola kalkulatu da etekina modalitate arruntean?

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

1. Lehen erregela

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

duten entitateen (kirol federazioen eta kirol klubuen) helburuak lortzeko aplikagarri diren neurrian, kirol sozietate anonimoengandik kirol jarduera ez-profesionalak sustatu eta garatzeko jasotzen dituzten zenbatekoak dagokienez, baldin eta entitate horien artean kontratuzko lotura bat eratu bada kostu bidez, kirol federazio eta klub horien helburua betetzeko, eta bestetik, enpresariak edo profesionalak gizarte aurreikuspeneko mutualitateei egindako ekarpenak. Dena den, horiek guztiak oinarri ezargarri orokorrean murriztu ahal izango dira⁴⁷.

Gastu kengarriak izango dira, ordea, Gizarte Segurantzako autonomoen erregimen berezian integratuta ez dauden profesionalak gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin sinatutako aseguru kontratuengatik ordaindutako kopuruak. Horretarako, eta notarioen eta zenbait abokaturen kasua hartuta adibidez, baldintza hau bete behar da: 30/1995 Legean⁴⁸ aurreikusitako obligazioa beteko bada, kontratu horiek Gizarte Segurantzako erregimen bereziaren ordeko sistema bat beharko dute izan Gizarte Segurantzak estaltzen dituen egoerak hartzen dituen zatian, 4.500,00 euroko mugarekin urtean.

2. Bigarren erregela

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

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

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

3. Hirugarren erregela

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

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

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

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

4. Laugarren erregela

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

5.5.2 Nola kalkulatu da etekina modalitate erraztuan?

5.5.2.1 Zeintzuk dira zergadunaren etekinak?

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

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

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

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

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

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

Zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztua aukeratzeko nahiz modalitate horretan atzera egiteko, zergadunak Zentsu Aitorpenaren 036 erudia bete behar du⁴⁹.

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

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

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

5.5.2.3 Noiz aplikatzen zaie modalitate erraztua esleipen erregimenean dauden entitateei?

a) Zein baldintza bete behar dira?

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

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

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

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

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

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

c) Nori esleitzen zaizkio etekinak?

Esleipen erregimenean dauden entitateen etekin garbia kasu bakoitzean aplikagarri diren arau edo itunen arabera egotziko zaie bazkide, oinordeko, komunero edo partaideei. Administrazioak ez badu arau edo itun horien froga 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 dira⁵⁰, hornidurak, amortizazioak eta jarduerari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako irabaziak eta galerak kanpo utzita.
- Ondoren, aurreko puntuan aipatu diren sarrera eta gastuen arteko diferentzia kalkulatu da (hasierako zenbatekoa). Diferentzia horren emaitzari %10 kenduko zaio (ken daitekeen portzentaje finkoa). Portzentaje hori amortizazio, hornidura eta gastu frogagaitzengatik aplikatzen da.
- Azkenik, aurreko puntuko emaitzari jarduerari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako irabazi eta galerak gehitu edo kenduko zaizkio.

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

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

Adibidea

Eman dezagun enpresaria zarea eta zure jardueratik datu hauek ditugula:

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

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

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 azalera zergadunak basoberritzen dituen jarraian adierazten diren baldintza eta epeei jarraiki.
- Ondoren, aurreko puntuetan aipatutako sarrera eta gastuen arteko diferentzia kalkulatu da. Diferentzia hori %60ko edo %50eko portzentajearekin biderkatuko da, baso jardueraren etekina, hurrenez hurren, bi edo bost urtetik gorako epean sortu denean eta aldiari aldiro lortu ez denean.
- Azkenik, jarduerari atxikitako ondare elementuetatik datozen irabazi eta galerak gehitu edo gutxituko dira. Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasotakoaren arabera egongo dira kalkulatuak.

Ustiatuazko azalerak basoberritzeko baldintzak eta epeak.

Mozketarako baimena ematen denetik hasi eta bi urteko epean basoberritu behar dira ustiatuazko azalerak. Basoberritzea Gipuzkoako Foru Aldundiko Landa Ingurunearen Garapeneko Departamentuaren Basozaintzako eta Natura Ingurune Zerbizuetarako zuzendaritza aurkeztuta frogatuko da.

Gertatzen bada, aurreko paragrafoan xedatutakoaren haritik, basoberritzea ez dela burutzen ustiatuazko azalera moztzen den urte berean, zergadunak mozketaren egiten den ekitaldiko aitorpenarekin adierazi beharko du basoberritzea lehen esandako baldintza eta epeetan egiteko asmoa duela.

Ustiatuazko azalaren basoberritze lanak ez burutzea.

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

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

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

LABURPENA: Zuzeneko zenbatespena	
Modalitatea	Ezaugarriak
Arrunta	Aplikazio orokorra
Erraztua	Zergadunek ondoko baldintzak bete behar dituzte: <ul style="list-style-type: none"> 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 jardueraren 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 erlazionatuta badaude ere, ez dute zertan bat etorrikerik zergadunak egiten duen jardueraren zehatzaren emaitzarekin. Horregatik, zergadunari komeni zaio zenbatespen objektiboa 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 arrazoituaren hitzarmen erabakiz, zenbatespen objektiboaren metodoa hitzarmen bidez aplikatzeko mugak, beharrezkoak, sektoreak eta baldintzak ezarriko ditu. Hitzarmen horietan hainbat zergalditarako etekin zifra indibidualizatuak finkatuko dira, zergadunak aurrez onartu behar dituztenak. Ogasun eta Finantza Departamentuko diputatuaren foru agindu bidez zehaztuko dira. Oraingoz, 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 jardueraren ekonomiko guztiei aplikatuko zaie, beti ere zergadunak 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 jardueraren 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 jardueraren ekonomiko guztiei aplikatzea (bi jarduerari, kasu honetan).

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

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

Zergadunak uko egiten badio **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 jardueraren ekonomiko guztiegatik, edo hala badagokio modalitate horretan atzera egitea ekarriko dio.

Aldiz, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan jardueraren ekonomikoaren 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 aitorpenean adieraziko da.

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

Zenbatespen objektiboko metodoaren modalitate hau aukeratzeko nahiz modalitate horretan atzera egiteko, zergadunak Zentsu Aitorpenaren 036 ereduaren bete behar du⁵¹.

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

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

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

a) Zein baldintza bete behar dira?

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

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

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

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

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

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

c) Nori esleitzen zaio etekin garbia?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

da. Batez besteko ponderatua ondorengo erregelak aplikatuz kalkulatu da:

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

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

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

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

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

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

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

Benetan lan egindako ordu kopurua.

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

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

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

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

5.6.2.6 Nola kalkulatu da etekin garbia?

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

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

- Zeinu, indize edo moduluen kopurua kalkulatzeko, unitate bakoitzari esleitu zaion zenbatekoa jardueran erabili edo instalatu diren unitate kopuruarekin biderkatuko da.
- Errepide bidezko merkantzien garraioa egiten denean, ibilgetuaren amortizazioari dagozkion inbertsioaren pizgarriak etekin garbitik kendu ahal izango dira urtarrilaren 11ko, 3/2011 Foru Aginduak xedatutakoari jarraiki.
- Lortutako etekina indize zuzentzaileekin biderkatuko da, hala ezarrita duten jardueretan. Ateratzen den emaitza jardueraren aurretiko etekina izango da.
- Ondoren, bidezko murrizpenak egingo dira. Nekazari gazteek edo soldatapeko nekazariak %25 murriztu dezakete beren jardueran lortutako etekin garbia. Lehen-tasuneko ustialeku baten titular gisa lehen aldiz jardun eta hurrengo bost urteetan ixten diren zergaldietan egin ahal izango dute murrizpen hori⁵².
- Azkenik, zeinu, indize eta moduluen modalitatearen erregelak aplikatuz ateratzen den etekin gabiarri jarduera ekonomikoari atxikitako elementuak eskualdatzeagatik izandako irabazi edo galerak gehitu edo kenduko zaizkio.

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

Jarduera urtean zehar hasi edo amaitzea

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Adibidea

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

Langileak:

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

2011ean kontrataturiko potentzia elektrikoa: 20 Kw.

Mahai kopurua:

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

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

Jolas makinak: A motatako bat.

1. Modulu bakoitzeko unitate kopuruaren kalkulua.

1. modulua. Soldatapeko langileak:

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

Murrizpen koefizientea soldatapeko langile kopurua gehitzeagatik:

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

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

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

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

“Soldatapeko langileak” moduluko unitate kopuruaren zuzenketa tarteen arabera:

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

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

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

2. modulua. Soldatapekoa ez den langileak: 1

3. modulua. Kontrataturiko potentzia elektrikoa: 20 Kw.

4. modulua. Mahaiak:

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

Mahai bakoitzeko kapacitatea		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

Jarduera ekonomikoen etekinak

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

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

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

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

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

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

5.7 Zein tratamendu ematen zaie etekin irregularrei?

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

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

a) Bi edo bost urtetik gorako epean sortutako etekinak.

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

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

Sorrerardia	Integrazio %
+2 urte	60
+5 urte	50

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

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

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

b) Denboran zehar era irregular nabarmenean lortutako etekinak.

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

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

- Amortizagarriak ez diren ibilgetuaren elementuak erosteko dirulaguntzak.
- Jarduera ekonomikoetan ez jarraitzeagatik jasotako kalte-ordain eta laguntzak.
- Zerga honetan salbuetsita ez dauden literatur, arte edo zientzia sariak⁵³. Jabetza intelektual edo industrialaren eskubideak edo horien ordezkioak lagatzeagatik eratorritako kontraprestazio ekonomikoak ez dira, ondorio hauetarako, saritzat hartuko.
- Iraupen mugagabea duten eskubide ekonomikoen ordezkio jasotako kalte-ordainak.

LABURPENA:

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

“Etekinak aldi aldi 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 aldi aldi jasotzen baitira normalean.

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

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

5.8.1 Zer dira jarduera ekonomikoei atxikitako ondare elementuak?

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

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

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

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

5.8.2 Zein ondare elementu ez daude jarduera ekonomikoei atxikita?

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

1. Jarduera ekonomikoetarako eta premia pribatuetarako erabiltzen diren ondasunak.

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

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

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

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

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

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

Horrekin lotuta esan behar da turismo ibilgailuak, atoiak, ziklomotoreak eta motozikletak 339/1990 Errege Dekretu Legegilearen⁵⁴ eranskinean definitutakoak direla. Halakotzat hartzen dira, baita ere, eranskin horretan ibilgailu misto bezala definituta daudenak eta, edozein kasutan, noranahiko ibilgailuak edo “jeep” motatakoak.

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

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

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

3. Jardueraren xedea betetzeko partzialki erabiltzen diren ondasunak

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

5.8.3 Nola atxikitzen eta desatxikitzen ditu zergadunak ondare elementuak?

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

Aldiz, ondare elementua ez badago atxikita, sortzen den ondare irabazi edo galera Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergak ondare irabazi eta galeretarako aurreikusten dituen arauen arabera kalkulatu da⁵⁵. Horrek bere ondorioak ditu hala oinarrietan nola tasetan. Era berean, eragin egiten du erosketan balioari eguneratze koefizientea aplikatzean eta denbora igarotzeagatik ondare irabaziari egin behar zaizkion murrizpen koefizienteetan.

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

⁵⁵ Ikus 6. kapitulua, “Ondare irabazi eta galerak” izenekoa.

5.8.3.1 Zer da eta zertan datza atxikipena?

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

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

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

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

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

ERNE: ez da atxikipenik izango baldin eta zergadunak atxikipena egin ondorengo hiru urteak igaro baino lehen ondasunak saltzen baditu eta salmenta horretan lortutako zenbatekoa berrinbertitzen ez badu⁵⁶.

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 kalkulatzeko bada, ondasunen balioa desatxikipenaren unean duten kontabilitate balio garbia izango da.

Adibidea

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

Lokalaren erosketa balioa (zorua barne)	60.101,21 €
Zuzeneko zenbatespen arruntaren 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 behar da epealdi horietan egiten den kenkaria gutxieneko koefizienteak aplikatuz ateratzen den amortizazioarena dela. Koefiziente horiek Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasotzen diren gehieneko epeen ondorio izango dira.

Adibidea

2007ko urtarrilaren leian 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. 2011ko urtarrilaren leian atxikipena kentzen badiotzu jarduera uzten duzulako, lokalaren balioa (“kontabilitate balio garbia”) honako hau izango da geroko salmentari begira:

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

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

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

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

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

Eskualdatutako elementua ez badago jarduera ekonomikoari atxikita, ondare irabazi edo galera kalkulatzeko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren araudiak jarduera ekonomikoari atxikita ez dauden ondare elementuetatik eratorritzen diren ondare irabazi eta galeretarako aurreikusten duen erregimen orokorra aplikatuko da⁵⁷. Horrek bere ondorioak ditu aurrezpenaren oinarri ezargarrian integrazio eta konpentsazioak egiteko. Era berean, eragin egiten du eskuratze balioari eguneratze koefizientea aplikatzean, denbora igarotzeagatik ondare irabaziari egin behar zaizkion murrizpen koefizienteetan, eta zerga tasak ezartzean.

⁵⁶ Berrinbertsioa Sozietateen gaineko Zergaren araudiak zehazten duen eran egin behar da.

⁵⁷ Ihus 6. kapitulua, “Ondare irabazi eta galerak” izenekoa.

Ondasuna desatxikipena egin ondoren eskualdatzen bada, ondasunaren eskuratze balioa desatxikipenaren egunean dagokion eguneratze koefizientea aplikatuz eguneratuko da⁵⁸.

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

barne) igarotako egun kopuruari zergadunaren ondarean egon den egun kopuru osoarekiko proportzioan dagokion ondare irabazia.

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

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

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

LABURPENA:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5.8.4.1 Lehen fasea: nola kalkulatu ondare elementuen emaitza?

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

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

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

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

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

b) PARTIDA NEGATIBOA

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

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

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

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

Zuzenketa monetarioa bi baldintza hauek betetzen direnean bakarrik aplikatuko da:

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

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

Zuzenketa monetarioa bi erregela hauek kontuan izanik egingo da:

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

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

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

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

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

Koefiziente horiek bi magnitude hauei aplikatuko zaizkie:

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

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

b) Bigarren erregela: nola kalkulatu da depreziazioaren zenbatekoa?

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

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

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

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

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

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

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

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

gehitu baino lehen aplikatzen dena izango da etekin arrunta.

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

Ibilgetu material edo inmaterialaren ondare elementuak kostu bidez eskualdatzeagatik lortzen diren errenta positiboak oinarri ezargarritik kanpo gera daitezke, monetaren balioarekin 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. Berrinbertisioa burututzat joko da berrinbertisioa gauzatzen den ondare elementuak eskura jartzen diren egunean.

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

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

Zer gertatzen da baldintza horietako bat betetzen ez denean?

Bi egoera eman daitezke:

- Berrinbertitzeko epea ez betetzea

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

Interes ekonomikoko talde espainiar eta europarrei nahiz enpresen aldi baterako batasunei aplikagarri zaizkien erregimen berezietara bildutako entitateak direnean, lortutako errenta positiboaren oinarri ezargarriaren zatia berrinbertisioa egiteko epea amaitu den zergaldian egotziko zaie bazkideei⁵⁹.

- Berrinbertisioa ez mantentzea:

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

Erregimen hau ez da beste ezekin zerga onurarekin bateragarria

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

5.9 Nola kalkulatu zenbatetsitako etekinak?

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

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

5.10 Zein irizpide jarraitzen da egozpen tenporala egiteko?

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

a) Egozpen fiskalerako irizpide orokorra: sortzapenaren printzipioa.

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

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

Dena den, galera eta irabazien kontuko kontabilitatean jasotako gastuak egozpen tenporala izan behar duten zergaldiaren ondorengo bati egotzi zaizkionean edo aipatu kontuan jasotako sarrerak behar baino lehenagoko zergaldi bati egotzi zaizkionean, egozpen tenporala egin den zergaldian 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 jasotakoan antzeko kontingentziak estaltzeko barne fondoetan egiten diren zuzkidurak.

⁵⁹ Ikus Sozietateen gaineko Zergaren araudia.

Barne hornidura eta fondoetan egiten diren diru zuzkidurak Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuan⁶⁰ nahiz borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateen zerga erregimenari buruzko foru arauetan jasotako pareko edo antzeko kontingentziak estaltzen dituztenean, prestazioak ordaintzen diren zergaldian egotziko dira. Pentsio planetan jasotako antzeko kontingentziak estaltzeko egiten diren kontribuzioei ere arau bera aplikatuko zaie kenkaririk izan ez dutenean.

3. Ondare elementuen balioa berreskuratzea, balioa zuzendu denean.

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

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

4. “Kobrantsa eta ordainketen” irizpidea.

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

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

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

5. Egoitza atzerrira aldatzea.

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

6. Heriotza.

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

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

1. Jarduera ekonomikoen etekina zuzeneko zenbatespenaren modalitate arruntaren arabera kalkulatu duten zergadunek Merkataritza Kodeari egokitutako kontabilitatea eraman beharko dute, bai eta Sozietateen gaineko Zergaren ondorioetarako finkatuta dauden edo finkatzen diren erregistro osagarriak ere.
2. Jarduera ekonomikoak merkataritza izaerarik ez duenean (Merkataritza Kodearen arabera), edo haren etekina zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztuaren bitartez kalkulatu denean, zergadunak erregistro liburu hauek eraman behar ditu:
 - Salmenta eta sarreraren erregistro liburuak.
 - Erosketa eta gastuen erregistro liburuak.
 - Inbertsio ondasunen erregistro liburuak.
 - Kutzako liburuak.
3. Jarduera profesionalak egiten dituzten zergadunek eta errentak esleitzen dituzten entitateek honako erregistro liburu hauek eraman behar dituzte:
 - Sarreraren erregistro liburuak.
 - Gastuen erregistro liburuak.
 - Inbertsio ondasunen erregistro liburuak.
 - Kutzako liburuak.
 - Fondo eta osakinen erregistro liburuak.
4. Jarduera ekonomikoak egiten dituzten zergadunek zenbatespen objektiboa erabiltzen badute haien etekin garbia kalkulatzeko, honako faktura eta frogagiriak gorde behar dituzte, dataren arabera zenbakituta eta hiruhilekotan taldekatuta:
 - Egindako fakturak, enpresariak eta profesionalak fakturak egin eta emateko duten 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 baka-rrak eramango dituzte egindako jardueragatik, emaitzak bertako kideen artean nola banatzen diren kontuan hartu gabe.
2. Kontabilitatea Merkataritza Kodearen arabera eramaten duten zergadunek ez dute lehen aipatu diren erregistro liburuak eraman beharrik izango.

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

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

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
			Jarduera ekonomikoak ez du merkataritza izaerarik	Sozietateen gaineko zergaren arabera	Erosketen erregistroa. Salmenta eta sarreren erregistroa. Ordainketa eta kobrantzen erregistroa. Gastuen erregistroa.
	Modalitate erraztua	Enpresa jarduera		Salmenta eta sarreren erregistro liburuak. Erosketa eta gastuen erregistro liburuak. Inbertsio ondasunen erregistro liburuak. Kutzako liburuak	
	Modalitate arrunta/erraztua	Lanbide jarduera		Salmenta eta sarreren erregistro liburuak. Erosketa eta gastuen erregistro liburuak. Inbertsio ondasunen erregistro liburuak. Kutzako liburuak Fondo eta osakinen erregistro liburuak.	
Zenbatespen objektiboa	Hitzarmenaren modalitatea (garatu gabe)	Jarduera ekonomikoa (enpresariala/profesionala)		Ez da libururik eraman behar Errenta Zergari begira Fakturak dataren arabera zenbakituko dira eta hiruhilekotan taldekatuko	
	Zeinu, indize edo moduluen modalitatea	Enpresa jarduera		Ez da libururik eraman behar Errenta Zergari begira Fakturak dataren arabera zenbakituko dira eta hiruhilekotan taldekatuko Zeinu, indize edo moduluen frogagiriak gorde behar dira	

6

Ondare irabazi eta galerak

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

6.1 Zer dira ondare irabazi eta galerak?

Zergadunaren ondarearen balioan izandako bariazioak dira ondarezko irabaziak eta galerak, ondarean izandako aldaketaren batengatik agerian geratu badira, Errenta Zergaren Foru Arauak etekintzat hartzen dituztenak.

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

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

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

Dena den, zenbait kasu berezitan:

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

6.1.1 Noiz ez da aldatzen ondarearen osaera?

Hiru kasu hauetan ez da aldatzen:

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

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

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

6.1.2 Noiz ez dago ondare irabazi edo galerarik?

Ondoko sei kasutan ez dago ondare irabazi edo galerarik:

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

Azter ditzagun banan-banan.

6.1.2.1 Zer gertatzen da kapitala murrizten denean?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6.1.2.2 Zer gertatzen da zergaduna hiltzen denean?

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

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

Ez da egongo ondare irabazi edo galerarik, zergadunak bere enpresa edo horretako partaidetzak dohaintzan ematen dituenean ezkontidearen, izatezko bikoteei buruzko maiatzaren 7ko

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

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

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

2/2003 Legeak jasotakoaren arabera osatutako izatezko bikote-lagunaren, aurreko ahaideen edo ondorengo ahaideen alde, baldin eta bost baldintza hauek betetzen badira:

- Eskualdatzailearen (dohaintza emailearen) Ondarearen gaineko Zergan salbuetsita dauden enpresak edo partaidetzak izatea.
- Eskualdatzaileak –dohaintza emaileak– 65 edo urte gehiago izatea, edo lanerako ezintasun iraunkorreko egoeran egotea erabateko baliaezintasunez edo baliaezintasun handiz.
- Eskualdatzaileak zuzendaritza ardurarik badu, horiek uztea dohaintzaren unetik aurrera, eta inolako ordainsaririk ez kobratzea une horretatik aurrera zuzendaritza lanarengatik.
- Ondorio horietarako, sozietateko administrazio kontseiluko kide izate soila ez da hartuko zuzendaritza arduratza.
- Eskuratzailerak (dohaintza hartzaileak) dohaintzaren eskritura publikoaren egunaren ondorengo bost urteen barruan eustea enpresari edo berak jasotako partaidetzei, salbu epe horren barruan hiltzen bada.
- Eskuratzailerak epe horren barruan ez badie eusten enpresari edo partaidetzei, eskualdatzaileak bere zerga egoera erregularizatu beharko du epea bete ez den ekitaldiari dagokion aitortpenean. Ekitaldi horretan ondare irabazi edo galera gertatu dela ulertuko da.
- Eskuratzailerak ez egitea zuzenean edo zeharka eskurapen balioa nabarmen murrizten duten erabilpen egintzarik eta sozietate eragiketarik.
- Zergadunak ondare elementuak erosi ondoren bere jardura ekonomikoari atxikitzen badizkio, enpresa dohaintzan eman aurreko 5 urteetan gutxienez egon behar dute jarduerari etengabe atxikita. Horrek esan nahi du ondasun bat eskuratu ondoren jarduerari atxikitzen bazaio (adibidez: 2011ko otsailaren 2an eskuratu eta 2011ko irailaren 1ean atxikitzen bazaio) gutxienez 2016ko irailaren 2an gauzatu behar da ondasunaren kostu gabeko eskualdaketa geroratu ahal izateko.

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

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

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

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

Langileen aldeko eskualdaketa kostu bidezkoa nahiz kosturik gabekoa izan daiteke. Kostu bidezko eskualdaketa, eskurapen

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

balioa haiek ordaindutakoa izango da, eta eskurapen eguna, eskualdaketarena. Kosturik gabeko eskualdaketan, dohaintza jasotzen duena, langileak alegia, dohaintza-emaielaren tokian subrogatuko da ondasun horien eskurapen balioei eta datei dagokienez.

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

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

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

6.1.3 Noiz daude salbuetsita irabaziak?

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

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

6.1.4 Noiz ez dira kontuan hartzen galerak?

Ondoko zazpi kasu hauek ez dira hartuko ondare galeratzat:

1. Justifikatu gabeko galerak.
2. Kontsumoagatik izandako galerak.
3. Bizien arteko egintzak edo liberalitateak direla medio izandako ordainik gabeko eskualdaketengatik gertatu diren galerak.
4. Jokoa izandako galerak.
5. Ondare elementu bat eskualdatzean izandako galerak, eskualdatzaileak ondare elementu bera berriro eskuratzeko duenean eskualdaketa egunaren ondorengo urtea-

ren barruan. Kasu horietan, ondare elementua geroago eskualdatzen denean integratuko da galera. Adibidez: zergadunak ondasun bat 2011ko urtarrilaren lehen saldu eta ondare galera izan du; ondasun bera 2011ko abenduaren 31n erosi badu berriro, salmantan izandako galera ez da 2011. urteko aitortzearen kontuan hartuko, baidak eta ondasuna berriro saltzen duenean.

6. Europako Parlamentuak eta bertako Kontseiluak 2004ko apirilaren 21ean emandako 2004/39/EE Zuzentarauan –finantza tresnen merkatuari buruzkoan– definituta dauden bigarren mailako balore merkatu ofizialetan negoziatzeko onartutako balore edo partaidetzak eskualdatzean izandako galerak, zergadunak balore homogeneoak⁶⁷ eskuratu dituztenean eskualdaketa horien aurreko edo **ondorengo bi hilabeteen barruan**. Balore edo partaidetza homogeneotzat hartzen dira jaulkitzaile berarengandik eratorri eta eragiketa finantzario berekoak direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, baldin eta eskualdaketa izaera eta araudi bera badute eta eskubide eta betebeharren antzeko eduki funtsezkoa badute.

Zergadunaren ondarearen barruan geratzen diren balore edo partaidetzak eskualdatzen diren neurrian integratuko dira galera horiek.

7. Europako Parlamentuak eta bertako Kontseiluak 2004ko apirilaren 21ean emandako 2004/39/EE Zuzentarauan –finantza tresnen merkatuari buruzkoan– definituta dauden bigarren mailako balore merkatu ofizialetan negoziatzeko onartutako gabeko balore edo partaidetzak eskualdatzean izandako galerak, zergadunak balore homogeneoak⁶⁸ eskuratu dituztenean eskualdaketa horien aurreko edo **ondorengo urtearen barruan**. Balore edo partaidetza homogeneotzat hartzen dira jaulkitzaile berarengandik eratorri eta eragiketa finantzario berekoak direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, baldin eta eskualdaketa izaera eta araudi bera badute eta eskubide eta betebeharren antzeko eduki funtsezkoa badute.

Zergadunaren ondarearen barruan geratzen diren balore edo partaidetzak eskualdatzen diren neurrian integratuko dira galera horiek.

6.2 Nola kalkulatu da irabazia edo galera?

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

- **Eskualdaketa izanez gero** (adibidez: ondasun baten salmenta): irabazia edo galera elementu eskualdatuaren salmenta balioaren eta bidezkoa denean eguneratutako eskurapen balioaren (erosketa balioaren) arteko diferentzia izango da galera edo irabazia (ikus 6.2.2 apartatua).
- **Ondasun edo eskubide bat ondarean integratuz gero** (adibidez: zergadunak sari edo subentzioa lortu duenean): ondarean integratu den elementuaren merkaturako balioa izango da irabazia edo galera.

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

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

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

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

6.2.1 Nola kalkulatzen da eskurapen balioa?

Honela kalkulatuko da eskurapen balioa:

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

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

6.2.2 Nola eguneratzen da eskurapen balioa?

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

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

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

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

2011ean eskualdatutako ondasun edo eskubideetarako, koefiziente hauek aplikatuz eguneratuko da eskurapen balioa:

Urtea	Eguneratze koefizientea
1994 eta aurrekoak	1,457
1995	1,548
1996	1,491
1997	1,457
1998	1,425
1999	1,386
2000	1,339
2001	1,289
2002	1,244
2003	1,210
2004	1,174
2005	1,137
2006	1,099
2007	1,069
2008	1,028
2009	1,024
2010	1,010
2011	1,000

Dena den, ondare elementua 1994ko abenduaren 31n eskuratuta bada, 1,548 koefizientea aplikatuko da.

LABURPENA: eskurapen balioa

Eskurapenaren benetako balioa (eguneratua)
 + Inbertsio eta hobekuntzen kostua (eguneratua)
 + Eskurapenari lotutako gastuak eta zergak (eguneratua)
 - Amortizazioak (eguneratuak)
 Eskurapen balioa

6.2.3 Nola kalkulatzen da eskualdaketa balioa?

Zenbateko hauen arteko diferentzia eginez kalkulatu dena eskualdaketa balioa:

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

LABURPENA: eskualdaketa balioa

Inorengatzearen benetako balioa
 - Eskurapenari lotutako gastuak eta zergak, eskualdatzailerak ordainduak
 Eskualdaketa balioa

Adibidea

Demagun 2002ko urtarrilaren 7an 180.000,00 euroko etxebizitza erosi zenuela. Urte horretan bertan, 15.000,00 euro ordaindu zenituen, eskurapenari lotutako gastu eta zergak zirela-eta. 2008ko urtarrilaren 25ean, terraza itxi eta 12.000,00 euro ordaindu zenituen horrengatik. 2002ko urtarrilaren 31tik 2002ko azaroaren 30era bitartean, etxebizitza errentan eman zenuen: 3.6000,00 eurokoa izan zen amortizazioa. 2011ko urta-

⁶⁹ 2011. urtean egindako eskualdaketei abenduaren 23ko 39/2010 Foru Dekretuak finkatutako koefizienteen taula aplikatzen zaie.

rrilaren 18an etxebizitza saldu zenuen 264.000,00 euroren trukean. Azkenik, hobekuntzaren eskualdaketa balioa 24.000,00 eurokoa da.

Etxebizitzaren ondare irabaziaren kalkulua

Etxebizitza inorenganatzearen zenbatekoa	264.000,00 € - 24.000,00 €	240.000,00 €
Hobekuntza inorenganatzearen zenbatekoa		24.000,00 €
Eskurapenaren benetako zenbateko eguneratua	180.000,00 € x 1,244	223.920,00 €
Gastu eta zerga eguneratuak	15.000,00 € x 1,244	18.660,00 €
Amortizazio eguneratua	3.600,00 € x 1,244	4.478,40 €
Eskurapen balio eguneratua		238.101,60 €
Etxebizitzaren ondare irabazia	240.000,00 € - 238.101,60 €	1.898,40 €

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

Hobekuntzatik eratorritako ondare irabazia

Eskualdaketa balioa		24.000,00 €
Eskurapen balio eguneratua	12.000,00 € x 1,028	-12.336,00 €
Hobekuntzaren ondare irabazia	24.000,00 € - 12.336,00 €	11.664,00 €

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

6.2.4 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako elementuen araudi iragankorra

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

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

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

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

ko da ondare elementua 5 urtez egon dela ondarearen barruan.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Adibidea

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

2011ko ekainaren 3an etxebizitza saldu zenuen, 300.000,00 euroren truke.

Etxebizitzaren ondare irabaziaren kalkulua:

Etxebizitzaren salmenta prezioa		300.000,00 €
Eskurapen balioa		20.000,00 €
Eguneratze koefizientea		1,457
Eskurapen balio eguneratua	$20.000,00 \text{ €} \times 1,457$	29.140,00 €
Sortutako ondare irabazia	$300.000,00 \text{ €} - 29.140,00 \text{ €}$	270.860,00 €
Eduki den egunak, guztira		8.909 egun
Eduki den egunak 2006/12/31ra arte		7.295 egun
2007/01/01 baino lehenagoko irabazia	$(7.295 / 8.909) \times 270.860,00 \text{ €}$	221.789,62 €
Eduki den denbora (1987/01/01etik 1996/12/31ra)	9 urte, 11 hilabete, 21 egun	10 urte
Koefiziente murriztailea	$11,11 \times (10-2)$	88,88
Murrizpena	$88,88 \text{ \% de } 221.789,62 \text{ €}$	-197.126,61 €
Etxebizitzaren ondare irabazia	$270.860,00 \text{ €} - 197.126,61 \text{ €}$	73.733,39 €

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

Adibidea

Demagun burtsan kotizatzen duen enpresa baten akzioak saldu dituzula, 1991ko ekainaren 30ean eskuratuak hain zuzen. Eskurapen balioa 6.000,00 euro izan zen. 2011ko azaroaren 30ean saldu dituzu. 2006ko Ondarearen gaineko Zergaren ondorioetarako, balioa 25.000,00 euro da.

- a) 30.000,00 eurotan saltzen badira:

Akzioen salmenta prezioa		30.000,00 €
Eskurapen balioa		6.000,00 €
Eguneratze koefizientea		1,457
Eskurapen balio eguneratua	$6.000,00 \text{ €} \times 1,457$	8.742,00 €
Sortutako ondare irabazia	$30.000,00 \text{ €} - 8.742,00 \text{ €}$	21.258,00 €
Murrizpena	$0,25 \times (6-2) \times (25.000,00 - 8.742,00)$	16.258,00 €
Ondare irabazia	$21.258,00 \text{ €} - 16.258,00 \text{ €}$	5.000,00 €

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

- b) 22.000,00 eurotan saltzen badira:

Akzioen salmenta prezioa		22.000,00 €
Eskurapen balioa		6.000,00 €
Eguneratze koefizientea		1,457
Eskurapen balio eguneratua	$6.000,00 \text{ €} \times 1,457$	8.742,00 €
Sortutako ondare irabazia	$22.000,00 \text{ €} - 8.742,00 \text{ €}$	13.258,00 €
Murrizpena	$0,25 \times (6-2) \times (22.000,00 - 8.742,00)$	13.258,00 €
Ondare irabazia	Ez da zergapetzen	0,00 €

6.3 Berariazko balorazio arauak

Formula hau da ondare irabazi eta galerak kalkulatzeko arau orokorra:

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

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

Dena den, ondoko kasuetan berariazko balorazio arauak erabiltzen dira.

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

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

Azter ditzagun banan-banan.

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

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

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

Adibidea

Demagun 2011ko apirilaren 15ean, sozietate anonimoaren 400 akzio saldu zenituela Burtsan, %400ean, egun horretako kotizazioaren arabera. Akzio bakoitzaren balio nominala %6,01 eurokoa zen.

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

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

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

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

	1998/02/02an eskuratuak	1999/05/06an eskuratuak
Saldutako akzioen kopurua (400)	250	150
Eskualdaketa balioa (%400)	6.010,00 €	3.606,00 €
Eskurapen balio eguneratua	3.230,00 € x 1,425 = 4.602,75 €	1.857,00 € x 1,386 = 2.573,80 €
Ondare irabazia	1.407,25 €	1.032,20 €

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

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

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

- **Harpidetza eskubideak** inorenganatzaren direnean, eskubideen jatorrizko baloreen eskurapen balioa hauxe izango da: erosterakoan ordaindutako zenbatekoa ken harpidetza eskubideak salduz lortutako zenbatekoa, salmenta hori eginez gero. Harpidetza eskubideak salduz lortutako zenbatekoa handiagoa bada eskubideen jatorrizko baloreen eskurapen balioa baino, eskualdatzaileak eskubideen salmenta urtean izandako ondare irabazi moduan aitortuko du diferentzia.

Era berean, akzio guztien harpidetza eskubideak saltzen ez direnean, akzio zaharrenean eskubideak salduz hartuko dira.

Adibidea

Demagun 1996ko abuztuaren 30ean sozietate anonimo baten 1.000 akzio erosi zenituela Burtsan, eta haien balio nominala 6,01 eurokoa zela. 1996ko urriaren 8an, harpidetza eskubideak saldu zenituen 4.207,08 eurotan. 2011ko urtarrilaren 1ean, berriro harpidetza eskubideak saldu zenituen, 3.005,06 eurotan. Azkenik, 2011ko abuztuaren 8an, akzioak saldu zenituen 2.404,05 eurotan.

Harpidetza eskubideen salmenta 1996/10/8an

Ez du ondare gehikuntza edo murrizpenik sortu, nahiz eta akzioen eskurapen balioa 1.802,92 euroko kopururaino murriztut den (6.010,00 € - 4.207,08 €).

Harpidetza eskubideen salmenta 2011/01/1ean

Eskurapen balioaren gaineko soberakina, 1.202,14 eurokoa izanik (3.005,06 € - 1.802,92 €), saltzaile modua izandako ondare irabazia da.

Harpidetza eskubideen salmenta 2011/08/8an

Eskualdaketa balioa		2.404,05 €
Eskurapen balioa	6.010,00 -4.207,08 -1.802,92	0 €
Ondare irabazia		2.404,05 €

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- **Balore homogeenak**⁷¹ daudenean, lehendabizi eskuratuak hartuko dira eskualdatutako baloretzat, hau da, zaharrenak (FIFO irizpidea: sartutako lehen akzioa aterako da lehenik). Irizpide hori kostu gabeko eskualdaketa ere aplikatzen da. Balore edo partaidetza homogeneotzat hartzen dira jaulkitzaile berarengandik eratorri eta eragiketa finantzario berekoak direnak, finantza-ketaren lorpen sistematikoa barne, baldin eta eskualdaketa izaera eta araudi bera badute eta eskubide eta bete-beharren antzeko eduki funtsezkoa badute.

- **Zati batean liberatutako akzio edo partaidetzak** direnean, zergadunak benetan ordaindutako zenbatekoa izango da haien eskurapen balioa.

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

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

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

- Balore edo partaidetza horietatik datozen **harpidetza eskubideen** eskualdaketa zenbatekoa eskualdatzailearentzat ondare irabazitzat hartuko da eskubide horiek saldu diren zergaldian.

Adibidea

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

2011ko abenduaren 31n, 1.200 akzio saldu zenituen 6.490,93 eurotan, eta ez duzu zuzenbidean nahikoa den frogarik prezio hori alderdi independenteek merkatuko baldintza arruntetan hitzartuko zutenarekin bat datorrela frogatzeko.

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

Azkenik, balio teorikoa 8,95 eurokoa da 2011ko uztailean itxitako balantzearen arabera.

Eskualdaketa balioa

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

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

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

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

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

1996/04/11n harpidetutako akzioen irabazia

Eskualdaketa balioan	1.000 x 8,95 €	8.950,00 €
Eskurapen balio eguneratua	5.500,00 € x 1,491	-8.200,50 €
Ondare irabazia		749,50 €

1997/09/15ean erositako akzioen galerak

Eskualdaketa balioa	200 x 8,95 €	1.790,00 €
Eskurapen balioa	200 x 7,81 €	1.562,00 €
Eskurapen balio eguneratua	1.562,00 € x 1,457	-2.275,83 €
Ondare galera		-485,83 €

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

6.3.3. Ondare sozietateen baloreak eta kapital partaidetzak eskualdatzea

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

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

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

- **Balore homogeenak** daudenean⁷², lehendabizi eskuratuak hartuko dira eskualdatutako baloretzat, hau da, zaharrenak (FIFO irizpidea: sartutako lehen akzioa aterako da lehenik). Irizpide hori kostu gabeko eskualdake-

tetan ere aplikatzen da. Balore edo partaidetza homogeneotzat hartzen dira jaulkitzaile berarengandik eratorri eta eragiketa finantzario berekoak direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, baldin eta eskualdaketa izaera eta araudi bera badute eta eskubide eta betebeharren antzeko eduki funtsezkoa badute.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- **Balore homogeenak** daudenean⁷³, lehendabizi esku-ratuak hartuko dira eskualdatutako baloretzat, hau da, zaharrenak (FIFO irizpidea: sartutako lehen akzioa aterako da lehenik). Irizpide hori kostu gabeko eskualdaketan ere aplikatzen da. Balore edo partaidetza homogeneotzat hartzen dira jaulkitzaile berarengandik eratorri eta eragiketa finantzario berekoak direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, baldin eta eskualdaketa izaera eta araudi bera badute eta eskubide eta betebeharren antzeko eduki funtsezkoa badute.
- **Zati batean liberatutako akzioak direnean**, zergadunak benetan ordaindutako zenbatekoa izango da haien eskurapen balioa.
- **Erabat liberatutako akzioak direnean** (doako akzioak), arau berezia beharko da akzio bakoitzaren erosketa balioa kalkulatzeko. Erabat liberatutako akzioen eskurapen balioa eta euren sorburu direnena kalkulatzeko, titulu zahar eta liberatuen kopuruarekin zatitu behar da kostu osoa.

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

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

6.3.5. Sozietateei diruzkoak ez diren ekarpenak egitea

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

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

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

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

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

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

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

LABURPENA

Kopuru handiena hauen artean:

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

- Eskurapen balioa

Irabazia edo galera

Adibidea

Demagun: 2011ko urtarrilaren lehen etxebizitza baten ekarpina egin zenion Datsa SA sozietateari; etxebizitzaren balorazioa 117.197,36 eurokoa zen, txosten perizialaren arabera. Horren trukean, 6,00 euroko balio nominala zuten 20.000 akzio jaso zenituen sozietate horretatik, Burtsan kotizatu gabe zeudelarik. Etxebizitza 1996ko abenduaren 30ean erosi zenuen 84.141,69 euroren trukean. Gainera, garai hartan 9.015,18 euro ordaindu zenituen erosketari lotutako gastu eta tributuengatik. Azkenik, ondasunaren merkatuko balioa 180.303,63 eurokoa da.

Balore zerrenda

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

Nagusitu den eskualdaketa balioa: 180.303,63 euro.

Eskurapen balio eguneratuaren kalkulua

Ordaindutako zenbatekoa	84.141,69 € x 1,491	125.455,26 €
Gastu eta zergak	9.015,18 € x 1,491	13.441,63 €
Eskurapen balio eguneratua (125.455,26 € + 13.441,63 €)		138.896,89 €

Ondare irabaziaren kalkulua

Eskualdaketa balioa	180.303,63 €
Eskurapen balio eguneratua	138.896,89 €
Ondare irabazia (180.303,63 € - 138.896,89 €)	41.406,74 €

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

6.3.6 Bazkideak banatu edo sozietateak desagitea

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

- **Bazkideak elkarrengandik bereizten badira** edo sozietate bat desagiten bada, bazkidearen ondare irabazi edo galera hauxe izango da: sozietatearen likidazio kuota balio edo bazkideak jasotako ondasunen merkatuko balioaren eta tituluen edo kapitaleko partaidetzaren eskurapen balioaren arteko diferentzia. Ondare irabazi edo galera horrek ez du zerikusirik sozietatearen berari dagokion ondare irabazi edo galerarekin.
- **Sozietateen bereizketa, bategite edo zurgapen kasuetan**, ondoko balio hauen arteko diferentzia izango da zergadunaren ondare irabazi edo galera:

- Bazkidearen partaidetzaren titulu, eskubide edo baloreen eskurapen balioa.
- Bazkideak jasotako titulu, numerario edo eskubideen merkatuko balioa edo berak emandakoen merkatuko balioa.

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

Adibidea

Demagun 1996ko irailaren 20an Asfal sozietatearen %20 erosi zenuela 120.160,00 eurotan (6,01 euroko nominala duten 16.000 akzioko sorta, 7,51 eurotan, Burtsan kotizatuta). 2011eko otsailaren 1ean, sozietatearen xedea aldatzea erabaki da, eta sozietateetik bereizi zara. Horren trukean, sozietatearen lokal bat jaso duzu, 150.253,03 eurokoa. Lokalaren merkatuko balioa 190.000,00 eurokoa da.

Eskualdaketa balioa	Ondasunaren merkatuko balioa	190.000,00 €
Eskurapen balio eguneratua	120.160,00 € x 1,491	179.158,56 €
Ondare irabazia	(190.000,00 € – 179.158,56 €)	10.841,44 €

6.3.7 Negozio-lokala eskualdatzea

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

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

6.3.8 Kalte-ordainak ordaintzea ondare elementuen galera edo ezbeharrengatik

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

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

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

Zergadunaren ondarearen balioa gehitu denean bakarrik egongo da ondare irabazia.

Adibidea

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

1997ko uztailearen 1etik aurrera, zure familiaren oporretako etxebizitza izan da. 2011ko irailaren 20an, erabat suntsituta geratu zen etxebizitza, sutea zela medio. Aseguruak 150.000,00 euroko kalte-ordaina eman zizun etxebizitzagatik. Lurzoruaren balioa %30ekoa da erreferentzia katastralaren arabera.

Eskurapen balio eguneratuaren kalkulua:

Eskurapenaren benetako zenbatekoa	120.202,42 € x 70% = 84.141,69€	
	84.141,69 € x 1,491	125.455,25 €
Gastuak eta zergak	12.020,24 € x 70% = 8.414,17	
	8.414,17 x 1,491	12.545,52 €
1997ko amortizazioak	901,52 € x 1,457	-1.313,51 €
Eskurapen balio eguneratua (125.455,25 € + 12.545,52 € – 1.313,51 €)		136.687,26 €

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

Ondare irabaziaren kalkulua:

Sutea dela eta jasotako kalte-ordaina	150.000,00 €
Eskurapen balio eguneratua	136.687,26 €
Ondare irabazia (150.000,00 € – 136.687,26 €)	13.312,74 €

6.3.9 Ondasunak edo eskubideak trukitzea

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

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

Adibidea

Demagun: 2011ko urtarrilaren 30ean, 1996ko uztailearen 30ean herentzia moduan jasotako zigilu bilduma bat trukatu duzu (balioa Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan: 11.118,72 euro) pintore ezagun baten margo batekin. Zigilu bildumaren merkatuko balioa 24.040,48 eurokoa da, eta margoarena 30.050,61 eurokoa da.

2011/01/30ean egindako trukaketa		
Koadroaren merkatu balioa		30.000,00 €
Zigilu bildumaren eskurapen balio eguneratua	11.118,72 € x 1,491	16.578,01 €
Ondare irabazia	30.000,00 € - 16.578,01 €	13.421,99 €

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

6.3.10 Biziarteko edo aldi baterako errentak iraugitzea

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

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

6.3.11 Ondare elementuak eskualdatzea aldi baterako edo biziarteko errenta baten trukean

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

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

6.3.12 Ondasun higiezinaren gaineko eskubide erreala eskualdatzea

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

6.3.13 Eskualdaketatik eratorri gabeko ondasunak edo eskubideak integratzea

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

6.3.14 Futuro eta aukeren merkatuan egindako eragiketak

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

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

6.4 Justifikatu gabeko ondare irabaziak

Zergadun batek ondasun edo eskubideak bidegabeki edukitu, aitortu edo eskuratu dituenean, Pertsona Fisikoaren Errentaren gaineko Zergaren aitortu gabeko sarrera iturri bat edo Ondarearen gaineko Zergaren aldeko ondare bat egon gabe, haiek atzeman diren zergaldian ondasun edo eskubide horien errenta balioideak lortu zituela ulertuko da, oinarri likidagarri orokorrean sartu beharreko errenta moduan egotziko zaizkio ekitaldi horretan.

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

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

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

6.5 Nori egotzen zaizkio ondare irabazi eta galerak?

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

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

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

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

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

6.6 Noiz aitortzen dira ondare irabazi eta galerak?

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

Bereziki, **ondare irabazi eta galerak** ondare aldaketa hori izan den zergaldiari egotziko zaizkio.

Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketak direnean, zergadunak eragiketa horietan lortutako errentak proportzionalki egotzeko aukeratu dezake, kobrantzak exijigarriak diren heinean.

Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketak direla ulertuko da eragiketetan prezioa osorik edo zatika ordainketa desberdinen bidez jasotzen denean, baldin eta ondasuna eman edo eskura jartzen denetik azken epearen mugaegunera doan tartea urtebetetik gorakoa bada.

Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketa bat kanbio letra bidez ordaintzen bada, osorik edo zati batean, eta letra horiek epemuga iritsi aurretik irmo eskualdatu badira, letren eskualdaketa zergaldian egotziko da errenta.

Halere, eskualdatzailearentzat inoiz ere ez zaie tratamendu hori emango biziarteko edo aldi baterako errenten kontratuetatik

datozen eragiketei. Ondasun eta eskubideak biziarteko edoaldi baterako errenta baten trukean eskualdatzen direnean, errenta eratzen den zergaldian aitortuko du ondare irabazi edo galera errenta hartzaileak.

Zer egin behar da egoitza atzerrira aldatzen bada?

Zergapekoa atzerrira egoitza aldatu eta zergadun izateari uzten badio, aitortzeko dauzkan errenta guztiak jaso behar dira egoitza aldatu aurreko tokian zerga honengatik aitortu beharreko azkeneko zergaldiari dagokion oinarri ezargarrian, erregelamendu bidez finkatzen diren baldintzetan. Hala badagokio, aitorten likidazio osagarri bat egin beharko da, zigorrik, berandutza interesik eta inolako errekararik gabe.

Eta zergaduna hiltzen bada?

Zergaduna hiltzen bada, aitortu beharreko azken zergaldiari dagokion oinarri ezargarrian jaso behar dira aitortzeko dauden errenta guztiak.

6.7 Berrinbertsio kasuak

6.7.1 Zer gertatzen da inbertsio kolektiboko erakundeen akzio edo partaidetzak berreskuratu edo eskualdatzeagatik lortutako zenbatekoa berrinbertitzen bada?

Baldin eta inbertsio kolektiboko erakundeetako partaidetza edo akzioak berreskuratu edo eskualdatzeagatik lortutako zenbatekoa inbertsio kolektiboko beste erakunde batzuetako akzio edo partaidetzak eskuratu edo harpidetzeko erabiltzen badira arauz ezarriko den prozedurari jarraiki, itzulketan edo eskualdaketan sortutako ondare irabaziak edo galerak ez dira konputatuko, eta harpidetutako akzio edo partaidetzek eskualdatu edo itzuli diren akzio edo partaidetzen eskurapen balio eta data bera izango dituzte. Hori guztia honako kasuotan gertatuko da:

- Inbertsio fondo gisa kalifikatuta dauden inbertsio kolektiboko erakundeen partaidetzak berreskuratzen direnean.
- Sozietate izaera duten inbertsio kolektiboko erakundeen akzioak eskualdatzen direnean, baldin eta ondoko bi baldintzak betetzen badira:
 - Akzioak eskualdatzen diren inbertsio kolektiboko erakundeetan 500 bazkide baino gehiago izatea.
 - Zergadunak ez edukitzea eskualdaketa egin aurreko hamabi hilabeteetako momenturen batean, %5etik gorako partaidetzarik inbertsio kolektiboko erakundearen kapitalean.

Geroratze erregimen hau ez da aplikatuko inbertsio kolektiboko erakundeen akzio edo partaidetzak berreskuratu edo eskualdatzetik datorren zenbatekoa zergadunaren esku jartzen bada edozein bitarteko dela medio. Era berean, erregimen hori ez da aplikatuko eskualdaketa edo eskurapenaren xedea apartatu honetan aipatzen diren inbertsio kolektiboko erakundeen ondarearen partaidetzak edo sozietate horien akzioak direnean eta hauek inbertsio fondo kotizatuen izaera dutenean azaroaren 4ko 35/2003 Legearen Erregelamenduak, azaroaren 4ko 1309/2005 Errege Dekretuaren bidez onartuak, 49. artikuluan ezarritakoarekin bat etorriz.

Erregimen hau aplikaziozkoa izango zaie inbertsio kolektiboko erakundeen bazkide edo partaideei, erakunde horiek baldintza hauek betetzen dituztenean: Europako Kontseiluak 1985eko abenduaren 20an emandako 85/611/EEE Arzuztarauan erregulatuta egotea, paradisu fiskaltzat⁷⁶ hartutako herri edo lurral-

deetan eraturako inbertsio kolektiboko erakundeak ez izatea, Europako Batasuneko estatu batean eratu eta helbideratuta egotea, eta Balore Merkatuko Batzorde Nazionalaren erregistro berezian izena emanda agertzea egoitza Espainian duten entitateek merkaturatzearen ondorioetarako. Hona hemen kasu honetan bete beharreko baldintzak:

- Inbertsio kolektiboko erakundeetako akzio edo partaidetzak Balore Merkatuko Batzorde Nazionalaren izena emanda dauden entitate merkaturatzaileen bitartez eskuratu, harpidetu, eskualdatu eta itzuliko dira.
- Inbertsio kolektiboko erakundeak ataletan edo azpifondoetan egituratuta badago, bazkide kopurua eta gehieneko partaidetza portzentajea (inbertsio kolektiboko erakundearen kapitalaren %5etik gora) ulertuko da merkaturatutako atal edo azpifondo bakoitzari buruzkoa dela.

Bazkide kopurua prozedura honi jarraituta zehaztuko da:

- Abenduaren 4ko 35/2003 Legeak arautzen dituen inbertsio kolektiboko erakundeetarako, erakundeak Inbertsio Kolektiboko Erakundeetako buruzko 35/2003 Legeak jasotakoaren arabera Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalari eskualdaketa edo itzulketa egin aurretik bidali dion hiruhilabeteko azken txostenean jasota agertzen den akziodun kopurua.
- Zergaren Foru Arauak 45.bis artikulua 2 apartatuan jasotako inbertsio kolektiboko erakundeetarako, Espainian establezimendua duen eta inbertsio kolektiboko erakundeak edo horren entitate kudeatzaileak horretarako izendatu duen entitate merkaturatzaile bakar batek Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalari eskualdaketa edo itzulketa dataren aurretik merkaturatutako atal edo azpifondo bakoitzari buruz bidali dion urteko azken komunikazioan jasota agertzen den akziodun kopurua. Aurretik jasotakoaren eta ondorengo apartatuan xedatutakoaren ondorioetarako, komunikazio horretan ondoko hauek jaso beharko dira: atal edo azpifondo bakoitzaren akziodunen kopuru osoa, erakunde, atal edo azpifondoaren ondare osoa, eta aurreko datuen data; era berean, gehienez urtebeteko baliagarritasun epea izango du aipatu datatik aurrera.

Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalak informazio hori jendaurrean jarriko du, eta letra honetan aipatutako informazioaren beharkizun teknikoak eta komunikazio prozedurak zehaztuko ditu.

Inbertsio kolektiboko erakundearen kapitalean izan daitekeen partaidetzaren gehieneko portzentajea honela zehaztuko da:

Sozietate izaera duen inbertsio kolektiboko erakunderen batek esku hartzen duen eragiketei dagokien apartatu honetan jasotako gerorapen erregimenera bildu nahi duen zergadunak agiri bidez zera jakinarazi beharko die eskualdaketa edo itzulketako eta erosketako edo harpidetzako eragiketarako egiten dituzten entitateei: inoiz ere ez duela parte hartu eragiketaren aurreko hamabi hilabeteen barruan inbertsio kolektiboko erakundearen kapitalaren %5ean baino gehiagotan. Aipatu entitateek zerga betebeharren iraungitze epearen barruan zergadunak jakinarazitako dokumentazioa gorde beharko dute Zerga Administrazioaren esku.

Ondorio horietarako, bazkide kopuruari buruz eta euren identitate nahiz partaidetza portzentajeari buruz dagoen informazioa ez da datu garrantzitsua izango.

⁷⁶ Ikus 7. kapituluaren barruan (Errenta egozpena) 7.3 apartatua, paradisu fiskaltzat hartutako inbertsio kolektiboko erakundeetako bazkide edo partaideen zerga erregimenari dagokionez.

6.7.2. Zer gertatzen da ohiko etxebizitzaren zenbatekoa berrinbertitzen bada?

Zergadunaren ohiko etxebizitza salduz lortzen diren ondare irabaziak salbuetsita egongo dira, baldin eta salmentaren zenbateko osoa ohiko beste etxebizitza bat erosteko erabiltzen bada, hau da, berrinbertitzen bada.

Horretarako, berdin da etxebizitza bat erostea edo halakotzat hartuko den bat birgaitzea, baldin eta baldintza hauetako bat betetzen bada:

- Eusko Jaurlaritzaren abenduaren 30eko 317/2002 Dekretuak, ondare hiritartua eta eraikia birgaitzeko jarduketa babestuei buruzkoak, jarritako baldintzetan birgaitzea.
- Birgaiketa hori jarduketa babesgarritzat kalifikatzea ekainaren 12ko 1186/1998 Errege Dekretuan edo horren ordezko diren estatuko arauetan.

Zer ulertu behar da ohiko etxebizitza gisa?

Gogora dezagun zer ulertu behar den ohiko etxebizitza gisa, 3. kapituluaren azaldutakoaren arabera.

- **Ohiko etxebizitzatzat** hartzen da zergadunak, hiru urteko epe jarraituan, egoitza gisa daukana. Hala ere, etxebizitza ohikoa dela jotzen da, epe hori igaro ez arren, zergaduna hil denean, edo ezinbestez etxebizitzaz aldatzea behartzen duten zirkunstantziak gertatu direnean (etxebizitza ez egokitzea zergadunaren edo harekin bizi den ondorengo edo aurreko ahaidearen, ezkontidearen edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikoteko lagunaren desgaitasun mailara edo zergaren kuota osoan kenkaria egiteko eskubidea ematen duen pertsonarenera, senar-emazteak banantzea, izatezko bikotea desegitea, lantokia aldatzea, lehen enplegua edo beste enplegu bat lortzea, zirkunstantzia ekonomikoengatik etxebizitza epe barruan ezin ordaintzea, eta antzeko beste egoera batzuk gertatzea).

Ohiko etxebizitzaren salmentan lortutako ondare irabaziaren salbuespena aplikatzeko bakarrik, ulertuko da zergaduna ohiko etxebizitza eskualdatzen ari dela erai-kin hori une horretan bere ohiko etxebizitza denean edo, bestela, eskualdatu aurreko bi urteetako edozein egunetara arte halakotzat hartu denean.

Ohiko etxebizitza 2006ko urtarrilaren 1etik 2010eko abenduaren 31ra bitartean erosi bada eta aurreko ohiko etxebizitza erosketan horren ondoren saltzen bada berrinbertisioagatik araututa dagoen salbuespena aplikatuta, hiru urtekoa izango da aurreko ohiko etxebizitzaren salmentarekin lortutako kopuruak berrinbertitzeko epea. Kasu horretan, etxebizitza bat ohiko etxebizitzatzat hartuko da aurreko ohiko etxebizitza eskualdatzen den momentua edo, bestela, eskualdaketa egin aurreko hiru urteetako edozein egun aintzat hartuta.

- **Ohiko etxebizitza kontzeptutik kanpo** geratuko dira lorategiak, parkeak, igerilekuak eta kirol instalazioak, garajeak eta, oro har, etxebizitzatik bertatik at dauden beste eranskin edo elementu guztiak. Halere, elementu horiek etxebizitzarekin batera finka erregistratzen bakarria osatzen dutenean ohiko etxebizitzatzat hartuko dira.

Zein epetan berrinbertitu behar da?

Aurreko ohiko etxebizitzaren salmentaren zenbateko osoa **bi urtetan baino gutxiagotan** inbertitu beharko da, aldi bakarrean nahiz elkarren segidan.

Berrinbertisioa epearen barruan egin dela ulertuko da ohiko etxebizitzaren salmenta epeka edo prezio geroratuaren egin dene-

an, baldin eta epean zenbatekoa berria erosteko erabiltzen bada haiek jasotzen diren urte beraren barruan.

Zergadunak eskualdatutako etxebizitzaren salmenta prezioa salmentaren urte berean berrinbertitzen ez duenean, aipatu baldintza eta epeetan berrinbertitzeko asmoa jasota utzi beharko du ondare irabazia lortzen duen ekitaldiko zerga aitortpenean.

Era berean, berrinbertisioagatik salbuespena egiteko eskubidea izango du baldin eta zergadunak lehenik ohiko etxebizitza berria erosi eta ondoren aurrekoa saltzen bada, baldin eta bi baldintza hauek betetzen badira:

- Etxebizitza berria erosi eta aurrekoa saldu bitartean bi urte baino gehiago ez pasatzea.
- Salmentaren zenbatekoa etxebizitza berria ordaintzeko erabiltzea.

Ohiko etxebizitza 2006ko urtarrilaren 1etik 2010eko abenduaren 31ra bitartean erosi bada eta aurreko ohiko etxebizitza erosketan horren ondoren saltzen bada berrinbertisioagatik araututa dagoen salbuespena aplikatuta, **hiru urtekoa** izango da aurreko ohiko etxebizitzaren salmentarekin lortutako kopuruak berrinbertitzeko epea. Kasu horretan, etxebizitza bat ohiko etxebizitzatzat hartuko da aurreko ohiko etxebizitza eskualdatzen den momentua edo, bestela, eskualdaketa egin aurreko hiru urteetako edozein egun aintzat hartuta.

Zer gertatzen da zergadunak ez badu salmentaren zenbateko osoa berrinbertitzen?

Zergadunak aipatu baldintzetan berrinbertitzen bada, baina salmentaren zati bat besterik ez, berrinbertitu ez duen zatiri dagokion irabaziagatik tributatu du.

Zer gertatzen da zergadunak ez baditu berrinbertisioaren baldintzak betetzen?

Berrinbertisioaren baldintzetako bat ez badu betetzen, ondare irabazia tributatu beharko du, salbuetsita egoteari utzi baitio. Horrela gertatzen denean, zergadunak salbuetsi gabeko ondare irabaziaren zatia aitortuko du, hura lortu duen urtean. Horretarako, aitortpen-likidazio osagarria egin beharko du, berandutza interesak bertan sartu, eta zergadunak baldintzetako bat bete ez zuen urtean aurkeztu.

Zer gertatzen da etxebizitza saltzean etxebizitza erosteko erabilitako kreditua amortizatzen bada?

Horrela gertatzean, salmenta balioaren eta eskualdaketa egunean amortizatu gabe zegoen maileguaren zenbateko nagusiaren arteko (kapitula) diferentzia izango da eskualdaketa balioa (berrinbertisioaren ondorioetarako).

Berrinbertitzeko mugarik ba al dago?

Ez dago berrinbertitzeko mugarik. Adibidez: zergadunak ohiko etxebizitza 360.607,26 eurotan saldu bada eta 210.354,24 euroko irabazia lortu, irabaziak ez du tributatu beharko, baldin eta ohiko etxebizitza berria 390.657,87 eurotan erosten bada (adibidez). Hori bai, ez du etxebizitza berriagatik onura fiskalik izango⁷⁷. Izan ere, 210.354,24 euroren %18ak gainditu egiten du, jada, zergadun guztientzat ezarrita dagoen kreditu fiskalaren muga (36.000,00 euro).

A adibidea

1. Demagun 1996ko otsailaren 5ean ohiko etxebizitza erosi zenuela 60.000,00 eurotan (barne sartuta erosketari lotutako gastuak eta zergak). 2011ko martxoaren 15ean,

⁷⁷ Ikus, 12. kapituluaren (Kuota likidoa eta kenkariak) etxebizitza inbertisioagatik kenkariari buruzko 12.3.3 apartatua.

102.172,06 eurotan saldu zenuen (erosketari lotutako gastuak eta zergak kenduta). 2011ko abenduaren 10ean, ohiko beste etxebizitza bat erosi duzu 114.192,30 eurotan (barne sartuta erosketari lotutako gastuak eta zergak).

Erosketa data		05-02-1996
Salmenta data		15-03-2011
Salmenta balioa		102.172,06 €
Erosketa balio eguneratua	60.000,00 € x 1,491	-89.460,00 €
Ondare irabazia	(102.172,06 € - 89.460,00 €)	12.712,06 €

Ondare irabazia erabat salbuetsita dago, salmentaren zenbateko osoa berrinbertitu duzulako: 102.172,06 euro.

- Ohiko etxebizitza berria 84.141,69 eurotan erosten baduzu, salmentaren zenbatekoaren zati bat besterik ez duzu inbertituko. Beraz, irabaziaren zati bat bakarrik salbuetsita egongo da eta, orduan, gainerako zatiagatik zerga ordaindu beharko duzu. Horretarako, irabazi salbuetsia kalkulatu behar da hiruko erregela erabiliz, eta gainerako zatiagatik zerga ordaindu beharko da.

Irabaziaren zati salbuetsia kalkulatzeko hiruko erregela:

102.172,06 €-ren ondare irabazia 12.712,06 € bada
84.141,69 €-rena X izango da
X= 10.468,75 € (irabazi salbuetsia)

Beraz, irabaziaren zati honengatik zerga ordaindu beharko duzu: 12.712,06 € - 10.468,75 € = 2.243,31 €

B adibidea

Bi kasu aztertuko ditugu:

- Demagun: 1. adibidean, ohiko etxebizitza erosi ahal izateko mailegu bat erabili duzu (%100ean kengarria), eta hura saltzean maileguaren kapitalaren 12.020,24 euro amortizatu gabe geratu dira.

Kasu horretan, ondare irabaziaren salbuespen osorako eskubidea izateko berriro inbertitu behar duzun zenbatekoa 90.151,82 eurokoa izango da. Hau da, salmentaren balioa (102.172,06 euro) ken maileguan amortizatzeko geratu den kapitala (12.020,24 euro). Beraz, etxebizitza berriaren erosketan inbertitutako 90.151,82 euroekin, aurrekoaren ondare irabaziaren salbuespen osorako eskubidea izango duzu (12.712,06 euro).

- Demagun: ohiko etxebizitza berria 84.141,69 eurotan erosi duzu.

Kasu horretan, 90.151,82 euroko kopurutik (salmentaren benetako zenbatekoa, ordaindu gabeko amortizazioa kendu ondoren), zati bat besterik ez da berrinbertitu. Beraz, ohiko etxebizitza berrian berrinbertitutako zatia-

ren irabazia besterik ez dago salbuetsita (84.141,69 euro). Beraz, irabaziaren gainerako zatiagatik zerga ordaindu beharko duzu.

Hiruko erregela egingo dugu berriz irabazi salbuetsia kalkulatzeko, eta ondoren gainerako zatia kalkulatu dugu.

Hiruko erregela irabazi salbuetsia kalkulatzeko:

90.151,82 €-ren ondare irabazia 12.712,06 € bada
84.141,69 €-rena X izango da
X= 11.864,58 € (irabazi salbuetsia)

Beraz, irabaziaren zati honengatik zerga ordaindu beharko duzu: 12.712,06 € - 11.864,58 € = 847,48 €

6.8 Jarduera ekonomikoetako lotutako elementuen ondare irabazi eta galerak

Jarduera ekonomikoetako lotutako elementuetatik eratorritako ondare irabazi eta galerei dagozkie aurreko apartatuetan aipatutako kalkulu arauak. Halere, berariazko kalkulu arauak izaten dira jarduera ekonomikoetako elementuetan⁷⁸. Labur-labur xehetasun hauek emango ditugu:

- Jarduera ekonomikoetako lotutako elementuen ondare irabazi eta galerak kalkulatzeko, Sozietateen gaineko Zergaren arauak erabiltzen dira. Era berean, inoiz ez dira kontuan hartzen Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondare irabazi eta galeretarako ezarritako eguneratze eta murrizpen tenporalak.
- Jarduera ekonomikoetako lotutako ondare irabazi eta galerak ez daude bilduta ondare irabazi eta galerak integratu eta konpentsatzeko ezarritako mugetara. Izan ere, jarduera ekonomikoaren etekinaren beste osagai bat (positiboa nahiz negatiboa) dira.
- Jarduera ekonomikoetako lotutako elementuen ondare irabazi eta galerek gehienez tributa dezaketena Sozietateen gaineko Zergaren tasa orokorra da⁷⁹.

6.8.1 Zuzeneko zenbatespena: modalitate arrunta eta erraztua

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga aitortzeko 109 ereduaren 6. eranskina erabili behar da horretarako (inprimakia).

Jarduera ekonomikoaren etekin garbian haiei lotutako ondare elementu guztien ondare irabazi edo galerak sartuko dira.

6.8.2 Zenbatespen objektiboa: hitzarmen bidezko modalitatea, eta zeinu, indize edo moduluen bidezkoa

Kasu honetan, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga aitortzeko 109 ereduaren 5. eranskina erabiliko da. Jardueri lotutako elementuen inorenangatzetan, ondare irabazi edo galerak batu edo kenduko dira.

⁷⁸ Ikus 5. kapitulua (Jarduera ekonomikoaren etekinak).

⁷⁹ Ikus 11. kapituluaren barruan (Kuota osoa) ageri den 11.2 apartatua, oinarri likidagarri orokorraren kargari buruzkoa.

7

Errenten egozpena eta esleipena

- 7.1 Enpresen aldi batera batasunak (EAB) eta interes ekonomikoko taldeak (IET).
- 7.2 Nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimena
 - 7.2.1 Nori egotziko zaio lurralde espainiarrean egoitza ez duen gardentasun fiskaleko entitate batek lortutako errenta positiboa?
 - 7.2.2 Zeintzuk dira egotzi beharreko errentak ?
 - 7.2.3 Nolako betebeharrak izango dira nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean sartuz gero?
- 7.3 Nola tributatuko dute paradisu fiskaletan eratutako inbertsio fondoak bazkide edo partaideak?
- 7.4 Errenten esleipena

7.1 Enpresen aldi baterako batasunak (EAB) eta interes ekonomikoko taldeak (IET)

Enpresen aldi baterako batasunak nortasun juridiko propiorik gabeko entitateak dira. Zehaztutako edo zehaztu gabeko denboraldi jakin batean enpresak elkarlanean aritzeko sortzen dira, eta obra, zerbitzu edo hornikuntza jakin bat (elementu osagarriak barne) Espainian zein Espainiatik kanpo garatu edo gauzatzeari dute helburu.

Enpresen arteko elkarlanerako elkarteak dira EABak, beren kideen jarduerari ekonomikoa erraztu edo garatzeko sortuak.

Enpresen aldi baterako batasunak arautzen dituen legeak Espainian helbideratuta dauden interes ekonomikoko talde europarrak ere biltzen ditu bere baitan. Azken hauek lehen-dabizikoen balioak dira, baina Europar Batasunaren esparruan.

Bai batzuek eta bai besteek zerga erregimen berezia dute, neurri handi batean, enpresen aldi baterako batasunei aplikatzen zaienaren parekoa.

Enpresen aldi baterako batasunak eta interes ekonomikoko taldeak lortutako errentak Sozietateen gaineko Zergaren araudian arabera kalkulatu dira. Bazkideei egotzen zaizkie, haietako bakoitzak, pertsona fisikoak izanez gero, Errenta Zergan aitortu ditza.

7.2 Nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimena

7.2.1 Nori egotziko zaio lurralde espainiarrean egoitza ez duen gardentasun fiskaleko entitate batek lortutako errenta positiboa?

Bazkideei egotzi behar zaie egoitza espainiar lurraldean ez duen entitate batek lortutako errenta positiboa. Horretarako, errenta horrek aurrerago zehaztuko direnetako bat izan behar du eta, gainera, zirkunstantzia hauek bete behar dira:

1. Egoitza lurralde espainiarrean ez duen entitatearen kapitalean, fondo propioetan, emaitzetan edo boto eskubidean %50eko edo hortik gorako partaidetza izatea bazkide horiek, sozietatearen ekitaldia ixteko egunean. Dena den, bazkideek bakarrik edo entitate lotuekin batera eduki dezakete partaidetza hori, Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasotakoaren arabera, edo, bestela, zuzeneko nahiz zeharkako ahaidetasun harreman batengatik lotuta dauden beste zergadun batzuekin batera, ezkontidea edo izatezko bikote laguna barruan dela -maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikotea bada-, bigarren mailaraino, hau barne. Harreman hori izan daiteke odolkidetasuneko, ezkontza bidezkoa edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikoteak ekar lezakeena.

Spainian bizi diren pertsona edo egoitza bertan duten entitate lotuentzat zehazten den zeharkako partaidetzaren zenbatekoa kontuan izanik neurtuko da elkarri lotutako entitate ez-egoiliarren partaidetza.

Erantsi beharreko errenta positiboaren zenbatekoa emaitzetan parte hartzearen edo, halakorik ez badago, entitatearen kapital, berezko fondo, edo boto eskubidean parte hartzearen proportzioan zehaztuko da.

2. Sozietateen gaineko Zergaren izaera berbera edo antzekoa duen kargagatik Espainian egoiliarra ez den entitateak ordaindu duen zenbatekoa, segidan zehaztuko diren errenta motetakoren bati egotzitakoa, aipatu zer-

garen arauari jarraiki egokituko zitzaionaren %75 baino txikiagoa izatea.

7.2.2 Zeintzuk dira egotzi beharreko errentak?

Ondoko iturri hauek direla medio sozietateak izandako errenta positiboa bakarrik egotziko zaie bazkideei:

1. Ondasun higiezin landatar edo hiritarren edo horiei dagozkien eskubide errealeen titularitatea, baldin eta enpresa jarduerari bati atxikita ez badaude edo, Merkataritza Kodeko 42. artikuluari jarraituz, entitate titularren sozietate talde berekoak diren entitate ez-egoiliarrei erabilerarako lagata ez badaude
2. Sozietatearen akzio eta maileguak, bai eta edozein motatako entitateen fondoetako partaidetza eta kapital propioen hirugarrentezako lagapena ere.

Letra honetan ez da honako finantza aktibo hauetatik datorren errenta positiborik sartuko:

- Sozietateak dituen aktibo finantzarioak, jarduerari enpresarialak egitean sortutako lege eta erregelamenduzko betebeharrak konplitzeko.
- Sozietatearen jarduerari enpresarialen ondorioz finkatutako kontratuzko harremanetatik sortutako kreditu eskubideak txertatzen dituzten aktibo finantzarioak.
- Baloreen merkatu ofizialetan bitartekaritza jarduerak gauzatzearen ondorioz edukitako aktibo finantzarioak.
- Kreditu entitateek eta aseguru etxeek jarduerari enpresarialen ondorioz dituzten aktibo finantzarioak, ondorengo 3. puntuan finkatutakoari utzi gabe.

Norbere kapitalak hirugarren batzuei lagaztetik (maileguak) ondorioztatutako errenta positiboa ondorengo 3. puntuan aipatutako kreditu eta finantza jarduerak gauzatzetik datorrela ulertuko da, lagatzailea eta lagapen hartzailea, Merkataritza Kodeko 42. artikulua arabera, sozietate talde bateko kide direnean eta lagapen hartzailearen diru sarreren %85, gutxienez, jarduerari enpresarialak gauzatzetik datorrenean.

3. Kreditu, finantza, aseguru eta zerbitzuak (esportazio jarduerekin zuzenean lotutakoak izan ezik) emateko jarduerak, zuzenean edo zeharka, egoitza lurralde espainiarrean duten eta Sozietateen gaineko Zergaren araudian adierazitako zentzuan elkarrekin lotuta dauden pertsona edo entitateekin, aipatu egoiliarren gastu kenkaridunak zehazten dituzten heinean.

Errenta positiboa ez da kontuan hartuko egoitza lurralde espainiarrean ez duen entitateak egindako kreditu, finantza, aseguru eta zerbitzuak (esportazio jarduerekin zuzenean lotutakoak izan ezik) emateko jardueretatik eratorritako diru sarreren %50 baino gehiago Sozietateen gaineko Zergaren araudian adierazitako zentzuan elkarrekin lotu gabeko pertsona edo entitateekin gauzaturako eragiketetatik datorrenean.

4. Ondare irabazi eta galerak eragiten dituzten aurreko 1. eta 2. puntuetan aipatutako ondasun eta eskubideen eskualdaketak.

Halere, **bi salbuespen** daude aurreko 1., 2. eta 4. puntuetan jasotako errentei dagokienez:

- Lehen salbuespena. Aurreko 1., 2. eta 4. puntuetan aurreikusitako eta entitate ez-egoiliarrek lortutako errentak ez dira kontuan izango honek, zuzenean edo zeharka, %5 baino gehiagoko partaidetza duen entitateetatik etortzen badira, honako bi baldintza hauek betetzen direnean:

- Entitate ez-egoliarrak partaidetzak zuzentzea eta kudeatzea, gauza eta giza baliabideen antolaketaren bitartez.
- Sozietateak errentak lortzen dituen entitateen diru sarreraren %85, gutxienez, jarduera enpresariaren ondoriozkoak izatea.

Aurreko 1., 2. eta 4. puntuetan jasotako errentak hartuko dira jarduera enpresarialetatik eratorritzat, baldin eta jatorria sarreraren %85 gutxienez jarduera enpresariaren ondorioz lortu dituzten entitateetan bada (lehen salbuespenean jarritako bi baldintzetako lehen) eta sozietate ez-egoliarrak zuzenean edo zeharka entitate haietan duen partaidetza %5etik gorakoa bada.

- Bigarren salbuespena. Era berean, aurreko apartatuko 1., 2. eta 4. puntuetan aurreikusitako errentak ez dira egotziko, zenbatekoen batura errenta osoaren %15 edo entitate ez-egoliarraren diru sarrera osoen %4 baino txikiagoa denean.

Bigarren salbuespen horretan finkatutako mugek egoitza espainiar lurraldean ez duten eta Merkataritza Kodeko 42. artikulua zentzuan sozietate talde bateko kide diren entitateek lortutako errenta edo diru sarrerak kontuan hartu ahal izango dituzte.

Inola ere ez da egotziko entitate ez-egoliarraren errenta osoa baino handiagoa den kopurua.

Zergadunaren oinarri ezargarrian ez da egotziko sozietateak ordaindutako Sozietateen gaineko Zergaren berdina edo antzekoa den zergarik, txertatu beharreko errentaren zatian.

1., 2., 3. eta 4. puntuetako errenta positiboak oinarri ezargarri orokorrean egotziko dira.

7.2.1 apartatuko 1. puntuaren barruan dauden zergadunei dagokiena egotziko zaie, entitate ez-egoliarrean zuzenean parte hartzen badute edota parte hartzea zeharkakoa bada (beste entitate ez-egoliar baten edo batzuen bitartez). Azken kasu horretan, errenta positiboaren zenbatekoa zeharkako partaidetzari dagokiona izango da.

Bazkidearen oinarri ezargarrian egotzi beharreko errenta positibo Sozietateen gaineko Zergaren oinarri ezargarria zehazteko finkatutako printzipio eta irizpideen arabera kalkulatu da. Errenta osotzat hartuko da printzipio eta irizpide horiek aplikatuz ateratzen den oinarri ezargarriaren zenbatekoa. Ondorio horietarako, lurralde espainiarrean egoitza ez duen entitatearen ekitaldi soziala ixtean indarrean dagoen kanbio tasa erabiliko da.

Dibidenduak eta mozkin-partaidetzak ez dira egotziko, egotzita dagoen errenta positiboari dagokion zatian. Tratamendu berbera emango zaie konturako dibidenduei.

Erreserbak banatzekotan, akordio sozialean jasotako izendapenari egingo zaio kasu, eta erreserba horietara zuzendutako azken kopuruak hartuko dira aplikatuztat.

Errenta positibo bera behin bakarrik egotzi daiteke, nola eta zein entitateetan sortzen den kontuan hartu gabe.

Entitate partizipatuak **paradisu fiskal moduan** kalifikatutako herri edo lurraldeetan duenean, honakoa uste izango da, non eta aurkako frogak aurkezten ez den:

- Sozietate Zergaren berdina edo antzekoa den karga tasa dela eta sozietateak ordaindu dituen errenta mota haietako baten bati egotzitako zenbatekoa txikiagoa dela Sozietate Zergaren arauak aplikatuz gero ordainduko zutenaren %75 baino.

- Entitate partizipatuak lortutako errenta gorago aipatutako errenta iturrietatik datorrela.
- Entitate partizipatuak lortutako errenta partaidetzaren eskurapen balioaren %15 dela.

Aurreko letretan jasotako presuntzioak ez dira aplikatuko entitate partizipatuak errenta sartzera behartutako beste entitate batekin edo batzuekin bere kontuak bateratu arte, Merkataritza Kodeko 42. artikuluan aurreikusitakoaren arabera.

Noiz aitortu behar du bazkideak errenta nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean?

Entitate ez-egoliarretik datorren errenta positiboaren egozpena sozietate horrek ekitaldia amaitu duen egunari dagokion zergaldian egotziko da errenta positibo. Horretarako, ezin izango da ulertu hamabi hilabete baino luzeagoa denik, non eta bazkideak ez duen aukeratzen errenta sozietatearen ekitaldiko kontuen onarpen egunari dagokion zergaldian sartzea, baldin eta ez badira sei hilabete baino gehiago iragan ekitaldi hori amaitu zenetik.

Bazkideak aukera hori agertuko du ondorioa izan behar duen Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren lehen aitortpenean, eta hiru urtez eutsi beharko dio.

Egoiliarren Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kuotaren kenkaria

Dibidendu edo partaidetzen banaketa dela eta sozietateak atzerrian benetan ordaindutako zerga edo karga, zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmen batengatik izan edo herri edo lurralde jakin baten barruko legeengatik izan, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kuota osotik kendu ahal izango da bazkideari egotzi edo oinarri ezargarrian sartu den errenta positiboari dagokion zatian.

Zergak errenta sartu zenaz bestelako zergaldiei badagozkie ere, kenkari hori egingo da.

Kenkaria ez da handiagoa izango oinarri ezargarrian egotzitako errenta positiboagatik Espainian ordaindu beharko zen kuota osoa baino.

Inoiz ere ez dira kenkaridunak izango paradisu fiskaltzat kalifikatutako herri edo lurraldeetan ordaindutako zergak.

Nola kalkulatu da errenta bazkideak bere partaidetza saltzen duenean?

Partaidetza zuzenean edo zeharka eskualdatuz lortutako errenta kalkulatzeko, ondare sozietateetako partaidetzen eskualdaketaren arau orokorrak⁸⁰ erabiliko dira, oinarri ezargarrian egotzitako errenta positiboari dagokionez. Arau horietan aipatutako sozietate mozkinak oinarri ezargarrian egotzitako errenta positiboari dagokionak izango dira.

7.2.3 Nolako betebeharrak izango dira nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean sartuz gero?

Erregimen berezi horretarako bildutako bazkideek, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitortpenarekin batera, ondoko datuak aurkeztuko dituzte lurralde espainiarrean egoiliar ez den sozietateari buruz:

- Izena edo sozietatearen izena, eta sozietatearen helbidea.
- Sozietatearen administratzaileen zerrenda.
- Sozietatearen balantzea, eta galera eta irabazien kontua.
- Bazkideen egotzi beharreko errenta positiboak.

⁸⁰ Ikus 6. kapituluaren barruan, ondare irabazi eta galerak izenekoan, ageri den 6.3.3 apartatua, ondare erregimenean dauden sozietateen balore edo kapital partaidetzi buruzkoa.

- Sozietateak bazkideei egotzi beharreko errenta positiboki dagokionez ordaindu dituen zergen frogagiriak.

Erregimen honetarako jasotakoaz gain, Espainiako barruko lege antolamenduan sartutako nazioarteko itun eta hitzarmenak hartuko dira kontuan.

7.2 apartatu honetan jasotakoa ez da aplikatuko lurralde espainiarrean egoiliar ez den entitateak Europar Batasuneko beste estatu batean egoitza duenean, betiere zergadunak frogatzen badu bertan eratzeko eta jarduteko arrazoi ekonomiko balioidunak izan direla eta jarduera enpresariak egiten dituela.

7.3 Nola tributatuko dute paradisu fiskaltzat hartutako herrietan eratutako inbertsio fondoan bazkide edo partaideek?

Paradisu fiskaltzat hartutako herri edo lurraldeetan eratutako inbertsio kolektiboko erakundeetan (inbertsio fondoetan) parte hartzen duten zergadunek zenbateko hau egotziko dute oinarri ezargarri orokorrean: zergaldiaren itxiera egunean partaidetzak duen likidazio balioaren eta eskurapen balioaren arteko diferentzia positiboa. Aurkakoa frogatzen ez bada, diferentzia hori akzio edo partaidetzaren eskurapen balioaren %15ekoa dela ulertuko da.

Oinarrian egotzitako kopurua eskurapen balio handiagotzat hartuko da.

Inbertsio kolektiboko erakunde horiek banatutako mozkinak ez dira egotziko. Partaidetzaren eskurapen balioa gutxituko dute.

Akzioak edo partaidetzak eskualdatu edo ordaintzetik erortziko errenta kalkulatzeko, inbertsio kolektiboko erakundeetako partaidetzaren eskualdaketarako ezarritako erregela orokorrak erabiliko dira. Horretarako, eskurapen balioetat hartuko da aurreko apartatuaren aurreikusitakoa aplikatuz ateratzen dena.

7.4 Errenten esleipena

Azalpena

Honako hauek hartuko dira errentak esleitzeko erregimenera bildutako entitateetat:

- Sozietate zibilak, nortasun juridikoa izan edo ez.
- Banatu gabeko herentziak.
- Ondasun komunitateak.
- Nahiz eta nortasun juridikorik ez izan, zergapetu daitekeen unitate ekonomiko edo ondare bereziaz eratzten duten gainerako entitateak.
- Atzerrian eratutako entitateak, baldin eta haien izaera juridikoa Espainiako legeen arabera eratutako errenten esleipen erregimeneko entitateen berdina edo antzekoa bada.

Eraldaketerako nekazaritza sozietateei ez zaie errentak esleitzeko erregimena aplikatuko, Sozietateen gaineko Zergaren arabera tributatuko baitute.

Nork ordaindu behar du zerga?

Bazkide, oinordeko, komunero edo partaideei egotziko zaizkie errenten esleipen erregimenean dauden entitateen errentak, kasu bakoitzean aplikagarri diren arau edo itunen arabera. Baldin eta Zerga Administrazioak ez badu arau edo itun horien froga sinesgarriak, errentak zati berdinetan egotziko zaizkie.

LABURPENEA: bazkideek, oinordekoek, komuneroek edo partaideek ordaindu beharko dute zerga.

Nola ordainduko da zerga?

Errentak egotzen dituzten entitateek ez dute Sozietateen gaineko Zerga ordaindu behar, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga baizik.

Esleipen erregimenean dauden entitateek bazkide, oinordeko, komunero edo partaideei esleitutako errentek haietako bakoitzarentzat errentak erartzen diren jarduera edo errenta-iturriaren izaera izango dute.

Bereziki, errentak egotzen dituen entitate batek jarduera ekonomiko bat garatzen duenean, jarduera horren etekinek izaera hori bera izango dute entitate horretako partaideentzat, baldin eta horiek beren kontura, pertsonalki eta zuzenean kudeatzen badiutze jarduerari atxikitako produkzio bide eta giza baliabideak.

Hala ere, egotzitako etekinak kapitaletik eratorriak direla ulertuko da baldin eta bazkide, oinordeko, komunero edo partaideek jardueran esku hartzen ez badute eta entitatean duten partaidetza bakarra kapitala jartzera mugatzen bada. Kasu horretan, egotz daitekeen etekina gehienez ere jarritako kapitalaren %15ekoa dela ulertuko da, kontrakoa frogatzen ez bada behintzat.

Nola kalkulatu dira esleitu beharreko errenta eta konturako ordainketak?

Bazkide, oinordeko, komunero edo bazkide bakoitzari esleitu beharreko errentak kalkulatzeko honako erregelak aplikatuko dira:

1. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arauen arabera kalkulatu dira errentak, eta ondoko kasuan ez dira aplikagarriak izango aurreikusita dauden integrazio portzentajeak: jarduera ekonomikoaren, etxebizitzatik ez datorren kapital higiezinaren, edo kapital higigarriaren⁸¹ etekin garbia bi edo bost urtetik gorako epean sortu denean eta aldizka edo noizean behin lortu ez denean, edo denboran zehar era irregular nabarmenean lortutakotzat erregelamenduz kalifikatzen denean. Honako berezitasunak hartuko dira kontuan:
 - a) Esleitu daitekeen errenta Sozietateen gaineko Zergaren aradian jasotakoaren arabera zehaztuko da kasu honetan: errenten esleipen araubidean dagoen entitateko kide guztiak zerga horretako subjektu pasibo edo Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren establezimendu iraunkorreko zergadun direnean, baina bakarrik lehenengo kasuan ez badira ondare sozietatetzat jotakoak.
 - b) Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren establezimendu iraunkorreko zergadunei esleitu dakiekeen errenta zehazteko, Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari buruzko apirilaren 26ko 2/1999 Foru Arauaren IV. kapituluaren jasotakoari jarraituko zaio.
 - c) Errenten esleipen araubidean dagoen entitateko kideei esleitu dakiekeen errenta kalkulatzeko (Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasiboak izan edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren zergadun izan, establezimendu iraunkorrekoak zein establezimendu iraunkorrik gabeak, baina pertsona fisiko ez direnak), ez da aplikatuko abenduaren 29ko 10/2006 Foru Arauaren lehen xedapen iragankorrean ezarritakoa, errenta hori jarduera ekonomikoaren garapenari ez dagozkion elementuak eskualdatzetik eratorri diren ondare irabazietatik sortutakoa bada. 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako ondare ele-

⁸¹ Kapital higigarriaren etekinak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 29ko 10/2006 Foru Arauaren 40. artikuluan daude araututa.

mentuetatik eratorritako ondare irabazien zenbatekoa nola kalkulatu ezartzen du xedapen horrek.

2. Aurreko lehen erregelari adierazitakoaren arabera zehaztuko da Zerga honen edo Sozietateen gaineko Zergaren zergadun diren bazkide, oinordeko, erkideei edo partaideei (atzerrian eratu den eta errenten esleipen araubidean dagoen entitate bateko kide direnean) esleitu dakiekeen errentaren zatia.
3. Errentak esleitzen dituen entitateak atzerrian lortzen baditu errentak, eta atzerriko herrialde horrek ez badu Espainiarekin sinatu zergapetze bikoitza saihesteko eta informazioa elkarri trukatzeko hitzarmenik, errenta negatiboak ez dira konputatuko herrialde berean lortu eta iturri beretik datozen errenta positiboak baino handiagoak direnean.

Soberakina ondorengo lau urteen barruan konputatuko da, hirugarren erregelari adierazitakoaren arabera.

Errentak esleitzeko erregimenean dauden entitateei ordaindutako errentak atxikipenari edo konturako sarrerari lotuta izango dira, Errenta Zergaren arauari jarraituta. Berdion dio beren kide bat edo guztiak diren zerga honen zergadunak, Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasiboak edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren zergadunak. Atxikipen edo konturako sarrera hori bazkide, oinordeko, erkide edo partaidearen ezarpen pertsonaletik kenduko da, errentak esleitzen zaizkion proportzio berean.

Kasu bakoitzean aplika daitezkeen arau edo itunen arabera esleitu zaizkie errentak bazkide, oinordeko, erkide edo partaideei, eta Zerga Administrazioak ez badu zalantzarik gabeko horien berririk, zati berdinetan esleitu zaie.

Errentak esleitzen dituen entitateko kideek, zerga hau ordaindu beharra edukiz gero, eskubidea dute aurreikusita dauden integrazio portzentajeak aplikatzeko badin eta jarduera ekonomikoaren, etxebizitzatik ez datorren kapital higiezinaren, edo kapital higigarriaren⁸² etekin garbia bi edo bost urtetik gorako epean sortuta badago eta aldizka edo noizean behin lortu ez

bada, edo denbora zehar era irregular nabarmenean lortutakoztat erregelamenduz kalifikatzen denean.

Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasiboak eta establezimendu iraunkorra duten Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren zergadunak errentak esleitzeko erregimenean dagoen entitate bateko kide direnean eta entitate horrek inbertsio kolektiboko akzio edo partaidetzak eskuratzen dituenean, euren oinarri ezargarrian integratuko dute akzio edo partaidetza horien gatik kontabilizatutako edo kontabilizatu beharreko errenten zenbatekoa. Halaber, euren oinarri ezargarrian integratuko dute kapital propioetatik hirugarren batzuei lagatako kapital higigarriaren etekin zenbatekoa, etekin horiek errentak esleitzeko erregimenean dagoen entitatearen alde sortu direnean.

Errentak esleitzeko erregimenean dauden entitateek informatzeko duten obligazioa

Errentak esleitzen dituzten entitateek aitorten informatiboa aurkeztu beharko dute, Ogasun eta Finantza Departamentuko foru diputatuak onartzen duen ereduaren bidez. Bazkide, oinordeko, komunero edo partaideei esleitu beharreko errentak adieraziko dira aitorten horretan, lurralde espainiarrean egoiliarrik izan edo ez.

Informatzeko obligazioa honako hauek bete beharko dute: errentak esleitzen dituen entitatearen ordezkariak, martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak –Gipuzkoako Zergen Foru Arau Orokorrak– 45.3 artikuluan jasotakoaren arabera hala izendatua izan denean, edo, entitateak atzerrian eratu badira, entitateko kideek, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunak edo Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasiboak direnean.

Jarduera ekonomikorik egiten ez badute eta beren urteko errentak 3.000 eurotik gorakoak ez badira, errentak esleitzen dituzten entitateek ez dute aitorten informatiborik aurkeztu beharko.

Errenten esleipen erregimeneko entitateek bazkideei, oinordekoei, komuneroei edo partaideei jakinarazi beharko dizkiete entitatearen errenta osoa eta haietako bakoitzari esleitu beharreko errenta.

⁸² Kapital higigarriaren etekinak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 29ko 10/2006 Foru Arauaren 40. artikuluan daude araututa.

8

Denboraren araberako egozpena

8.1 Arau orokorra

8.2 Arau bereziak

8.1 Arau orokorra

Neurri handi batean, sarrera eta gastuen bitartez erabakitzen da zergadunak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan ordaindu behar duen amaierako kuota.

ERNE: zergadunak jakin behar du normalean **sarrerak eta gastuak batzuk sortu eta besteak gertatu diren zergaldietan** aitortu beharko direla. Hau da: ez du zerikusirik noiz kobratu edo ordaindu den.

Zehazki, honako irizpide hauek erabiliko dira:

- **Lanaren eta kapitalaren etekinak** jasotzaileak exiji ditzakeen zergaldiari egotziko zaizkio.
- **Jarduera ekonomikoaren etekinak** Sozietateen gaineko Zergaren araudiak ezarritakoaren arabera egotziko dira, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauak jasotako berezitasunak eragotzi gabe.
- **Ondare irabazi eta galerak** ondare aldaketa gertatu den zergaldiari egotziko zaizkio.
- **Egoitza atzerrira aldatu eta zergaduna hilez gero**, aurrerago jasoko den irizpidea erabiliko da.

8.2 Arau bereziak

Arau orokorrek batera, badira bederatzi arau berezi:

1. Errenta osorik edo zati batean ordaindu ez bada, **epaiketa batean** zeinek duen errenta jasotzeko eskubidea edo zein kopurutan erabakiaren zain dagoelako, epaia irmo bilakatzen den zergaldiari egotziko zaizkio ordaindu ez diren kopuru horiek.
2. **Zergapekoari leporatu ezin zaizkion arrazoi justifikatuak** tarteko badira, lan etekinak exijigarri izan ziren zergaldia ez den beste batean jasotzen direnean, hari egotziko zaizkio (exijigarria izan zirenekoa). Horrela gertatzean, aitorten-likidazio osagarri bat egingo da zigorrik, berandutza interesik eta inolako errekarurik ezarri gabe. Aipatu etekinak jasotzen diren egunetik Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondorengo aitortenaren mugaegunera doan tartean egin beharko da aitortpena.
Aurreko 1. apartatuan aurreikusitako egoera gertatzen denean, etekinak epailearen erabakia irmo bilakatzen den zergaldian izango dira exijigarriak.
3. Laneko araudian aurreikusitakoaren arabera, **langabeziaren prestazioa ordainketa bakarreko modalitatean jasotzen bada**, aukera horretaz baliatu izan gabe prestazioa jasotzeko eskubidea izango zuen zergaldi bakoitzaren artean banatu eta egotzi ahal izango da. Egozpena zergaldi bakoitzean egitekotan, ordainketa bakarreko modalitatean izan ez bazen, prestazioa jasotzeko eskubidea izango zuen denboraren arabera banatuko da proportzionalki.
4. **Kobrantza eta ordainketen egozpen irizpidea**. Beren jarduera ekonomikoaren etekin garbia zehazteko zuzeneko zenbatespen erraztuaren modalitatea erabiltzen dituzten zergadunek aukera izango dute sarrera eta gastuen egozpen temporalak egiteko kobrantza eta ordainketa irizpidea erabiliz, baina beti ere honako baldintza hauek beteiz:
 - Sarrera edo gastuen zerga sailkapenean inolako aldaketarik ez eragitea.

- Aitortzaileak kobrantza eta ordainketen irizpidea aukeratu duela adieraztea eragina izan behar duten ekitaldiko aitortpena aurkeztean.
 - Denboraren araberako egozpen irizpideak aldatzeak ez ekartzea berekin gastu edo sarreraren bat konputatu gabe geratzea. Horrelakoetan, denboraren araberako egozpen irizpidea aldatu aurretik egoera erregularizatu beharko da.
 - Egozpen irizpidea bera izatea irizpide hori aplikatzen zaion jarduera ekonomikoaren ondorioz sortutako sarrera eta gastu guztietarako.
- Aitortpenean hala adierazten denean onartuko du Zerga Administrazioak kobrantza eta ordainketen irizpide hau. Gutxienez, hiru urteko epean eutsi beharko zaio aukerari.
5. **Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketen kasuan**, zergapekoak eragiketa horietan izandako errentak egotzi ahal izango ditu proportzionalki, kobrantzak exiji ditzakeen neurrian.

Eragiketak epeka edo prezio geroratuarekin egiten direla jotzen da, horien kobrantza bere osoan edo zatika egiten denean ordainketa desberdinen bidez, baldin eta ematearen edo eskura jartzearen eta azkeneko ordainketaren epemugaren arteko denbora urtebetetik gorakoa bada.

Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketa bat osorik edo zati batean ganbio letrak jaulkiz ordaintzen denean eta horiek epemugaren aurretik irmo eskualdatzen direnean, eskualdaketa izan den zergaldiari egotziko zaio errenta.

Inoiz ere ez dute tratamendu hau izango, eskualdatzailearentzat, biziarteko edo aldi baterako kontratuetatik etorritako eragiketek. Ondasunak eta eskubideak biziarteko edo aldi baterako errenta baten trukean eskualdatzen direnean, errenta hura erabaki zen zergaldiari egotziko dio errentadunak ondare irabazia edo galera.

6. **Dibisa** edo atzerriko monetaren saldoa adierazten duten kontuetan izandako diferentzia positiboak edo negatiboak, beren kotizazioetan izandako gorabeheraren eraginez, egin den ordainketa edo kobratu den uneko zergaldiari egotziko zaizkio.
7. **Errenta balioetsiak**, era berean, ustez gertatu diren zergaldiari egotziko zaizkio.
8. **Bizitza aseguru kontratuaren inbertsioaren arriskua hartzaileak bereganatua duenean**, polizari atxikitako aktiboek zergaldiaren hasieran eta amaieran duten likidazio balioaren arteko diferentzia zergaldi bakoitzeko **kapital higigarriaren etekin gisa** egotziko da. Egotzitako zenbatekoak gutxitu egingo du kontratu horietan diru kopuruak jasotzetik sortutako etekina.

Zirkunstantzia hauetako bat gertatzen den kontratuaren, ez da aplikatuko denboraren araberako egozpenaren erregela berezi hau:

- a) Hartzaileari ez ematea polizak eragindako inbertsioak aldatzeko ahalmena.
 - b) Hauek izatea hornidura matematikoen inbertsio gaiak:
- Inbertsio kolektiboko erakundearen akzioak edo partailetzak, kontratuan aurrez ezarriak, baldin eta:
 - Erakunde horiek Inbertsio Kolektiboko Erakundeetako buruzko azaroaren 4ko 35/2003 Legek xedatutakora egokituta badaude.

- Erakunde horiek Europako Kontseiluak 1985eko abenduaren 20an onartutako 85/611/EEE Zuzentzararen babesa badute.
- Aseguru entitatearen balantzean berezita adierazitako aktibo multzoak, baldintza hauek betetzen badira:
 - Momentu guztietan aseguru entitateak erabakiko du zein aktibo sartzen den berezita aktibo multzo desberdin bakoitzean; ondorio horietarako, aktiboak aukeratzeko askatasun osoa izango dute entitate horiek, aktibo multzoaren arrisku profilari edo beste-lako zirkunstantzia objektiboei buruz aurrez erabakitako irizpide orokorre lotuta bakarrik.
 - Hornidura teknikoan inbertsioak jaso ditzaketen aktiboetan inbertitu behar dira hornidurak, eta aktibo horiek azaroaren 20ko 2486/1998 Errege Dekretuak, Aseguru Pribatuak Antolatu eta Ikuskatzeko Erregelamenduari buruzkoak, 50. artikuluan jasotzen dituenak izango dira, ondasun higiezinak eta eskubide erreal higiezinak izan ezik.
 - Aktibo multzo bakoitzeko inbertsioek dibertsifikazio eta sakabanaketa mugak bete beharko dituzte, Aseguru Pribatuak Antolatu eta Ikuskatzeko Legearen Testu Bateratuari buruzko martxoaren 5eko 6/2004 Errege Dekretu Legegileak, haren Erregelamenduari buruzko azaroaren 20ko 2486/1998 Errege Dekretuak eta hura garatzeko ematen diren gainerako arauak izaera orokorre jasotakoaren arabera. Dena den, aktibo multzoek baldintza horiek betetzen dituztela ulertu behar da haien helburua denean Europar Batasuneko bigarren mailako balore merkatu ofizialetako batean burtsako edo errenta finkoko indize jakin bat erreproduzitzera zuzenduta dagoen inbertsio politika bat garatzea.
 - Hartzaileak ahalmen bakarra izango du, alegia aseguru entitateak aseguruaren hornidura matematikoa aktiboen zein multzo bereizitan inbertitu behar duen aukeratzeko ahalmena. Inoiz ez du parte hartuko multzo bereizi bakoitzaren barruan hornidura horiek

zein aktibo konkretutan inbertituko diren erabakitzerakoan.

- Kontratu hauetan, hartzaileak edo aseguratuak kontratuetan espresuki izendatuta dauden inbertsio kolektiboko erakundeen edo aktibo multzo bereiztuen artean aukeratu ahal izango du polizan jasotako zehaztapenei jarraiki, eta inoiz ere ezin izango da berezitasun singularrik ezarri hartzaile edo aseguratu bakoitzarentzat.
- Aurreko baldintzak kontratuaren indarraldi osoan bete behar dira.

9. Kapital higiezinaren etekinak kobrantza gertatzen den zergaldiari egotzi behar zaizkio.

Zer egin behar da egoitza atzerrira aldatuz gero?

Zergaduna atzerrira aldatzen badu egoitza eta zergadun izateari uzten badio, egoitza aldatu aurreko tokian Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergarengatik aitortu beharreko azkeneko zergaldiari dagokion oinarri ezargarrian jasoko dira egozteko dauzkan errenta guztiak, erregelamendu bidez finkatzen diren baldintzetan. Hala gertatzen denean, autolikidazio osagarria egingo da, zigorrik, berandutza interesik eta inolako errekarrik gabe.

Eta zergaduna hilez gero?

Zergaduna hilez gero, aitortpena egin beharreko azkeneko zergaldiko oinarri ezargarrian jaso beharko dira egozteko dauden errenta guztiak.

Autore eskubideen ustiapena lagatzea

Autore eskubideen ustiapena lagaz lortzen diren etekinak direnean, baldin eta urte batzuetan sortu badira, zergadunak haien konturako aurrerapena aukeratu ahal izango du eskubideak sortuz doazen neurrian.

ERNE: inola ere, «denboraren araberako egozpen irizpidea» edo etekin garbia kalkulatzeko metodoa aldatzeak ez du berarekin ekarriko gastu edo sarrera bat konputatu gabe geratzea edo berriro beste ekitaldi bati egoztea. Horrela gertatuz gero, lehendabizi, aitortu gabea edo beste ekitaldi batean aitortua erregulatuko da eta, bigarrenik, egozpen irizpidea aldatuko da.

9

Oinarri ezargarria

- 9.1 Zein errenta sartzen da oinarri ezargarrian?
- 9.2 Oinarri ezargarri motak
- 9.3 Oinarri ezargarri orokorra
 - 9.3.1 Zein errenta sartzen da oinarri ezargarri orokorrean?
- 9.4 Aurrezpenaren oinarri ezargarria
 - 9.4.1 Zein errenta sartzen da «aurrezpenaren» oinarri ezargarrian?

9.1 Zein errenta sartzten da oinarri ezargarrian?

Oinarri likidagarria, kuota osoa eta kuota likidoa kalkulatu aurretik, oinarri ezargarria kalkulatu behar da. Oinarri ezargarrian, zergadunak aitortu beharreko zergaldian lortutako errenta guztiak sartzten dira. Laburbilduta, errenta hauek sartuko dira:

- **Etekinak (+/-):**
 - Lan etekinak
 - Kapital etekinak (higigarria/higiezina)
 - Jarduera ekonomikoen etekinak
- **Bazkideari egozten zaion errenta.** Hauek izan daitezke:
 - Lurralde espainiarrean egoitza ez duten sozietate gardenen errentak (+)
 - Paradisu fiskaletan eratutako inbertsio fondoerentak (+)
 - Interes ekonomikoko taldeen errentak (+/-).
 - Enpresen aldi baterako batasunen errentak (+/-).
- **Ondare irabaziak eta galerak (+/-)**

Ikus daitekeenez, positiboak (+) edo negatiboak (-) izan daitezke errentak. Hau da: errenta positiboak batu (edo integratu) eta negatiboak kendu (edo konpentsatu) egiten dira.

9.2 Oinarri ezargarri motak

Oinarri hauek dira oinarri ezargarriaren osagaiak:

- Oinarri ezargarria orokorra.
- Aurrezpenaren oinarri ezargarria.

9.3 Oinarri ezargarri orokorra

9.3.1 Zein errenta sartzten da oinarri ezargarri orokorrean?

Etekin hauek sartzten dira oinarri ezargarri orokorrean:

- **Lanaren etekinak.**
- **Kapital higiezinaren etekinak, etxebizitzak errentan ematetik ez datozenean.**
- **Kapital higigarriaren etekinak,** sozietateen gaineko zergaren araudiak 16. artikuluan ezarritako moduko lotura dagoenean, mota honetakoak badira: kapital propioak hirugarren batzuei lagatzeagatik lortutakoak, eta errentak esleitzeko erregimenean dauden entitateek bazkide, oinordeko, erkide edo partaideei esleitutakoak. Azken kasu horretan, ezinbestekoa da bazkide, oinordeko, erkide edo partaideek kapital ekarpenen bitartez bakarrik parte hartzea entitatean.

Era berean, **kapital higigarriaren honako etekinak ere** sartuko dira oinarri ezargarri orokorraren barruan: jabetza intelektualaren eta industrialaren etekinak, laguntza teknikoa emateagatik lortutakoak, ondasun higigarriak, negozioak edo meategiak errentan ematetik datozenak, azpierreantatzaileak azpierreantamendutik jasotzen dituenak, eta irudia ustiatzeko eskubidea lagatetik eratorritakoak.
- **Jarduera ekonomikoen etekinak.**
- Nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean egiten diren **errenta egozpenak**, honako entitateak direnean:

«paradisu fiskaltzat» kalifikatutako herrialde edo lurraldeetan eratu diren inbertsio kolektiboko erakundeak, interes ekonomikoko taldeak eta aldi baterako enpresa batasunak.

- **Ondare irabazi eta galerak**, ondare elementuak eskualdatzeagatik sortu ez direnean.

Nola kalkulatzten da oinarri ezargarri orokorra?

Bi saldo hauek dira oinarri ezargarri orokorraren osagaiak:

- **Etekinen saldoa** (lanekoak, jarduerenak eta kapitalekoak) eta bazkideei egotzitako errenten saldoa (nazioarteko gardentasun fiskala eta paradisu fiskaletan eratutako inbertsio fondoak, enpresen aldi baterako batasunak, interes ekonomikoko taldeak...). Ekitaldiko errenta positiboen baturaren eta negatiboen baturaren arteko diferentzia izango da saldoa. Beraz, positiboa edo negatiboa izan daiteke saldoa.
- **Ondare irabazi eta galeren saldoa, ondare elementuak eskualdatzeagatik sortu ez direnean**, betiere saldo hori positiboa bada Saldo negatiboa bada, horren zenbatekoa aurreko paragrafoan aipatutako errenten saldo positiboarekin konpentsatuko da, hau da, zergaldi berean lortutako saldo positiboarekin, eta muga saldo positibo horren %25 izango da.

Kompentsazio hori egin eta saldo negatiboa ateratzen bada, zenbateko hori hurrengo lau urteetan zehar konpentsatuko da, aurreko paragrafoetan ezarri den hurrenkerari jarraituta.

Ondorengo ekitaldi bakoitzean onar daitekeen gehieneko kopuruan egin behar da konpentsazioa, betiere lau urteko epearen barruan, ondorengo ekitaldietako ondare galerak metatuz.

9.4 Aurrezpenaren oinarri ezargarria

9.4.1 Zer errentak sartzten dira aurrezpenaren oinarri ezargarrian?

Etekin hauek sartzten dira aurrezpenaren oinarri ezargarrian:

- **Kapital higiezinaren etekinak, etxebizitzak errentan ematetik datozenean.**
- **Kapital higigarriaren etekinak**, honela lortu direnean: edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzeagatik, kapital propioak hirugarren batzuei lagatzeagatik, kapitalizazio eragiketarak egiteagatik, bizitza edo elbarritasun aseguru kontratuak izenpetzeagatik, eta kapitalak ezartzeagatik.
- Ondare elementuak eskualdatzeagatik agerian jartzen diren **ondare irabaziak eta galerak.**

Nola kalkulatzten da aurrezpenaren oinarri ezargarria?

Aurrezpenaren oinarri ezargarriak bi saldo hartzen ditu:

- **Kapital higiezinaren eta higigarriaren etekinak**, aurrezpenaren oinarri ezargarrian sartzten direnak, zergaldi bakoitzean elkarren artean bakarrik integratu eta konpentsatu ondoren ateratzen den **saldoa positiboa**.

Aurreko paragrafoan aipatutako integrazio eta konpentsazioa egin ondoren saldo negatiboa ateratzen bada, aurrezpenaren oinarri ezargarrian sartzekoak diren kapital higiezinaren eta higigarriaren etekin saldo positiboekin baino ezingo da konpentsatu zenbateko hori, hain zuzen ere, ondorengo lau urteetan agerian jartzen direnekin.

- **Ondare elementuak eskualdatzeagatik sortutako ondare irabazi eta galerak**, zergadi bakoitzean elkarren artean bakarrik integratu eta konpentsatu ondoren ateratzen den **saldo positiboa**.

Aurreko paragrafoan aipatutako integrazio eta konpentsazioa egin ondoren saldo negatiboa ateratzen bada, zenbateko hori ondare elementuen eskualdatetatik datozen irabazi eta galeren saldo positiboarekin baino ezingo da konpentsatu, hain zuzen ere, hurrengo lau urteetan agerian jartzen direnekin.

Kompentsazioak ondorengo ekitaldietako bakoitzak baimentzen duen gehieneko kopuruan egingo dira, aurreko apartatuan aipatzen den lau urteko epearen barruan beti, ondorengo ekitaldietako errenta negatiboak metatuz.

Zergadunak agiri bidez frogatu beharko du, hala badagokio, zein ekitaldietakoak diren eta zein zenbateko duten konpentsatu nahi dituen saldo negatiboak, sortu diren ekitaldia edozein dela ere.

10

Oinarri likidagarria

- 10.1 Zer da oinarri likidagarria?
- 10.2 Oinarri likidagarri orokorra
 - 10.2.1 Zein murrizpen sartzen da oinarri likidagarri orokorrean?
 - 10.2.2 Oinarri likidagarri orokor negatiboen konpentsazioak
- 10.3 Aurrezpenaren oinarri likidagarria

10.1 Zer da oinarri likidagarria?

Legez jasotako murrizpenak oinarri ezargarriari aplikatuz lortzen den emaitza da oinarri likidagarria. Beraz, kenketa honen emaitza da:

Oinarri likidagarria = oinarri ezargarria – murrizpenak

Hortaz, murrizpenik ez badago, oinarri likidagarria eta oinarri ezargarria berdinak izango dira.

Oinarri likidagarriaren motak

Oinarri likidagarrian bi oinarri mota bereizten dira:

- Oinarri likidagarri orokorra
- Aurrezpenaren oinarri likidagarria

10.2 Oinarri likidagarri orokorra

10.2.1 Zein murrizpen sartzen da oinarri likidagarri orokorrean?

Ondoko hiru murrizpenak sartzen dira oinarri likidagarri orokorrean:

- Murrizpena pentsio konpentsagarriak eta urteko mantenuak ordaintzeagatik.
- Murrizpena mutualitateetan, aurreikuspen plan aseguratuetan, pentsio planetan, Europako Parlamentuak eta bertako Kontseiluak 2003ko ekainaren 3an enpleguko pentsio fondoen jarduerari eta ikuskapenari buruz emandako 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planetan, enpresen gizarte aurreikuspeneko planetan, mendekotasun aseguruuetan eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetan (BGAEetan) egindako ekarpenengatik.
- Murrizpena baterako aitortpena egiteagatik.

ERNE: hiru murrizpen horiek oinarri ezargarri orokorretik kenduko dira. Aipatu diren hurrenkeran egingo dira murrizpenak. Murrizpen horiek egiteak ezin du ekarri oinarri likidagarri orokorra negatiboa izatea, ezta oinarri hori gehitzea ere.

10.2.1.1 Murrizpena pentsio konpentsagarriak eta urteko mantenua ordaintzeagatik.

Zergadunak ordainketa hauen zenbatekoa kendu dezake oinarri ezargarri orokorretik:

- Ezkontidearen alde edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikote lagunaren alde epailearen aginduz ordaindutako pentsio konpentsagarriak.
- Epailearen aginduz ere urteko mantenerako ordaindutako zenbatekoak. Hala ere, kanpoan geratzen dira zergadunak seme-alabei ordaindutakoak.

10.2.1.2 Murrizpena mutualitateetan, aurreikuspen plan aseguratuetan, pentsio planetan, 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planetan, enpresen gizarte aurreikuspeneko planetan, mendekotasun aseguruuetan eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetan egindako ekarpenengatik.

Atal honen barruan, aurrezki eta aurreikuspenera bildutako kopuruak muga eta baldintza jakin batzuetan murrizteko aukera

ematen duten murrizpen batzuk jaso dira. Hona hemen murrizpenak:

1. *Murrizpena gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin, aurreikuspen plan aseguratuekin, pentsio planetan, 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planetan, enpresen gizarte aurreikuspeneko planetan, eta mendekotasun aseguruekin egindako aseguru kontratuengatik.*

a) Aseguru kontratuak gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin

Zergadunak gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin egindako aseguru kontratuengatik ordaindu dituen kopuruak murriztu ahal izango dira, baldin eta zergaduna hauetako bat bada:

- Gizarte segurantzaren erregimenetako batean sartuta ez dagoen profesionala, bere ezkontidea, izatezko bikote-laguna, lehen mailako ahaide odolokideak, eta mutualitate horietako langileak, baldin eta kopuru hori murriztu ez badute jarduera profesionalaren etekin garbiak kalkulatzeko.
- Gizarte Segurantzaren edozein erregimenetan sartuta dagoen banakako profesionala edo enpresaria, bere ezkontidea, izatezko bikote-laguna, lehen mailako ahaide odolokideak, eta mutualitate horietako langileak.

ERNE: aurreko bi kausetan, Pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen testu bateratuak⁸³ 8.6 artikuluan jasotako kontingentziak estali behar dituzte aseguru kontratuak.

- Besteren konturako langilea edo bazkide langilea. Kasu honetan, besteren konturako langileek edo bazkide langileek ordaindutako kopuruak murriztuko dira, barne sartuta haiei lan pertsonalaren etekin gisa egotzi zaizkien sustatzailearen kontribuzioak, baldin eta Pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen testu bateratuak⁸⁴ lehendabiziko xedapen gehigarrian jasotakoaren arabera egiten badira eta aipatu langileentzako langabezi saria sartu bada.

b) Aurreikuspen plan aseguratuen.

Aurreikuspen plan aseguratuetan ordaindutako primak murriztu ahal izango dira.

Aseguratutako aurreikuspen planak aseguru kontratuak dira berez, ondoko baldintzak bete behar dituztenak:

- Hartzailea, aseguratu eta onuraduna zergaduna izatea. Dena den, heriotza kasuan, prestazioak jasotzeko esku-bidea sor dezake Pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen testu bateratuak⁸⁵ ezarritakoaren arabera.
- Bakarrik estaliko dira Pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen testu bateratuak⁸⁶ 8.6 artikuluan jasotako kontingentziak (erretiroa, lan ezintasuna, heriotza eta mendekotasuna), eta estaldura nagusia erretiroa izango da. Aseguru kontratu batek estaldura nagusia erretiroa izateko beharkizuna betetzen duela ulertuko da baldintza hau egiaztatzen denean: urte bakoitzaren amaieran lortutako erretiro eta mendekotasunerako hornikuntza matematikoaren balioa gutxienez izatea heriotza edo elbarritasun kapitalerako planaren hasieratik ordaindutako primen baturaren hirukoitza.

⁸³ Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

⁸⁴ Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

⁸⁵ Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

⁸⁶ Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

- Diru kopuruak aurrerapenez, osorik edo zati batean bakarrik erabil daitezke Pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen testu bateratuak⁸⁷ 8.8 artikuluan jasotako kasuetan: gaixotasun larria edo iraupen luzeko langabezia.
- Aseguru kontratuei buruzko urriaren 8ko 50/1980 Legeak 97. eta 99. artikuluetan xedatutakoa ez da kontratu hauetan aplikatuko. Aseguratzailerak ezin dio eman hartzaileari prestazio aseguruaren aurrerakinik, eta azken horrek ezin du poliza laga edo bahitu.
- Interes bermea eman behar du, eta teknika aktuarialak erabili behar ditu.
- Polizaren baldintzetan espresuki eta nabarmen utzi beharko da agerian aseguraturako aurreikuspen plan bat dela.
- Arauz ezarrita daude hornikuntza matematikoa beste aurreikuspen plan aseguru batera aldatzeko beharkizunak eta baldintzak.
- Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan eta hori garatzeko arauetan erregulatuta ez dauden alderdietan, kontratu horien ekarpen, kontingentzia eta prestazioen erregimena pentsio planen araudia-ri lotuta egongo da, salbu hornikuntza teknikoan alderdi finantzario eta aktuarialetan. Partikularki, aurreikuspen plan aseguru batean jasotako eskubideak ezin izango dira enbargatu, ez eta epailearen edo Administrazioaren trabarik jaso ere, harik eta prestaziorako eskubidea sortu arte edo gaixotasun larria edo iraupen luzeko langabezia gertatu arte.

Alderantzizko hipoteka bat eratzearen ondorioz onuradunak lor ditzakeen aldizkako diru erabilpenak aurreikuspen plan aseguru bat kontratatuzera zuzendu daitezke, osorik edo zati batean, letra honetan apartatuan jasotako modu eta baldintzetan. Aipatutako hipoteka abenduaren 7ko 41/2007 Legearen lehen xedapen gehigarriak arautu zuen (Lege horrek aldatetako sartu zituen hipoteken merkaturako erregulatzen duen martxoaren 25eko 2/1981 Legean eta sistema hipotekario eta finantzarioari buruzko beste arau batzuetan, alderantzizko hipotekak eta mendekotasun aseguru arautu zituen, eta zerga alorreko zerbait arau ezarri ere bai). Ondorio horietarako, hartzailearen biziraupen egoera erretiro kontingentziarekin parekatzen da, behin hamar urte igarota aurreikuspen plan aseguru horren lehen prima ordaintzen denetik aurrera.

Aurreikuspen plan aseguruaren hornikuntza matematikoa ezin izango da mobilizatu gizarte aurreikuspeneko beste tresna batera eta, gainera, ezin izango dira plan hartara mobilizatu gizarte aurreikuspeneko beste sistema batzuetako eskubide kontsolidatuak edo hornikuntza matematikoak.

c) Pentsio planak eta Europako Parlamentuaren eta bertako Kontseiluaren 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planak.

- Pentsio planen partaideek egindako ekarpenak murriztu ahal izango dira, bai eta sustatzaileak egin eta partaideei lanaren etekin gisa egotzi zaizkien kontribuzioak ere.
- Partaideek eskubidea izango dute Europako Parlamentuak eta bertako Kontseiluak 2003ko ekainaren 3an enpleguko pentsio fondoen jardueri eta ikuskapenari buruz emandako 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planei egindako ekarpenak murrizteko, enpresa sustatzaileek egindako kontribuzioak barne, betiere beharkizun hauek betetzen badira:

- a) Kontribuzioak prestazioa lotzen zaion partaideari egoztea zergen ondorioetarako.
- b) Geroko prestazioa jasotzeko eskubidea atzera egiteko aukerarik gabe eskualdatzea partaideari.
- c) Kontribuzio horri dagozkion baliabideen titularitatea partaideari eskualdatzea.
- d) Estali behar diren kontingentziak azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak, Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratua onartzekoak, 8.6 artikuluan jasotakoak izango dira.

d) Enpresen gizarte aurreikuspeneko planak

Azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak, Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuari buruzkoak, lehen xedapen gehigarrian arautzen dituen enpresen gizarte aurreikuspeneko planei langileek egin dituzten ekarpenak, hartzailearen kontribuzioak barne. Enpresen gizarte aurreikuspeneko planek baldintza hauek bete behar dituzte beti:

- a) Aseguru kontratu mota honi aplikatuko zaizkio bazterkeria ezaren printzipioa, kapitalizazio printzipioa, ekarpenen atzeraezintasunaren printzipioa eta eskubideak esleitzeko printzipioa, horiek guztiak azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak, Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuari buruzkoak, 5. artikuluan 1. zenbakian jasotzen dituenak.
- b) Polizan zehaztuta agertuko da zein prima ordaindu beharko duen hartzaileak gizarte aurreikuspeneko plana betetze aldera. Aseguratuak egotziko zaizkie primak.
- c) Polizaren baldintzetan espresuki eta nabarmen utzi beharko da agerian enpresaren gizarte aurreikuspeneko plana dela.
- d) Arauz ezarriko dira hornikuntza matematikoa enpresaren beste gizarte aurreikuspeneko plan batera aldatzeko beharkizunak eta baldintzak.
- e) Gainera, enpresen gizarte aurreikuspeneko planek baldintza hauek bete behar dituzte:

- Estali behar diren kontingentziak Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak⁸⁸ 8.6 artikuluan jasotakoak izango dira bakarrik (erretiroa, lanerako ezintasuna, heriotza eta mendekotasuna), eta erretiroa estaliko dute nagusiki. Ulertuko da aseguru kontratu batek estaldura nagusia erretiroa duela baldintza hau egiaztatzen denean: urte bakoitzaren amaieran lortutako erretiro eta mendekotasunerako hornikuntza matematikoaren balioa gutxienez izatea heriotza edo elbarritasun kapitalerako planaren hasieratik ordaindutako primen baturaren hirukoitza.

- Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak⁸⁹ 8.8 artikuluan aipatzen dituen kasuetan baino ez da baimenduko diru kopuruak aurrerapenez erabiltzea, dela osorik dela zati batean (gaixotasun larria dagoenean edo iraupen luzeko langabezia denean).
- Kontratu hauetan ez da aplikatuko aseguru kontratuei buruzko urriaren 8ko 50/1980 Legeak 97. eta 99. artikuluan xedatutakoa. Aseguratzailerak ezin dio eman hartzaileari prestazio aseguruaren aurrerakinik, eta azken horrek ezin du poliza laga edo bahitu.

⁸⁸ Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

⁸⁹ Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

⁸⁷ Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

- Interes bat bermatu behar dute, eta teknika aktuarialak erabili.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren foru arauan eta berau garatzeko arauetan berariaz erregulatuta ez dauden alderdietan, kontratu horien ekarpen, kontingentzia eta prestazioen araubidea pentsio planen araudiari lotuta egongo da, salbu hornikuntza teknikoan alderdi finantzario eta aktuarialetan. Partikulariki, enpresen gizarte aurreikuspeneko plan batean jasotako eskubideak ezin izango dira bahitu, ez eta epailearen edo Administrazioaren trazarik jaso ere, harik eta prestaziorako eskubidea sortu arte edo gaixotasun larria edo iraupen luzeko langabezia gertatu arte.

e) Mendekotasun aseguruak

Bakarrik mendekotasun ertain edo handirako arriskua estaltzen duten aseguru pribatuei ordaindutako primak, Autonomia pertsonala sustatzeko eta besteren beharra duten pertsonak zaintzeko Legeak jasotakoaren arabera.

Era berean, zergadunarekin ahaidetasun harreman bat duten pertsonak, zuzeneko edo zeharkakoa izan, hirugarren mailaraino, hori barne, eta haren ezkontideak, izateko bikote-lagunak, edo zergaduna tutoretzapean edo harrera erregimenean beren kargura duten pertsonak, eskubidea izango dute aseguru pribatu horiei ordaindutako primak beren oinarri ezargarri orokorretik murrizteko, ondorengo hirugarren puntuak aipatzen den murrizpen muga kontuan hartuta.

Zergadun berberaren alde primak ordaintzen dituzten pertsonak (zergadunarenak barne) guztira egindako murrizpenak ezin dira izan urtean 8.000,00 eurokoak baino handiagoak.

Horretarako, zergadun berbearen alde prima bat baino gehiago ordaindu denean, zergadunak berak ordaindutako primak murriztu behar dira eta, bakarrik 8.000 euroko mugara iristen ez badira, beste pertsona batzuek haren alde ordaindutako primak murriztu daitezke horien oinarri ezargarri orokorrean. Azken kasu horretan, proportzionaliki egingo da murrizpena.

Prima horiek ez daude lotuta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari.

Aseguru kontratuak baldintza hauek bete behar ditu beti:

- Hartzailea, aseguratu eta onuraduna izatea zergaduna. Dena den, heriotza kasuan, prestazioak jasotzeko eskubidea eman dezake, Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak⁹⁰ xedatutakoaren arabera.
- Interes bat bermatu behar dute, eta teknika aktuarialak erabili.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren foru arauan eta berau garatzeko arauetan berariaz erregulatuta ez dauden alderdietan, kontratu horien ekarpen, kontingentzia eta prestazioen araubidea pentsio planen araudiari lotuta egongo da, salbu hornikuntza teknikoan alderdi finantzario eta aktuarialetan. Partikulariki, mendekotasun aseguru batean jasotako eskubideak ezin izango dira bahitu, ez eta epailearen edo Administrazioaren trazarik jaso ere, harik eta prestaziorako eskubidea sortu arte edo gaixotasun larria edo iraupen luzeko langabezia gertatu arte.

f) Urteko gehieneko ekarpen finantzarioak gizarte aurreikuspeneko mutualitateei, aurreikuspen plan aseguruari, pentsio planei, 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planei, enpresen gizarte aurreikuspeneko planei eta mendekotasun aseguruari.

Atal honetan aipatutako gizarte aurreikuspeneko sistemei **urtean** egindako ekarpenak, oinarri ezargarri murrizteko eskubi-

dea eman dezaketanak, gehienez **10.000,00 eurokoak** dira guztira, sustatzaileek egotzitako kopuruak barne (sistema horiek dira gizarte aurreikuspeneko mutualitateak, aurreikuspen plan aseguruak, pentsio planak, 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planak, enpresen gizarte aurreikuspeneko planak eta mendekotasun aseguruak). Hala ere, zergadunak **50 urtetik gorakoak** direnean, **12.500,00 eurokoa** izango da muga hori⁹¹.

Dena den, ekarpenari ezartzen zaion gehieneko zenbateko horrek oinarri ezargarriaren murrizpenaren muga fiskala errespetatu behar du hurrengo 3.a) puntuak aipatzen den bezala.

g) Eskubide kontsolidatuak eta prestazioak

Mutualisten eskubide kontsolidatuak bakarrik gauzatu ahal izango dira Pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen testu bateratuak 8.8 artikuluan pentsio planei dagokienez jasotako kasuetan⁹², hau da, iraupen luzeko langabezia edo gaixotasun larria dagoenean.

Atal honetan jasotako gizarte aurreikuspeneko sistemetatik jasotako **prestazioak** (gizarte aurreikuspeneko mutualitateak, aurreikuspen plan aseguruak, pentsio planak, 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planak, enpresen gizarte aurreikuspeneko planak eta mendekotasun aseguruak) osorik zergapetuko dira, eta inoiz ere ezin izango zaie gutxitu aurrez murriztu ezin izan diren ekarpen eta kontribuzioen soberakina.

Zergadunak osorik edo zati batean erabiltzen baditu 1. puntu honetan aipatutako gizarte aurreikuspeneko sistemetatik eratorritako eskubide kontsolidatuak eta eskubide ekonomikoak pentsio plan edo fondoan araudian jasota ez dauden kasuetan, borondatezko edo nahitaezko baja kasuetan edo entitatearen desgite edo likidazio kasuetan, behartuta egongo da behar ez bezala egindako murrizketak oinarri ezargarri orokorrean berrezartzera bidezko diren autolikidazio osagarriak eginez eta berandutza interesak sartuz (sistema horiek dira gizarte aurreikuspeneko mutualitateak, aurreikuspen plan aseguruak, pentsio planak, 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planak, enpresen gizarte aurreikuspeneko planak eta mendekotasun aseguruak). Ekarpenean zenbatekoa gaindituta jaso diren kopuruek, sustatzaileek egotzitako kontribuzioak barne, lan etekin gisa tributatuak dute horiek jasotzen diren zergaldian.

Gizarte aurreikuspeneko sistemetan kontsolidatutako eskubideak aurrerapenez erabiltzeagatik oinarri ezargarriak oker egin diren murrizpenak berrezartzeko, autolikidazio osagarriak aurkeztuko dira. Horiek aurkezteko epea eskubide horiek aurrerapenez erabili diren egunean hasi eta erabilpen aurreratua egin den zergaldiko autolikidazioa egiteko azken egunean amaituko da.

2. Murrizpena borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei emandako kopuruengatik

Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako bazkideek egindako ekarpenak murriztu ahal izango dira, betiere Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateen erregimen fiskalari buruzko uztailaren 15eko 7/1988 Foru Arauak 3. artikuluan jasotzen dituen gorabeherak nahiz bazkide langileen langabezia estaltzeko direnean, bai eta bazkide babesleek egin eta entitateetako bazkideei lanaren etekin gisa egotzi zaizkien kontribuzioak ere.

Gizarte aurreikuspen sistema honetatik jasotako prestazioak beren osoan zergapetuko dira, eta murrizpenik izan ez duten gehiegizko ekarpen eta kontribuzioen zenbatekoak ezingo zaizkie inoiz gutxitu.

⁹¹ Azaroaren 28ko 35/2006 Legearen hamaseigarren xedapen gehigarria.

⁹² Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

⁹⁰ Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

Zergadunak osorik edo zati batean erabiltzen baditu borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetatik eratorritako eskubide ekonomikoak borondatezko edo nahitaezko baja kasuetan edo entitatearen desegite edo likidazio kasuetan, behartuta egongo da behar ez bezala egindako murrizketak oinarri ezargarri orokorrean berrezartzera bidezko diren autolikidazio osagarriak eginez eta berandutza interesak sartuz. Ekarpenen zenbatekoa gaudituta jaso diren kopuruek, sustatzaileak egotzitako kontribuzioak barne, lan etekin gisa tributatu dute horiek jasotzen diren zergaldian.

Gizarte aurreikuspeneko entitateetatik eratorritako eskubideak aurrerapenez erabiltzeagatik oinarri ezargarrian oker egin diren murrizpenak berrezartzeko, autolikidazio osagarriak aurkeztuko dira. Horiek aurkezteko epea eskubide horiek aurrerapenez erabili diren egunean hasi eta erabilpen aurreratua egin den zergaldiko autolikidazioa egiteko azken egunean amaituko da.

3. *Zenbaterainoko murrizpenak aplika daitezke mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pentsio planei, 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planei, enpresen gizarte aurreikuspeneko planei, mendekotasun aseguruiei, eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei ekarpenak egiteagatik?*

a) **Izaera orokorrean, murrizpen horien mugak ondokoak dira:**

- 8.000 euro urtean, mutualistek, aseguratuek, partaideek edo bazkideek gizarte aurreikuspeneko mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pentsio planei, 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planei, enpresen gizarte aurreikuspeneko planei, mendekotasun aseguruiei, eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei egindako ekarpenen zenbateko osoagatik. Kopuru horretan ez dira sartuko gizarte aurreikuspeneko mutualitateen, enplegu pentsio planen, 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planen, enpresen gizarte aurreikuspeneko planen eta mendekotasun aseguruen sustatzaileek edo bazkide babesleek mutualistei, partaideei edo bazkideei egotzen dizkieten kontribuzio enpresarialak.

Zergaren sortzapen egunean mutualistek, aseguratuek, partaideek edo bazkideek 52 urte baino gehiago baditu, aurreko muga 1.250,00 euro gehituko da bazkide, partaide, mutualista edo aseguratua 52 urtetik gorako adina gauditzen duen urte bakoitzeko. Bazkide, partaide, mutualista edo aseguratuen adina 65 urtekoa edo handiagoa denean, 24.250,00 eurokoa izango da muga hori.

- 8.000 euro urtean, gizarte aurreikuspeneko mutualitateen, enplegu pentsio planen, 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planen, enpresen gizarte aurreikuspeneko planen eta mendekotasun aseguruen sustatzaileek nahiz bazkide babesleek zergadunari egotzitako kontribuzio enpresarial guztiengatik.

Zergaren sortzapen egunean mutualistek, aseguratuek, partaideek edo bazkideek 52 urte baino gehiago baditu, aurreko muga 1.250,00 euro gehituko da bazkide, partaide edo mutualistak 52 urtetik gorako adina gauditzen duen urte bakoitzeko. Bazkide, partaide, mutualista edo aseguratuen adina 65 urtekoa edo handiagoa denean, 24.250,00 eurokoa izango da muga hori.

Banakako enpresariak gizarte aurreikuspeneko mutualitateei, enplegu pentsio planei, 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planei, enpresen gizarte aurreikuspeneko planei edo borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei egindako ekarpen propioak muga horren barruan sartzen direla joko da, baldin eta

enpresaria aldi berean sustatzailea eta partaide edo mutualista bada edo bazkide babesle eta onuradun gisa ageri bada. Nolanahi ere, ezinbestekoa izango da erregelamenduz ezarrita dauden baldintzak betetzea⁹³.

- a) Ekarpentak borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei egitea eta enpresaria aldi berean bazkide babesle eta onuradun gisa agertzea.
- b) Jarduera ekonomikoaren titularrak enplegatutako langileak edukitzea, enplegu borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei kontribuzio edo ekarpen enpresarialak egitea eta azken horiek langile guztiei eragitea.

Ondorio horietarako, enplegatutako langiletzat hartzen da besteren kontura edo soldatapean aritzen den langilea bazkide babeslearekin lan harreman bat dela medio lotuta dagoenean, lan harreman berezia duten langileak barne hartuta.

Ondorengo baldintzak betetzen direnean ulertuko da jardueraren titularrak borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei egindako kontribuzioek langile guztiei eragiten dietela:

- a) Jarduera ekonomikoaren titularra bazkide babesle denean.
- b) Enplegatutako langile guztiak jardueraren titularra bazkide babesle duen gizarte aurreikuspen enpresarialeko entitate batera bilduta daudenean edo biltzeko moduan direnean, bertan sartzeko bi urtetik gorako antzinasuna eskatu gabe.
- c) Kontribuzio enpresarialak akordio kolektiboaren edo antzeko xedapenen bidez finkatutako irizpideen arabera egin beharko dira edo, bestela, jardueraren titularra bazkide babesle duen borondatezko gizarte aurreikuspen enpresarialeko entitateak ezarriak dituen zehaztapenen arabera. Irizpide horiek proportzionaltasuna gorde behar dute zenbait parametro zenbakarriekin, hala nola soldatarekin, adinarekin, antzinasunarekin, langileen ekarpenen zenbatekoarekin edo bestelakoekin, eta proportzionaltasun horrek, bere aldetik, jarduera ekonomikoaren titularrari eta enplegatutako langile guztiei eragin beharko die.

Nola aplikatzen dira aurreko mugak?

Aurreko mugak banaka eta independenteki aplikatuko zaizkio familia unitatean sartutako mutualista, aseguratua, partaide edo bazkide bakoitzari.

Zer gertatzen da ekarpenak mugak gauditzen baditu?

Gizarte aurreikuspeneko mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pentsio planei, 2003/41/EB Zuzentarauan araututako pentsio planei, enpresen gizarte aurreikuspeneko planei eta mendekotasun aseguruiei ekarpenak egin dizkieten partaide, mutualista edo aseguratuek ezin izan badituzte murriztu ekarpen horiek oinarri ezargarrian jarraian aipatzen diren arrazoiengatik, ondorengo bost ekitaldietan egin ahal izango dituzte murrizpen horiek, bidezkoa bada sustatzaileak egin eta haiei egotzitako ekarpenak barne:

- Oinarri ezargarria nahikoa ez izateagatik.
- Urteko ekarpenen baturarako finkatutako 8.000,00 euroko gehieneko muga gauditzeagatik, muga hori errespetatuz. 52 urtetik gorako bazkideak direnean, gehieneko muga hori 1.250,00 euro gehituko da 52tik gorako adina gandi-

⁹³ Abenduaren 18ko 137/2007 Foru Dekretua, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Erregelamendua onartzen duena: 64. artikulua.

tzen den urte bakoitzeko. 65 urteko edo hortik gorako bazkideen kasuan, muga hori 24.250,00 eurokoa da.

- Enpresek urtean egindako kontribuzioen baturarako finkatutako 8.000,00 euroko gehieneko muga gainditzeagatik, muga hori errespetatuz. 52 urtetik gorako bazkideak direnean, gehieneko muga hori 1.250,00 euro gehituko da 52tik gorako adina gainditzen den urte bakoitzeko. 65 urteko edo hortik gorako bazkideen kasuan, muga hori 24.250,00 eurokoa da.

Erregela hori ez zaie aplikatuko beren araudi finantzarioan jasotako gehieneko mugak gainditzen dituzten ekarpen eta kontribuzioei.

2011ko ekitaldian, apartatu honetan aipatutako gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpen eta kontribuzioen **gehieneko muga 10.000,00 eurokoa da urtean** (sistema horiek dira gizarte aurreikuspeneko mutualitateak, aurreikuspen plan aseguruak, pentsio planak, 2007 Zuzentarauan araututako pentsio planak, enpresen gizarte aurreikuspeneko planak eta mendekotasun aseguruak). Hala ere, zergadunak 50 urtetik gorakoak direnean, 12.500,00 eurokoa izango da muga hori.

Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei ekarpenak egin dizkieten bazkideek ezin izan badituzte ekarpen horiek oinarri ezargarrian murriztu jarraian aipatzen diren arrazoiengatik, ondorengo bost ekitaldietan murriztu ahal izango dituzte horiek, kontribuzio enpresarialak ere barne:

- Oinarri ezargarria nahikoa ez izateagatik.
- Urtean kontribuzio enpresarialen baturarako finkatutako 8.000,00 euroko gehieneko muga gainditzeagatik, aipatu muga errespetatuz. 52 urtetik gorako bazkideak direnean, aurreko gehieneko muga 1.250,00 euro gehituko da 52tik gorako adin urte bakoitzeko, 65 edo urte gehiagoko bazkideentzat 24.250,00 euroko gehieneko muga jarrita.
- Urtean ekarpenen baturarako finkatutako 8.000,00 euroko gehieneko muga gainditzeagatik, aipatu muga errespetatuz. 52 urtetik gorako bazkideak direnean, aurreko gehieneko muga 1.250,00 euro gehituko da 52tik gorako adin urte bakoitzeko, 65 edo urte gehiagoko bazkideentzat 24.250,00 euroko gehieneko muga jarrita.

Soberakinaren arrazoia oinarri ezargarria nahikoa ez izatea denean eta soberakin hori gertatzen den zergaldian zergadunaren ekarpenak eta sustatzaileak edo bazkide babesleak egotzitako kontribuzioak aldi berean gertatzen direnean, batzuei eta besteei dagokien soberakinaren zatia hurrenez hurreneko ekarpen eta kontribuzioen zenbatekoen proportzioan zehaztuko da.

Aipatu mugak baino handiagoak izateagatik edo oinarri ezargarria nahikoa ez izateagatik ekarpenak oinarri ezargarri orokorrean kendu ezin izan diren ekitaldiko Errenta Zergaren aitortpenen egin beharko da eskaera.

Izaera orokorrean eta pertsona desgaituen aldeko ekarpenetarako finkatu diren mugak gainditzen ez diren lehen ekitaldiari egotziko zaizkio, ondorengo bost ekitaldien barruan, murriztu ezin izan den soberakina.

Baldin eta ekitaldian egindako ekarpenekin batera aurreko ekitaldietan egindakoak ere badaude eta horiek guztiak ezin izan badira murriztu ezarritako mugak gainditzeagatik edo oinarri ezargarria nahikoa ez izateagatik, lehenabizi aurreko ekitaldietakoak murriztuko direla ulertu behar da.

b) Zenbaterainoko murrizpenak egin daitezke pertsona desgaituen alde egindako ekarpenengatik?

Bi muga berezi ezarri dira aurreko apartatuetan aipatutako gizarte aurreikuspeneko entitateei egiten zaizkien ekarpenetarako, pertsona desgaituen alde egindakoak direnean.

Muga berezi horiek bi kasu hauetan aplikatzen dira:

- Ekarpina pertsona desgaituak berak egiten badu, oinarri ezargarri orokorrean murrizpena egiteko gehieneko muga 24.250,00 eurokoa da.
- Ekarpina beste pertsona batek egiten badu, pertsona horrek desgaituaren alde egindako ekarpenengatik gehienez egin daitekeen murrizpena 8.000,00 eurokoa da. Ezinbestekoa da pertsona desgaituarekin ahaidetasun harreman bat izatea edo tutoretzapean hartuta edukitzea. Halere, murrizpen hori ez dago lotuta pertsona horrek izaera orokorrean, eta adierazitako mugen barruan, gizarte aurreikuspeneko sistemetan egin dezakeenarekin.

Zer ekarpenengatik egin daiteke murrizpena, pertsona desgaituak berak egindakoak eta beste pertsona batek desgaituaren alde egindakoak batera agertzen direnean?

Lehenabizi, pertsona desgaituak berak egindako ekarpenak murriztuko dira. Eta pertsona desgaituarenak 24.250,00 euroko muga horretara iristen ez direnean bakarrik murriztuko dira beste pertsona batzuek desgaituaren alde egindako ekarpenak, aipatu mugara iritsi arte. Pertsona horiek beren oinarri ezargarri orokorrean egingo dute murrizpena.

Pertsona desgaituaren alde egindako ekarpenen murrizpen horiek egin ahal izateko, baldintza hauek bete behar dira:

- Pertsona desgaituak %65eko edo hortik gorako minusbaliotasun fisiko edo zentzumenezkoa izan behar du, %33eko minusbaliotasun psikikoa edo handiagoa eduki, edota judizialki aitortutako ezgaitasun bat izan Kode Zibilean jasotako kausak direla medio, maila edozein dela ere.
- Pertsona desgaituaren aldeko ekarpina egiten duenak zuzeneko edo zeharkako ahaide bat izan behar du, hirugarren mailaraino, hori barne, edo, bestela, ezkontidea edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturitako izatezko bikote-laguna, edota tutoretzapean edo harrera erregimenean beren kargupean hartu dutenak.
- Onuradun bakarra pertsona desgaitua izango da, modu ezeztazinean eta edozein kontingentzian.

Dena den, pertsona desgaituaren heriotzak eskubidea sor dezake alarguntasun edo zurtasun prestazioak jasotzeko, haren alde ekarpenak egin dituztenentzat, ekarpen horien proportzioan.

Egindako ekarpenak ezin izan badira murriztu kuota nahikoa ez izateagatik edo pertsona desgaituen alde urtean egindako ekarpenetarako ezarritako gehieneko mugak gainditzeagatik, ondorengo bost ekitaldietan murriztu ahal izango dira.

Erregela hori ez zaie aplikatuko beren araudi finantzarioan jasotako gehieneko mugak gainditzen dituzten ekarpenei.

Puntu honetan aipatzen diren ekarpenak ez daude lotuta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari.

Prestazioak jasotzen badira edo eskubide kontsolidatu edo ekonomikoak modu aurreratuan erabiltzen badira pertsona desgaituen alde eraturitako gizarte aurreikuspeneko sistemen araudian jasota ez dauden kasuetan, borondatezko edo ezinbesteko baja kasuetan, edota entitatearen desegite eta likidazio kasuetan, zergadunak berrezarri egin beharko ditu oinarri ezargarri orokorrean oker egin dituen murrizpenak, autolikidazio osagarriak eginez eta berandutza interesak sartuz. Ekarpinen zenbatekoa gaindituta jaso diren kopuruek, sustatzaileak egotzitako kontribuzioak barne, lan etekin gisa tribututako dute horiek jasotzen diren zergaldian.

Esan bezala, gizarte aurreikuspeneko sistemetan kontsolidatutako eskubideak aurrerapenez erabiltzeagatik oinarri ezar-

garran oker egin diren murrizpenak berrezartzeko, autolikidazio osagarriak aurkeztu behar dira, eta horiek aurkezteko epea eskubide horiek aurrerapenez erabili diren egunean hasi eta erabilpen aurreratua egin den zergaldiko autolikidazioa egiteko azken egunean amaituko da.

c) Zer gertatzen da kirolari profesionalen gizarte aurreikuspeneko mutualitateari egindako ekarpenekin?

Kirolari profesionalak eta goi mailakoek, izaera hori legez aitortua edukita, ekarpenak egin badizkiote kirolari profesionalen mutualitateari (prima finkoko gizarte aurreikuspeneko mutualitateari), ondorengo hirugarren paragrafoan aipatzen den tratamendu tributarioa izango dute.

Zerga erregimena aplikatu ahal izateko, nahitaez bete behar dira Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga arautzen duen Legeak⁹⁴, Sozietateen gaineko zergaren, zergadun ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren eta ondarearen gaineko Zergaren legeak partez aldatzen dituenak, hamaikagarren xedapen gehigarriaren lehena apartatuko 4. zenbakian aipatutako kasuetan eskubide kontsolidatuak hartzeak, oso-osorik lanaren etekin gisa tributatu dute.

Kirolari profesionalen gizarte aurreikuspeneko mutualitateari (prima finkoko gizarte aurreikuspeneko mutualitateari) egindako ekarpenek eta horretatik eratorritako prestazioek zerga araubide hau izango dute:

- a) Ekarpenak, zuzenekoak nahiz egotziak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergako oinarri ezargarri orokorra murriztu ahal izango dute, muga honekin: etekin osoa gastu kengarrien zenbatekoaz murriztuta gelditzen diren lan etekinak gehi ekitaldian jarduera ekonomikoetatik banaka lortutako etekin garbien zenbatekoa, 24.250 euroraino gehienez ere.
- b) Oinarri ezargarri orokorra nahikoa ez izateagatik edo 24.250 euroko muga aplikatzeagatik murriztu ezin izan diren ekarpenak ondorengo bost ekitaldian murriztu ahal izango dira. Ekarpenei ez zaie erregela hau aplikatuko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga arautzen duen Legeak, sozietateen gaineko zergaren, ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren eta ondarearen gaineko zergaten legeak partez aldatzen dituenak, hamaikagarren xedapen gehigarriaren lehena apartatuko 2. zenbakian jasotako muga gainditzen dutenean.
- c) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga arautzen duen Legeak⁹⁵, sozietateen gaineko zergaren, ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren eta ondarearen gaineko zergaten legeak partez aldatzen dituenak, hamaikagarren xedapen gehigarriaren lehena apartatuko 4. zenbakian aipatu ez dituen kasuetan eskubide kontsolidatuak erabiltzeak zergadunari ekarriko dio behar ez bezala egindako murrizketak oinarri ezargarri orokorrean berrezartzeko betebeharra. Horretarako, autolikidazio osagarriak egin beharko ditu, berandutza interesak ere sartuta. Ekarpenei zenbatekoa gaindituta jasotzen diren kopuruek, sustatzaileak egotzitako kontribuzioak barne, lan etekin gisa tributatu dute horiek jasotzen diren zergaldian.

Eskubide kontsolidatuak aurrerapenez erabiltzeagatik oinarri ezargarriaren oker egindako murrizpenak berre-

⁹⁴ Abenduaren 28ko 35/2006 Legea, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga arautu eta Sozietateen gaineko zergaren, zergadun ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren eta ondarearen gaineko Zergaren legeak partez aldatzen dituenak. Hamaikagarren xedapen gehigarria.

⁹⁵ Abenduaren 28ko 35/2006 Legeak honako hau dio hamaikagarren xedapen gehigarriaren lehena apartatuko 4. zenbakian: Mutualisten eskubide kontsolidatuak azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak, Pentsio Plan eta Fondoetako buruzko Legearen Testu Bateratua onartzen duenak, 8.8 artikuluan aipatzen dituen kasuetan bakarrik gauzatu daitezke, edo bestela, behin urtebete igaro ondoren kirolari profesionalen lan jarduna amaitu edo goi mailako kirolarien izaera galtzen denetik aurrera.

zartzeko, autolikidazio osagarriak aurkeztu behar dira, eta horiek aurkezteko epea eskubide horiek aurrerapenez erabili diren egunean hasi eta erabilpen aurreratua egin den zergaldiko autolikidazioa egiteko azken egunean amaituko da.

- d) Jasotako prestazioek, eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga arautzen duen Legeak, sozietateen gaineko zergaren, ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren eta ondarearen gaineko zergaten legeak partez aldatzen dituenak, hamaikagarren xedapen gehigarriaren lehena apartatuko 4. zenbakian aipatutako kasuetan eskubide kontsolidatuak hartzeak, oso-osorik lanaren etekin gisa tributatu dute.

Aurreko apartatuan jasotako araubidea zehazki dela ere, kirolari profesionalak eta goi mailakoek aukera izango dute kirolari profesionalen gizarte aurreikuspeneko mutualitateari ekarpenak egiten jarraitzeko, kirolari gisa egiten zuten lan jarduna amaitu arren edo izaera hori dagoeneko galdu arren.

Ekarpen horientatik murrizketak egin ahal izango dira Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren oinarri ezargarri orokorrean, Pentsio Planak eta Fondoak arautzen dituen Legearen Testu Bateratuak (azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua) 8.6 artikuluan jasotzen dituen egoerak estaltzea helburu duen zatian.

Mutualisten eskubide kontsolidatuak bakarrik gauzatu ahal izango dira azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak, Pentsio Plan eta Fondoetako buruzko Legearen Testu Bateratuari buruzkoak, 8.8 artikuluan pentsio planei dagokienez jasotako kasuetan.

Ekarpen horiek murrizteko gehieneko muga gisa, 3. puntu honetako a) letran ezarritakoa aplikatuko da.

Eskubide kontsolidatuak erabiltzen badira Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga arautzen duen Legeak, sozietateen gaineko zergaren, ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren eta ondarearen gaineko zergaten legeak partez aldatzen dituenak, hamaikagarren xedapen gehigarriaren lehena apartatuko 4. zenbakian aipatutakoak ez diren kasuetan, zergaduna behartuta egongo da oker egindako murrizketak oinarri ezargarri orokorrean berrezartzera. Horretarako, autolikidazio osagarriak egin beharko ditu, berandutza interesak ere sartuta. Ekarpenei zenbatekoa gaindituta jasotzen diren kopuruek, sustatzaileak egotzitako kontribuzioak barne, lan etekin gisa tributatu dute horiek jasotzen diren zergaldian.

Eskubide kontsolidatuak aurrerapenez erabiltzeagatik oinarri ezargarriaren oker egindako murrizpenak berrezartzeko, autolikidazio osagarriak aurkeztu behar dira, eta horiek aurkezteko epea eskubide horiek aurrerapenez erabili diren egunean hasi eta erabilpen aurreratua egin den zergaldiko autolikidazioa egiteko azken egunean amaituko da.

4. Murrizpena kapitulu honetan aztertutako gizarte aurreikuspeneko sistemari egindako ekarpenengatik, bazkidea, partaidea, mutualista edo titularra ezkontidea edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izateko bikote-laguna denean.

Zergadunaren ezkontideak edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legea arabera eraturako izateko bikote-lagunak ez badu lortzen oinarri ezargarriaren zati orokorrean sartu beharreko errentarik edo urtean 8.000,00 eurotik behera lortzen baditu, zergadunak, aurreko mugen arabera egindako murrizpenak aplikatzeaz gain, kapitulu honetan aztertutako gizarte aurreikuspeneko entitateei

egindako ekarpenak ere murriztu ahal izango ditu oinarri ezargari orokorrean, betiere ezkontidea edo izatezko bikote-laguna entitate horietako bazkide, partaide, mutualista edo titularra bada. 2.400,00 eurokoa urteko muga.

Ekarpen horiek ez daude lotuta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari.

Zer gertatzen da ekarpenak muga gainditzen badu?

Zergadunek ekarpenak egin badizkiete kapitulu honetan aztertutako gizarte aurreikuspeneko sistemei, eta ezkontidea edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikote-laguna bertako bazkide, partaide, mutualista edo titularra bada, eondorengo bost ekitaldian murriztu ahal izango dituzte oinarri ezargaria nahikoa ez izateagatik edo muga gainditzeagatik oinarri horretan murriztu ezin izan dituzten kopuruak.

Aipatu muga gainditzeagatik edo oinarri ezargaria nahikoa ez izateagatik ekarpenak oinarri ezargari orokorrean kendu ezin izan diren ekitaldiko Errenta Zergaren aitortzearen egin behar da eskaera.

Aurretik aipatutako ekarpen muga gainditzen ez den lehen ekitaldiari egotziko zaizkio, ondorengo bost ekitaldien barruan, murriztu ezin izan den soberakina.

Baldin eta ekitaldian egindako ekarpenekin batera aurreko ekitaldian egindakoak ere badaude eta horiek guztiak ezin izan badira murriztu ezarritako muga gainditzeagatik edo oinarri ezargaria nahikoa ez izateagatik, lehendabizi aurreko ekitaldietakoak murriztuko direla ulertu behar da.

10.2.1.3. Murrizpena baterako aitortzearen egiteagatik

Hona hemen murrizpena baterako aitortzearen egiteagatik, familia unitate motaren arabera:

- Bereizi gabeko ezkontideek eta maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera osatutako izatezko bikoteko kideek nahiz ondoko hauek osatutako familia unitatea: adingabe-

ko seme-alabek, gurasoekin bizi badira, edota judizialki ezgaitutako seme-alaba adindunek, luzatu edo birgaitutako gurasoen agintepean daudenean. Baterako aitortzearen egiteagatik, **4.033,00** euroko murrizpena egin daiteke.

- Guraso batek eta aurreko atalean aipatutako seme-alaba guztiak osatutako familia unitatea, kontuan hartu gabe elkarrekin bizi ote diren legezko bereizketa dagoenean edo ezkontzarik edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera osatutako izatezko bikoterik ez dagoenean. Guztira, **3.503,00** euroko murrizpena egin daiteke.

10.2.2 Oinarri likidagarri orokor negatiboaren konpentsazioa

Oinarri likidagarri orokorra negatiboa bada, haren zenbatekoa aurreko lau urteetan lortzen diren oinarri likidagarri orokor positiboekin konpentsatu ahal izango da.

Kompentsazioa ondorengo lau urteetako bakoitzean egingo da urte bakoitzeko oinarri likidagarri orokorrak aukera ematen duen gehieneko zenbatekoan. Inoiz ere ezin izango da lau urteko epea luzatu ondorengo urteetako oinarri likidagarri orokor negatiboekin metatuz.

Zergadunak agiri bidez frogatu behar du nondik datozen eta zenbatekoak diren konpentsatu nahi dituen oinarri likidagarri orokor negatiboak, horiek sortu ziren ekitaldia edozein dela ere.

10.3 Aurrezpenaren oinarri likidagarria

Aurrezpenaren oinarri likidagarria lortzeko, aurrezpenaren oinarri ezargariari pentsio konpentsagarriengatik eta urteko mantenurako ordainketengatik egindako murrizpenaren gerakina kendu behar zaio, halakorik badago. Oinarria ezin da, kenketa horregatik, negatiboa izan.

11

Kuota osoa

- 11.1 Zer da kuota osoa?
- 11.2 Oinarri likidagarri orokorraren karga
- 11.3 Aurrezpenaren oinarri likidagarriaren karga

11.1 Zer da kuota osoa?

Izaera orokorrean, kuota osoa lortzen da oinarri likidagarriari karga tasa aplikatuta. Bereziki, oinarri likidagarri orokorrari eta aurrezpenaren oinarri likidagarriari karga tasak aplikatuta ateratzen diren kopuruen batura da kuota osoa.

11.2 Oinarri likidagarri orokorraren karga

Hona hemen oinarri likidagarri orokorrari aplikatu beharreko tarifa edo karga eskala:

Oinarri likidagarri orokorra (kopuru honetaraino, eurotan)	Kuota osoa	Oinarri likid.aren gainerakoa (kopuru honetaraino)	Tasa (%)
0,00	0,00	14.860,00	23,00
14.860,00	3.417,80	14.860,00	28,00
29.720,00	7.578,60	14.860,00	35,00
44.580,00	12.779,60	19.100,00	40,00
63.680,00	20.419,60	Hortik gora	45,00

Kargaren batez besteko tasa orokorraren kalkulua: kuota osoa ehunekin biderkatu eta oinarri likidagarri orokorrarekin zatitzen da. Bi zenbaki hamartar jarrira adieraziko da emaitza.

Jarduera ekonomikoari lotutako ondare elementuen ondare irabazien doikuntza

Zergadunaren batez besteko karga tasa orokorra Sozietateen gaineko Zergaren tasa orokorra baino handiagoa denean kuota osoa zuzendu egin behar da. Horretarako, kuota osoari gutxitu behar zaio tasen arteko diferentzia jarduera ekonomikoaren etekin garbi positiboa osatzen duten ondare irabazien zenbatekoa aplikatuz ateratzen den kopurua.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa aplikatzeko, jardueraren etekin garbia zehazteko kontuan hartutako ondare galerak kenduko zaizkie ondare irabaziei.

11.3 Aurrezpenaren oinarri likidagarriaren karga

Aurrezpenaren oinarri likidagarriari %20ko karga tasa aplikatuko zaio.

Adibidea

Mikelek bere emazte Idoiarekin batera aitortzen du 2011ean, eta honako errentak izan ditu horretan:

Lanaren etekin garbia	13.000,00
Kapital higiezinaren (lokalaren) etekin garbiak	3.000,00
Jarduera ekonomikoaren etekin garbiak *	9.000,00

* Jarduera ekonomikoaren etekinen artean, 2.000,00 euroko ondare irabazia dago, jardueraren aurreko ondasun higiezin bat salduz lortu duzuna, salmentaren zenbatekoa berrinbertitu gabe.

Sariaren ondare irabazia	1.000,00 €
Kapital higigarriaren etekin garbia	1.800,00 €
Garajearen salmantan izandako ondare irabazia	18.000,00 €
Trastelekuaren salmantan izandako ondare galera	-6.000,00 €

Gainera, 4.000,00 euroko ekarpena egin duzu borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitate batean.

Jarraian, kontzeptu hauek kalkulatu ditugu: oinarri ezargarria, oinarri likidagarria eta kuota osoa.

Oinarri ezargarri orokorra

<i>Etekinak eta errenta egotziak</i>	
Lanaren etekin garbia	13.000,00 €
Kapital higiezinaren etekin garbia	3.000,00 €
Jarduera ekonomikoaren etekin garbia	9.000,00 €
Hobaria	-3.000,00 €
Saldo positiboa	22.000,00 €

<i>Ondare elementuen eskualdaketatik ez datozen irabazi eta galerak</i>	
Ondare irabazia (saria)	1.000,00 €
Saldo positiboa	1.000,00 €

Oinarri ezargarri orokorra	23.000,00 €
-----------------------------------	--------------------

Aurrezpenaren oinarri ezargarria

<i>Egotzitako errentak eta etekinak</i>	
Kapital higigarriaren etekin garbia	1.800,00 €

<i>Ondare elementuen eskualdaketatik datozen irabazi eta galerak</i>	
Ondare irabazia	18.000,00 €
Ondare galera	-6.000,00 €
Saldo positiboa	12.000,00 €

Aurrezpenaren oinarri ezargarria	13.800,00 €
---	--------------------

Murrizpenak oinarri ezargarri orokorrean

Murrizpenak BGAEtan egindako ekarpenengatik

Ekarpena BGAEari (muga: 8.000,00 euro)	4.000,00 €
--	------------

Murrizpena batera tributatzegatik: 3.954,00 euro.

Murrizpen oinarri ezargarri orokorrean	
Murrizpena BGAEari egindako ekarpenengatik	4.000,00 €
Murrizpena baterako tributazioengatik	3.954,00 €
Guztira	7.954,00 €

Kuota osoa

Oinarri likidagarri orokorra

Oinarri ezargarri orokorra	23.000,00 €
Murrizpenak	-7.954,00 €
Oinarri likidagarri orokorra	15.046,00 €

Kuota orokor osoa

Oinarri likidagarri orokorra		Kuota osoa
Gehienez	14.860,00 €	3.417,80 €
Gainerakoa	186,00 € %28an	52,08 €
Guztira	15.046,00 €	3.469,88 €

Beraz, kuota orokor osoa 3.484,38 eurokoa da.

$$\text{Bataz besteko tasa} = \frac{\text{Kuota orokor osoa}}{\text{Oinarri likidagarri orokorra}} = \frac{3.469,88 \text{ €}}{15.046,00 \text{ €}} \times 100 = 23,06\%$$

Kuota orokor osoa	3.469,88 €
-------------------	------------

Aurrezpenaren oinarri likidagarria

Aurrezpenaren oinarri likidagarria	13.800,00 €
------------------------------------	-------------

Aurrezpenaren kuota osoa

Aurrezpenaren kuota osoa (13.800,00 €-ren %20)	2.760,00 €
---	------------

Kuota osoa, guztira

Kuota osoa, guztira (3.469,88 € + 2.760,00 €)	6.229,88 €
---	------------

Irabaziaren doikuntza: ez da bidezkoa, karga orokorraren batez besteko tasa (%23,06) txikiagoa delako Sozietateen gaineko Zergaren tasa orokorra baino.

Beraz, **doitutako kuota osoa** 6.229,88 eurokoa da.

12

Kuota likidoa eta kenkariak

- 12.1 Kuota likidoa
- 12.2 Kenkari orokorra, jarduera ekonomikoa sustatzeko kenkaria, eta pentsiodunei eta langabezia prestazioen hartzaileei zuzendutako kenkari konpentsagarria
 - 12.2.1 Kenkari orokorra
 - 12.2.2 Jarduera ekonomikoa sustatzeko kenkaria
 - 12.2.3 Kenkari konpentsagarria pentsiodunentzat eta langabezia prestazioen jasotzaileentzat
- 12.3 Kenkari familiar eta pertsonalak
 - 12.3.1 Kenkaria ondorengo ahaideengatik (seme-alabak, bilobak, birbilobak...)
 - 12.3.2 Kenkaria seme-alaben urteko mantenua ordaintzeagatik
 - 12.3.3 Kenkaria aurreko ahaideengatik (gurasoak, aiton-amonak, birraiton-amonak)
 - 12.3.4 Kenkaria desgaitua izateagatik
 - 12.3.5 Kenkaria adineko pertsonak mendekoak izateagatik
 - 12.3.6 Kenkaria adinagatik
 - 12.3.7 Nola zehazten da egoera pertsonal eta familiarra?
- 12.4 Kenkaria pertsona desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik
 - 12.4.1 Kenkaria pertsona desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik
- 12.5 Kenkariak ohiko etxebizitzagatik
 - 12.5.1 Kenkaria ohiko etxebizitza errentan hartzeagatik
 - 12.5.2 Kenkaria ohiko etxebizitza erosteagatik
- 12.6 Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak
 - 12.6.1 Kenkaria inbertsio eta bestelako jarduerengatik
 - 12.6.2 Kenkaria langileek enpresan parte hartzeagatik
 - 12.6.3 Kenkaria jarduera ekonomiko bat hasteko kreditu entitateetan egiten diren gordailuengatik
- 12.7 Kenkaria dohaintzengatik
 - 12.7.1 Mezenasgo jarduerengatik
- 12.8 Bestelako kenkariak
 - 12.8.1 Kenkaria nazioarteko zergapetze bikoitzagatik
 - 12.8.2 Kenkaria langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoen aldeko kuota eta ekarpenengatik
 - 12.8.3 Kenkariak nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean
 - 12.8.4 Kenkaria enpresen gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpenengatik
 - 12.8.5 Kenkaria banakako bizitza edo elbarritasun aseguru kontratuei aplikatzen zaien konpentsazio fiskalagatik
- 12.9 Frogagiriak

12.1 Kuota likidoa

Kuota likidoa kuota osoari kenkarien zenbatekoa kenduz lortzen da. Kuota likidoa ezin da inoiz negatiboa izan.

LABURPENEA

$$\text{Kuota likidoa} = \text{Kuota osoa} - \text{kenkariak}$$

Kenkari mota hauek bereizten dira:

- Kenkari orokorra, jarduera ekonomikoa sustatzeko kenkaria eta Pentsiodunen eta langabeziagatik prestazioen hartzaileen kenkari konpentsagarria.
- Kenkari familiar eta pertsonalak.
- Kenkaria desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik.
- Ohiko etxebizitzaren kenkariak.
- Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak.
- Dohaintzen kenkariak.
- Bestelako kenkariak.

12.2 Kenkari orokorra, jarduera ekonomikoa sustatzeko kenkaria eta pentsiodunen eta langabeziagatik prestazioen hartzaileen kenkari konpentsagarria

12.2.1 Kenkari orokorra

Zergadunek 1.327,00 euroko kenkaria egingo dute urtean. Autolikidazio bakoitzeko egingo behar da kenkari hau.

12.2.2 Jarduera ekonomikoa sustatzeko kenkaria

Oinarri ezargarria 15.000 eurokoa edo txikiagoa duten zergadunek 400,00 euroko kenkaria aplikatuko dute urtean.

Oinarri ezargarria 15.000 eurotik gorakoa eta 20.000 eurotik beherakoa dutenean, zergadunek 400 euroko kenkaria izango dute urtean, ken biderketa honen emaitza: 0,08 bider oinarri ezargarriari 15.000 euro kendu ondoren ateratzen den zenbatekoa (400 - (0,08(OE-15.000))).

Kenkari hau autolikidazio bakoitzeko egingo da, betiere ulertuta oinarri ezargarria honako hau dela: oinarri ezargarri orokorra eta aurrezpenaren oinarri ezargarria batuta ateratzen den emaitza.

12.2.3 Kenkari konpentsagarria pentsiodunentzat eta langabezia prestazioen jasotzaileentzat.

Zergadunek pentsioak edo hartzeko pasiboak jaso badituzte Gizarte Segurantzaren eta Klase Pasiboen erregimen publikoetatik, dela ezintasun iraunkor osoagatik, dela erretiroagatik, dela alarguntasun edo zurtzasunagatik, edota langabezia prestazioak jaso badituzte, denak zergari lotuak eta salbuetsi gabeak, %1eko kenkaria aplikatuko dute pertzepzio horiengatik zenbatutako lan etekin osoaren gainean, baldin eta oinarri ezargarria 20.000 eurokoa edo txikiagoa bada.

Kenkari hau autolikidazio bakoitzeko egingo da, eta oinarri ezargarritzat hartuko da oinarri ezargarri orokorra eta aurrezpenaren oinarri ezargarria batuta ateratzen den emaitza.

12.3 Kenkari familiar eta pertsonalak

Apartatu honen barruan sei kenkari hauek bereizten dira:

- Ondorengo ahaideena.
- Seme-alaben urteko mantenua ordaintzeagatik egiten dena.
- Aurreko ahaideena.
- Desgaitasunagatik egiten dena.
- Adineko pertsonak mendekoak izateagatik araututakoa.
- Adinarena.

Azter ditzagun banan-banan.

12.3.1 Kenkaria ondorengo ahaideengatik (seme-alabak, bilobak, birbilobak...)

Zenbatekoa da kenkaria?

Zergadunarekin bizi den ondorengo ahaide bakoitzagatik kenkari hauek egingo dira:

- 558,00euro urtean, lehenengoagatik.
- 691,00 euro urtean, bigarrenagatik.
- 1.168,00 euro urtean, hirugarrenagatik.
- 1.380,00 euro urtean, laugarrenagatik.
- 1.804,00 euro urtean, bosgarren eta hurrengo bakoitzagatik.

ERNE: ondorengo ahaideak 6 urte baino gutxiago baditu, zenbateko horiek 319,00 euro gehituko dira urtean.

Baldintzak

- Ondorengo ahaideen adina **hogeita hamar urtetik gorakoa ez izatea**, salbu eta kenkarirako eskubidea duten desgaituak edo mendekoak badira (itsuak, mutilatuak edo elbarriak, fisikoak zein psikikoak).
- Ondorengo ahaideak dagokion zergaldian lortu dituen urteko errentak, salbuetsitakoak sartu gabe, 8.979,60 eurokoak⁹⁵ baino handiagoak ez izatea edo, bestela, beste familia unitate batean egonez gero, bertako kideetako inork ez lortzea dagokion zergaldian 8.979,60 eurotik⁹⁶ gorako errentak, salbuetsitakoak sartu gabe.
- Ondorengo ahaideek **ez aurkeztea** dagokion zergaldian zerga honen **aitorpenik**, edo hura **aurkeztera behartuta ez egotea**.

Nola banatzen da kenkaria?

- Ondorengo ahaidea maila bereko aurreko ahaideekin bizi denean (aita eta amarekin, adibidez), kenkaria zati berdinetan hainbanatuko da horien artean.
- Aldiz, ahaidetasun maila desberdina duten aurreko ahaideekin bizi bada (guraso eta aiton-amonekin, adibidez), gertuen dauden aurreko ahaideek bakarrik izango dute kenkarirako eskubidea (gurasoek). Kasu horretan, kenkaria zati berdinetan ere hainbanatuko da horien artean. Hala ere, gertuen dauden aurreko ahaideek urtean lortu dituzten errentak 8.979,60 eurotik⁹⁷ gorakoak ez badira, kenkaria mailarik urrunenekoek egin ahal izango dute.
- Epaileen erabakiz ondorengo ahaidea diruz mantentzeko obligazioa ezarri bada, kenkaria mantenuari aurre egiten

⁹⁵ Kopuru hau lanbidearteko gutxieneko soldatari dagokio, eta abenduaren 30eko 1795/2010 Errege Dekretuak finkatu du.

⁹⁶ Kopuru hau lanbidearteko gutxieneko soldatari dagokio, eta abenduaren 30eko 1795/2010 Errege Dekretuak finkatu du.

⁹⁷ Kopuru hau lanbidearteko gutxieneko soldatari dagokio, eta abenduaren 30eko 1795/2010 Errege Dekretuak finkatu du.

dion gurasoaren aitortzean egingo da baldin eta zama hori guraso horrek bakarrik bere gain hartu badu; aldiz, mantenu ekonomikoari bi gurasoek aurre egin behar diotenean, kenkaria erdibana egingo da guraso bakoitzaren aitortzean. Horrelakoetan, epaile eskudunak ebaztitakoa betekoa da, eta diru mantenu hori benetan eta behar bezala ordaindu dela frogatu beharko da.

Tutoretza eta etxeko harrera

Tutoretzagatik edo etxeko harreragatik zergadunari lotuta dauden pertsonen ondorengo ahaideen tratamendu bera izango dute. Ezinbestekoa da aipatutako tutoretza edo harrera hori adingabeak babesteko gaietan eskudun den entitate publiko batekin formalizatuta egotea.

Adibidea

Kenkaria egin al daiteke seme-alabengatik eta beste ondorengo batzuegatik jarraian aipatzen diren kasuetan? (aurreko ahaideekin bizi dira):

1. 17 urteko semea, 9.000,00 euroko errentak izan dituena.

Erantzuna: ez du kenkarirako eskubiderik ematen, bere urteko errentek lanbidearteko gutxieneko soldata gainditzen dutelako (8.979,60 euro).

2. 26 urteko alaba ezkondua, diru sarrerarik izan ez duena. 2 urteko semea du. Senarrak 4.207,08 euro bakarrik jaso ditu 2011ean, langabezi prestazioa dela eta.

Erantzuna: 26 urteko alabak kenkarirako eskubidea ematen du. Izan ere, nahiz eta ezkondua egon eta beste familia unitate bateko kide izan, bere senarraren urteko errentak ez dira 8.979,60 eurokoak baino handiagoak. Gainera, alaba horren gurasoek bilobagatik egin dezakete kenkaria, umearen gurasoek izan dituzten errentak 8.979,60 eurotik beherakoak direlako. Kasu honetan, 1.568,00 euroko kenkaria egingo da: 558,00 € (alabagatik) gehi 691,00 € (bilobagatik) eta 319,00 € (bilobak 6 urte baino gutxiago izateagatik).

3. 25 urteko semea, 2.704,55 euroko errentak lortu dituen eta aitortpena aurkezten duena.

Erantzuna: aitortpena aurkezten duenez, ez du kenkarirako eskubiderik ematen.

4. 31 urteko semea, mendekoa eta errentarik gabea.

Erantzuna: kenkarirako eskubidea ematen du.

5. Errentarik gabeko semea, 2011ko otsailaren 1ean 30 urte bete zituen.

Erantzuna: ez du kenkarirako eskubiderik ematen zergaren sortzapen egunean (abenduaren 31n) 30 urte dituelako.

6. Gurasoak bost seme-alabarekin bizi dira, eta hauek dira beren adinak: 10, 15, 18, 20 eta 23 urte. Ezkondu gabe daude denak, eta ez dute errentarik jasotzen. Gainera, gurasoak 12 urteko ilobaren tutoreak dira.

Erantzuna: seiek ematen dute kenkarirako eskubidea. Hala ere, bi ezkontideekin batera bizi direnez, hauek zati berdinetan banatuko dute kenkaria nork bere aitortzean.

Kenkaria		Aitarene aitortpena	Amarene aitortpena
Lehenengoagatik	558,00 €	279,00	279,00
Bigarrenagatik	691,00 €	345,50	345,50
Hirugarrenagatik	1.168,00 €	584,00	584,00
Laugarrenagatik	1.380,00 €	690,00	690,00
Bosgarren eta hurrengoagatik	2 x 1.804,00 €	1.804,00	1.804,00
Zenbateko kenkaria, guztira		3.702,50	3.702,50

7. Senar-emazteak bananduta daude. Ama 17 urteko semearekin bizi da, eta aitak semearen mantenu ekonomikoan laguntzen du epaileak hala aginduta.

Erantzuna: semeak kenkarirako eskubidea ematen du. Denen den, kenkaria zati berdinetan hainbanatuko da guraso bakoitzaren aitortzean.

12.3.2 Kenkaria seme-alaben urteko mantenua ordaintzeagatik

Mantenu kontzeptuan seme-alabak elikatu, ostatu eman, jantzi, laguntza medikua hartu eta hezteko behar den guztia sartzen da.

Zenbatekoa da kenkaria?

Zergadunak %15eko kenkaria egin dezake mantenerako ordaindu dituen kopuruengatik, muga hauen barruan beti:

- **167,40 euro** urtean, lehen seme-alabagatik.
- **207,30 euro** urtean, bigarren seme-alabagatik.
- **350,40 euro** urtean, hirugarren seme-alabagatik
- **414,00 euro** urtean, laugarren seme-alabagatik.
- **541,20 euro** urtean, bosgarren eta hurrengo bakoitzagatik.

Baldintzak

Kenkari hau egin ahal izateko, ezinbestekoa da zergadunak epaileen erabakiz ordaintzea seme-alaben urteko mantenerako kopuruak.

Adibidea

Eman dezagun dibortziazatuta zaudela eta zure 11 urteko semea zure ezkontide ohiarekin bizi dela. Judizialki onartutako hitzarmenaren arabera, 1.500,00 euro ordaindu behar dituzu urtero zure semearen mantenerako. Honako kenkariak izango dituzu:

Semearengatik	558,00 € / 2	279,00 €
Urteko mantenua ordaintzeagatik	(1.500,00 €)ren %15 (167,40 €-ko mugarekin)	167,40 €

12.3.3 Kenkaria aurreko ahaideengatik (gurasaok, aiton-amonak, birraiton-amonak...)

Zenbatekoa da kenkaria?

Urte natural osoan zehar zergadunarekin modu iraunkor eta jarraituan bizi den aurreko ahaide bakoitzagatik **266,00 euroko** kenkaria egingo da.

Kenkari hau aplikatzearen ondorioetarako, ondoko kasu hau ere aurreko paragrafoan deskribatutako elkarbizitzarekin parekatuko da: aurreko ahaidea urte natural osoan egoitza zentro batean bizitzea modu jarraitu eta iraunkorrean, eta egonaldiaren gastuak ondorengo ahaideak ordaintzea bere ondaretik egoitzari.

Baldintzak

- Dagokion zergaldian aurreko ahaideak izan dituen urteko errentak, salbutsitakoak sartu gabe, **8.979,60 eurotik gorakoak** ez izate⁹⁸.
- **Beste familia unitate batean egonez gero**, bertako kideetako inork izan dituen urteko errentak, salbutsitakoak sartu gabe **8.979,60 eurotik gorakoak** ez izatea dagokion zergaldian⁹⁹.
- Ondorengo ahaideek **ez aurkeztea** dagokion zergaldian zerga honen **aitorpenik**, edo hura aurkeztera behartuta **ez egotea**.

Nola banatzen da kenkaria?

- Aurreko ahaidea maila bereko ondorengo ahaideekin bizi denean (seme-alabekin, adibidez), kenkaria zati berdinetan hainbanatuko da ondorengo artean.
- Aldiz, ahaidetasun maila desberdina duten ondorengo ahaideekin bizi bada (seme-alaba eta bilobekin, adibidez), gertuen dauden ondorengo ahaideek bakarrik izango dute kenkarirako eskubidea (seme-alabek). Kasu horretan, kenkaria zati berdinetan ere hainbanatuko da horien artean. Hala ere, gertuen dauden ondorengo ahaideek urtean lortu dituzten errentak 8.979,60 eurotik gorakoak ez badira¹⁰⁰, kenkaria mailarik urrunenekoekin egin ahal izango dute.
- Aurreko ahaideak egoitzetan bizi badira, kenkaria mailarik gertueneko ahaideek egingo dute baldin eta frogaturik uzten badute aurreko ahaidea egoitzako egonaldi gastuak beraiek ordaindu dituztela. Gastu horiek maila bereko ondorengo ahaide batek baino gehiagok ordaindu badituzte, kenkaria zati berdinetan hainbanatuko da haien artean.

Adibidea

Eman dezagun 76 urte dituzula, zure urteko errentak 4.808,10 eurokoak direla, eta adin nagusiko zure hiru semeekin bizi zarela.

Dakigunez, ondorengo ahaide bakoitzagatik 266,00 euroko kenkaria egin daiteke. Kasu honetan, hiru semeekin bizi zarenez, kopuru hori zati hiru egingo da:

⁹⁸ Kopuru hau lanbidearteko gutxieneko soldatari dagokio, eta abenduaren 30eko 2030/2009 Errege Dekretuak finkatu du.

⁹⁹ Kopuru hau lanbidearteko gutxieneko soldatari dagokio, eta abenduaren 30eko 2030/2009 Errege Dekretuak finkatu du.

¹⁰⁰ Kopuru hau lanbidearteko gutxieneko soldatari dagokio, eta abenduaren 30eko 1795/2010 Errege Dekretuak finkatu du.

	Kenkaria
Lehen semea	88,67 €
Bigarren semea	88,67 €
Hirugarren semea	88,66 €

12.3.4 Kenkaria desgaitua izateagatik

Zenbatekoa da kenkaria?

Minusbaliotasun maila eta hirugarren pertsonengandik jaso beharreko laguntza kontuan hartuta honako kenkaria aplikatuko da:

Minusbaliotasun maila eta hirugarren pertsonengandik jaso beharreko laguntza	Kenkaria
Minusbaliotasuna %33koa edo handiagoa eta %65etik beherakoa bada	867,00 €
Minusbaliotasuna %65ekoa edo handiagoa bada	1.224,00 €
Minusbaliotasuna %75ekoa edo handiagoa bada, hirugarren pertsonen laguntzagatik 15 eta 39 puntu bitartean lortuz	1.428,00 €
Minusbaliotasuna %75ekoa edo handiagoa bada, hirugarren pertsonen laguntzagatik 40 puntu edo gehiago lortuz	2.040,00 €

Baldintzak

- Desgaitua zergadunak berak izan behar du edo, bestela, aurreko edo ondorengo ahaide batek, ezkontideak, maiztaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikote-lagunak, edo laugarren mailarainoko zeharkako ahaideren batek. Kasu horretan, ahaideek, euren adina edozein dela ere, zergadunarekin bizi behar dute, eta beren urteko errentak, salbutsitakoak sartu gabe, ezin dira zergaldiaren barruan 17.959,20 eurokoak baino handiagoak izan¹⁰¹.
- Aurreko paragrafoan xedatutakoaren ondorioetarako, egoitzetan dauden pertsona desgaituen egoera zergadunarekin batera bizitzearen parekotzat hartzen da, betiere frogatzen bada pertsona desgaitua egoitza horietan egoteagatik sortutako gastuak zergadunak ordaindu dituela.
- Minusbaliotasun maila eta hirugarren pertsonengandik jaso beharreko laguntzaren puntuak abenduaren 23ko 1971/1999 Errege Dekretuak I. eta II. eranskinetan ezarritakoaren arabera neurtuko dira.
- Kenkari hau bateragarria da aurreko apartatueta adierazitakoekin (ondorengo ahaideak, aurreko ahaideak, mantenua).
- Desgaituak aitorpena aurkezten badu, bi aukera izango ditu: kenkari osoa berak aplikatzea edo, bestela, berarekin bizi den zergadunak osorik aplikatu dezan uztea. Bigarrena aukeratzen bada eta desgaitua zergadun batekin baino gehiagorekin bizi bada, kenkaria zati berdinetan hainbanatuko da zergadun bakoitzaren artean.

Tutoretza eta etxeko harrera

Kenkari hau aplikatu ahal izango da, halaber, pertsona desgaitua zergadunaren tutoretzapean dagoenean edo azken honek etxean hartu duenean. Ezinbestekoa da aipatutako tutoretza edo harrera hori adingabeak babesteko gaietan eskudun den entitate

¹⁰¹ Senitartekoen errentak ezin dira izan, zergaldiaren barruan, lanbidearteko gutxieneko soldataren bi halakoak baino handiagoak. Abenduaren 30eko 1795/2010 Errege Dekretuaren arabera, lanbidearteko gutxieneko soldata 8.979,60 eurokoa da.

publiko batekin formalizatuta egotea. Horretarako, apartatu honetan errenta eta elbarritasun mailari buruz adierazi diren baldintzak bete behar dira.

Orobat, lehenago aipatutako ahaide edo asimilatuen zerrendan sartzen ez den 65 urteko edo hortik gorako pertsona bakoitzagatik apartatu honetan ezarritako kenkariak aplikatuko dira, minusbaliotasun maila eta hirugarren pertsonengandik jaso beharreko laguntza kontuan hartuta, baldin eta zergadunarekin bizi bada eta bere urteko errentak, salbuetsitakoak sartu gabe, 17.959,20 eurokoak¹⁰² baino txikiagoak badira.

Adibidea

Demagun zure urteko errenta 10.818,22 eurokoa dela. Gainera, %33ko minusbaliotasun maila duzu. Zurekin bi pertsona bizi dira:

- Aita, 70 urtekoa. %70ko minusbaliotasuna du eta 2011ean ez du errentarik izan.
- Familiaren lagun bat, 68 urtekoa, %80ko minusbaliotasuna duena. Beste pertsona baten laguntza behar du oinarritzko gauzak egiteko (45 puntu, hirugarren pertsonen laguntzagatik). Gainera, 2011ean ez du errentarik izan.

Zenbateko kenkariak izan ditzakezu?

Zure minusbaliotasunagatik		867,00 €
Aitaren minusbaliotasunagatik	Aurreko ahaidearengatik	266,00 €
	Desgaitasunagatik	1.224,00 €
65 urtetik gorako pertsona desgaitua zurekin bizitzeagatik		2.040,00 €
GUZTIRA		4.397,00 €

12.3.5 Kenkaria adineko pertsonak mendekoak izateagatik

Mendetasuneko pertsonatzat hartzen den zergadun bakoitzeko, jarraian adieraziko diren kenkariaren artean dagokiona egin daiteke, ondoren aipatzen diren kalifikazioen arabera eta arauz zehazten diren baldintzetan:

Mendekotasunaren kalifikazioa	Kenkaria
Mendekotasun txikia	1.224,00 €
Mendekotasun ertaina	1.428,00 €
Mendekotasun handia	2.040,00 €

Kenkari hori bera aplikatuko da, era berean, ondorengo edo aurreko ahaide, ezkontide edo izatezko bikote-lagun edo laugarren mailarainoko zeharkako ahaide bakoitzeko, hura barne, bere adina edozein dela ere, baldin eta pertsona hori, zergadunarekin bizi izanik eta delako zergaldian lortutako urteko errentak, salbuetsiak kanpoan utzita, 17.959,20 eurotik gorakoak izan gabe¹⁰³, mendetasun egoeran badago.

¹⁰² Desgaituaren errentak ezin dira izan, zergaldiaren barruan, lanbidearteko gutxieneko soldataren bi halakoak baino handiagoak. Abenduaren 30eko 2030/2009 Errege Dekretuaren arabera, lanbidearteko gutxieneko soldata 8.866,20 eurokoa da.

¹⁰³ Abenduaren 30eko 1795/2010 Errege Dekretuak finkatutako labidearteko gutxieneko soldata bi halakoa da zenbateko hori.

Apartatu honetan xedatutakoaren ondorioetarako, zergadunarekin bizitzearen parekotzat hartzen da mendeko pertsonak egotzetan egotea, betiere behar den eran frogatzen bada mendetasuneko pertsona egoitza horietan egoteagatik sortutako gastuak zergadunak ordaindu dituela.

Era berean, kenkari hau egin daiteke desgaitua zergadunari lotuta badago tutoretza arrazoiengatik edo harrera egoerengatik, eta azkenaurreko paragrafoan adierazitako errenta maila betetzen bada. Tutoretzak edo etxeko harrerak adin gabekoak babesteko gaietan eskumena duen entitate publikoarekin hitzartua behar du izan.

Aurreko apartatuan aipatutako ahaide edo asimilatuen artean ageri ez den 65 urteko edo hortik gorako pertsona bakoitzeko, aurreko taulan ezarritako kenkariak aplikatuko dira zergadunarekin bizi denean eta bere urteko sarrerak, errenta salbuetsiak kanpoan utzita, lanbidearteko gutxieneko soldataren bi halakoa baino txikiagoak direnean, betiere mendetasun maila kontuan hartuta.

Mendetasun egoeran dagoen pertsonak zerga honen autolikidazioa aurkezten badu, aukeran izango du kenkari osoa berak aplikatzea edo, bestela, kenkari osoa berarekin bizi den zergadunak aplikatzeko uztea. Bigarrena aukeratzen bada, eta mendeko pertsona zergadun batekin baino gehiagorekin bizi bada, kenkaria zati berdinetan hainbanatu eta egingo da zergadun bakoitzeko.

Artikulu honetan aurreikusitako kenkaria bateraezina da desgaitasunari dagokion kenkariarekin.

12.3.6 Kenkaria adinagatik

Zenbatekoa da kenkaria?

- 65 urtetik gorako zergadun bakoitzagatik: 319,00 euro.
- 75 urtetik gorako zergadun bakoitzagatik: 584,00 euro.

12.3.7 Nola zehazten da egoera pertsonal eta familiarra?

Kenkari hauetarako eskubidea ematen duten zirkunstantzia pertsonal eta familiarrak zehazteko, zergaren sortzapen egunean dagoen egoerari begiratuko zaio (normalean, abenduaren 31n dagoen egoera hartzen da kontuan).

Kenkari horiek konputatzeko garaian, kalkulua ez da inoiz ere izango kenkariak aplikatzeko exijitutako zirkunstantziak gertatu diren urte naturaleko egun kopuruaren arabera.

Aurreko apartatuan xedatutakoa xedatuta ere, kenkarirako eskubidea sortzen duen pertsona zergaldiaren barruan hiltzen bada, kenkari hauek aplikatzeko kontuan hartuko diren zirkunstantzia pertsonal eta familiarrak pertsona horren heriotzaren egunean dagoen egoera kontuan hartuz zehaztuko dira, kenkariaren zenbatekoa egun horretara arte proportzionalki murriztu gabe.

Adibidea

Eman dezagun zurekin hiru seme bizi direla:

- Lehen semea, 8 urtekoa eta %40ko minusbaliotasuna zuena, 201ko abuztuaren 1ean hil zen trafikoko istripu batean.
- Bigarren semea 2005eko azaroaren 16an jaio zen. Beraz, 2011ko azaroaren 16an 6 urte bete ditu.
- Hirugarren semea 2011ko abenduaren 1ean jaio zen.

Zenbateko kenkariak egin ditzakezu?

Lehen seme minusbaliatuagatik	Ondorengo ahaideagatik	558,00 €
	desgaitasunagatik	867,00 €
Bigarren semeagatik	Ondorengo ahaideagatik	691,00 €
Hirugarren semeagatik	Ondorengo ahaideagatik	1.168,00 €
	6 urtetik beherakoagatik	319,00 €
GUZTIRA		3.603,00 €

LABURPENA: kenkari motak		
Kenkari motak	Kenkarien zenbatekoak	
Ondorengo ahaideengatik	558,00 euro urtean, lehenengoagatik	
	691,00 euro urtean, bigarrenagatik	
	1.168,00 euro urtean, hirugarrenagatik	
	1.380,00 euro urtean, laugarrenagatik	
	1.804,00 euro urtean, bosgarren eta hurrengo bakoitzagatik	
		+ 319,00 euro, 6 urte baino gutxiago badituzte
Mantenuagatik	%15	Mugak: 167,40 euro urtean, lehen seme-alabagatik 207,30 euro urtean, bigarren seme-alabagatik 350,40 euro urtean, hirugarrenagatik 414,00 euro urtean, laugarrenagatik 541,20 euro urtean, bosgarren eta hurrengo bakoitzagatik
Aurreko ahaideengatik	266,00 euro	
Desgaitasunagatik	Zergaduna, aurreko edo ondorengo ahaidea, ezkontidea, izatezko bikote-laguna 65 edo zeharkako ahaidea, laugarren mailaraino, hau barne, desgaitua denean, edo urteko edo hortik gorako pertsona desgaitua zergadunarekin bizi eta aurreko ahaide edo asimilatuen zerrendan sartuta ez dagoenean:	
	Minusbaliotasuna %33koa edo handiagoa eta %65etik beherakoa bada	867,00 euro
	Minusbaliotasuna %65ekoa edo handiagoa bada	1.224,00 euro
	Minusbaliotasuna %75ekoa edo handiagoa bada, hirugarren pertsonen laguntzagatik 15 eta 39 puntu bitartean lortuz	1.428,00 euro
	Minusbaliotasuna %75ekoa edo handiagoa bada, hirugarren pertsonen laguntzagatik 40 puntu edo gehiago lortuz	2.040,00 euro
Por dependencia	Zergaduna, aurreko edo ondorengo ahaidea, ezkontidea, izatezko bikote-laguna (1) edo zeharkako ahaidea, laugarren mailaraino, hau barne, mendeko pertsona denean eta 60 urte baino gehiago dituen. Baita ere, mendeko pertsonak 65 urte edo gehiago dituen eta zergadunarekin bizi izanik aurreko ahaide edo asimilatuen zerrenda sartuta ez dagoenean.	
	Mendekotasun txikia	1.224,00 euro
	Mendekotasun ertaina	1.428,00 euro
	Mendekotasun handia	2.040,00 euro
Adinagatik	- 65 urtetik gorakoentzat: 319,00 euro. - 75 urtetik gorakoentzat: 584,00 euro.	

12.4 Kenkaria pertsona desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik

12.4.1 Kenkaria pertsona desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik

Zergadunek %30eko kenkaria egin dezakete, urtean gehienez 3.000,00 euroraino, pertsona desgaituen ondarea babestu eta Kode Zibila aldatzen duen azaroaren 18ko 41/2003 Legeak, Auzibideratze Zibilaren Legeak eta horri buruzko zerga araudiak erregulatutako desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik.

Aurreko apartatuan aipatzen den kenkaria egin dezakete desgaituaren zuzeneko nahiz zeharkako ahaideek, hirugarren mailaraino, hori barne, bai eta desgaituaren ezkontideak edo izatezko bikote-lagunak edo desgaitua tutoretza edo harrera araubideari jarraituz hartua duten pertsonak ere.

Inoiz ere ez dute kenkari hau sortuko ondare babestuaren titularraren den desgaituak berak egindako ekarpenek.

Diruzkoak ez diren ekarpenak badira, ekarpenaren zenbatekotzat hartuko da irabazi asmorik gabeko entitateen zerga erregimenari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarriei buruzko apirilaren 7ko 3/2004 Foru Arauan jasotakoa kontuan hartuz ateratzen den zenbatekoa.

Apartatu honetan aipatzen den desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenei dagozkien ondasun eta eskubideen eskurapenak salbuetsita daude Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan.

12.5 Kenkariak ohiko etxebizitzagatik

Aurrera jo baino lehen, ohiko etxebizitza zer den argitu beharra dago.

Zer da ohiko etxebizitza?

Ohiko etxebizitzatzat hartzen da zergadunak hiru urteko epe jarraituan bizitzeko erabiltzen duena.

Hala ere, etxebizitza ohikoa dela joko da, baita ere, hiru urteko epe hori igaro ez arren, zergaduna hil denean, edo ezinbestez etxebizitzaz aldatzera behartu duten zirkunstantziak gertatu direnean, hala nola: etxebizitza ez egokitzea zergadunaren, ezkontidearen, izatezko bikote-lagunaren, edo harekin bizi den ondorengo edo aurreko ahaidearen ezintasun mailara edo zergaren kuota osoan kenkaria egiteko eskubidea ematen duen pertsonarenera, edota senar-emaztegiak ezkontzea, senar-emazteak banantzea, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratu-tako izatezko bikotea desegitea, lantokia aldatzea, lehen enplegua edo beste enplegu bat lortzea, zirkunstantzia ekonomikoengatik etxebizitza epe barruan ezin ordaintzea, eta antzeko beste egoera batzuk gertatzea.

ERNE: ohiko etxebizitzaren kontzeptutik kanpo geratuko dira lorategiak, parkeak, igerileku eta kirol instalazioak, garajeak eta, oro har, eranskinak eta etxebizitza bera ez diren elementu guztiak. Aldiz, elementu horiek kontzeptu horren barruan sartuko dira etxebizitzarekin batera finka erregistral bakarra osatzen dutenean.

Familia unitateko kideek etxebizitza bat baino gehiago dutenean jabetzan, horietako **bat bakarrik hartuko da ohiko etxebizitzatzat**. Horretarako kontuan edukiko da non duen familia unitateak bere bizitza interesen eta harreman pertsonal, sozial eta ekonomikoen gune nagusia.

Etxebizitza bat zergadunaren ohiko etxebizitzatzat hartzeko, beharrezkoa da zergaduna **hamabi hilabete igaro baino lehen bertan** bizitzen jartzea, etxebizitza erosi duenetik edo obrak

amaitu direnetik aurrera kontatuta. Hurrengo kasuotan, ordea, ohiko etxebizitza izaten jarraituko du:

- Zergaduna hiltzen denean edo etxebizitza okupatzea eragozten duten zirkunstantziak gertatzen direnean (ezkontzea, senar-emazteak banantzea, lantokiz aldatzea,...).
- Bere kargu edo enplegua dela-eta zergadunak beste ohiko etxebizitza bat duenean eta, horren ondorioz, erosi berri duen etxebizitza erabiltzen ez duenean. Horrelakoetan, hamabi hilabeteko epea kargua edo enplegua uzten duenetik aurrera kontatuko da.

Lokalak etxebizitza gisa gaitzen badira, etxebizitza lehen aldiz erabili edo okupatzeko lizentzia ematen denetik aurrera hasiko da kontatzen aipatutako hamabi hilabeteko epea.

Aurreikusitako salbuespenak aplikatzen direnean, ohiko etxebizitza erosteagatik egiten den kenkaria etxebizitza derrigorrez aldatzera behartzen duten edo etxea okupatzea eragozten duten zirkunstantziak gertatu arte aplikatuko da. Hala ere, zergadunak kargu edo enpleguagatik erabiltzen badu ohiko etxebizitza, kenkari hau egiten jarraitu dezake egoera horrek dirauen bitartean eta etxebizitza erabiltzen ez den artean.

Tratamendu hori bera aplikatuko da zergadunak etxebizitzaren beharra konpentsatzeko kopuruak jasotzen dituen eta, gainera, etxebizitza familia unitatetik kanpoko pertsonak erabiltzen ez dutenean.

65 urtetik gorako pertsonak edo mendekotasun ertaina edo handia dutenek ohiko etxebizitza saltzean lortutako ondare irabazia salbuetsita gera dadin, eta zergadunaren ohiko etxebizitza saltzeagatik agerian jarritako ondare irabazia ere salbuetsita egon dadin –baldin eta salmentan lortutako zenbatekoa ohiko etxebizitza bat erosteko erabiltzen bada–, ulertuko da ohiko etxebizitza eskualdatzen ari dela eraikin hori une horretan zergadunaren ohiko etxebizitza denean edo, bestela, hura eskualdatu aurreko bi urteetako edozein egunetara arte halakotzat hartu denean.

Ohiko etxebizitza 2006ko urtarrilaren 1etik 2010eko abenduaren 31ra bitartean erosi bada eta aurreko ohiko etxebizitza erosteketa horren ondoren saltzen bada berrinbertsioagatik araututa dagoen salbuespena aplikatuta, etxebizitza ohiko etxebizitzatzat hartuko da aurreko ohiko etxebizitza eskualdatzen den momentua edo, bestela, eskualdaketa egin aurreko **hiru urteetako** edozein egun aintzat hartuta.

Apartatu honetan bi kenkari hauek arautzen dira:

- Ohiko etxebizitza errentan hartzeagatik
- Ohiko etxebizitza erosteagatik

12.5.1 Kenkaria ohiko etxebizitza errentan hartzeagatik

Zenbatekoa da kenkaria?

Ohiko etxebizitza errentan hartzeagatik zergaldian diru kopuruak ordaindu dituzten zergadunek ondorengo kenkaria egin ahal izango dute:

- Zergaldian ordaindutako kopuruen %20, 1.600,00 euroko mugarekin urtean.
- Zergaldian ordaindutako kopuruen %25, 2.000,00 euroko mugarekin urtean, ondoko kasuotan:
 - Zergadunak 35 urte baino gutxiago dituenetan. Zergadunaren adina zehazteko, zerga sortzen den egunean dagoen egoerari begiratzen zaio (abenduaren 31ko egoera izaten da, oro har).
 - Zergaduna familia ugariaren titularra denean. Familia ugariaren titulartasuna zehazteko, zerga sortzen den

egunean dagoen egoerari begiratzen zaio (abenduaren 31ko egoera izaten da, oro har).

Arau berezia batera egiten den aitortzean 35 urtetik gorako eta beheko zergadunak daudenean

Batera tributatzea aukeratzen bada eta ohiko etxebizitza errentan hartzeagatik araututako kenkarirako eskubidea dutenak pertsona bat baino gehiago badira, batzuk 35 urtetik behekoak eta beste batzuk adin horretatik gorakoak, %25eko portzentajea aplikatuko da, eta muga 2.000,00 eurokoa izango da.

Arau berezia tartean erabaki judiziala dagoenean

Epaileek erabaki badute etxebizitza familiarraren alokairua ordaintzeko obligazioa zergadunari bakarrik dagokiola, zergadun horrek izango du eskubidea apartatu honetan aipatzen den kenkaria bere autolikidazioan egiteko. Obligazio hori bi zergadunei ezarri bazaie, kenkaria bien artean hainbanatuko da, eta bakoi-tzaren autolikidazioan egingo da norberari dagokion proportzioan, %20ko portzentajea eta 1.600,00 euroko muga aplikatuta.

12.5.2 Kenkaria ohiko etxebizitza erosteagatik

Zergadunek eskubidea dute kenkari bat aplikatzeko ohiko etxebizitzaren erosketan zergaldian inbertitutako kopuruengatik, erosketak sortutako gastuak barne, eta ohiko etxebizitza erosteko besteren kapitalak erabiltzean zergaldian ordaindutako interesengatik, haren kontura joan diren besteren finantzaketak sortutako gastuak ere barne.

Zer da ohiko etxebizitza erostea?

- Dirua erabiltzea ohiko etxebizitza **erosteko**. Ez dira etxebizitza erosketatzat hartzen honako hauek:
 - **Artapen gastuak** (pintaketa, entokadura,...) edo konponketa gastuak (berogailua edo igogailuak konpontzea, iturgintza lanak egitea,...)
 - **Hobekuntzak** (altzariak, seguritate ateak edo kontraleihoak jartzea,...).
 - Garaje plazak, lorategiak, parkeak, igerileku eta kirol instalazioak eta, oro har, eranskinak edo etxebizitzarekin batera finka erregistral bakarria osatzen ez duen beste edozein elementu eskuratzea.

- Dirua erabiltzea ohiko etxebizitza **birgaitzeko**.

Birgaitzatzat hartuko dira jabeak bere ohiko etxebizitzan egindako obrak, baldin eta ebazpen batek jarduketak babestutzat kalifikatu edo aitortu baditu Eusko Jaurlaritzaren abenduaren 30eko 317/2002 Dekretuak, ondare hiritartua eta eraikia birgaitzeko jarduketak babestuei buruzkoak, xedatutakoaren arabera, edo, hala bada, gogio, babesteko jarduketatzat kalifikatu badira uztailearen 1eko 801/2005 Errege Dekretuak edo antzekoak diren ordeko arauak ezarritakoari jarraituz.

Jabeak bere ohiko etxebizitzan egindako obratzat hartuko dira, baita ere, zergadunak bere lokal bati etxebizitza erabilera emateko egiten dituen lanak, haien helburua, betiere, zergadunaren ohiko etxebizitza izatea denean.

- **“Etxebizitza kontuetan”** diru kopuruak gordailutzea. Kenkarriak izango dira baldin eta kenkarirako eskubidea sortu duten kopuruak bakar-bakarrik ohiko etxebizitza erosi edo birgaitzeko erabiltzen badira kontua ireki denetik hasi eta **6 urteko** epean. Kenkarirako eskubidea hurrengo kasuotan galduko da:
 - Zergadunak kenkari eskubidea sortu duten eta etxebizitza kontuan utzi diren kopuruak bere ohiko etxebizitza erostea edo birgaitzea ez diren helburuetarako erabiltzen dituenetan eta kopuru horiek kreditu entitate bereko edo beste entitate bateko beste kontu

batean osorik birjarri edo aldatzen ez direnean. Kopuruaren zati bat erabiliz gero, zergadunak erabilitako kopuruak lehendabizi gordailutakoak direla ulertuko da.

Zergaduna hiltzen bada aurreko apartatuan aipatu den sei urteko epea amaitu baino lehen, etxebizitza kontuko kopuruak ohiko etxebizitza erosi edo birgaitzera zuzentzeko obligazioa ez da bete gabekotzat hartuko.

- Kontua ireki denetik sei urte igaro direnean eta kenkarirako eskubidea sortu duten kopuruak ohiko etxebizitza erosi edo birgaitzeko erabili ez direnean.
- Ohiko etxebizitza geroago erosi edo birgaitzen denean kenkari honetarako exijitzen diren baldintzak bete gabe.

Letra honetan aipatzen diren kontuetan gordailutako diru kopuruak ohiko etxebizitza erosi edo birgaitzeko erabiltzen direnean, haiengatik ezingo da berriro kenkaririk egin, aurrez kenkarirako eskubidea sortu badute.

Zergadun bakoitzak etxebizitza kontu bat bakarrik izan dezake.

Etxebizitza kontuak bereizik identifikatuko dira Zergaren aitopenean. Gutxienez datu hauek adieraziko dira:

- Kontua zein entitatetan ireki den.
- Kontuaren zenbakia.
- Irekiera data.
- Kontuaren saldoak ekitaldian izan duen gehikuntza.

Aurretik egindako kenkarietarako eskubidea galtzen denean, zergadunak honako kopuruak gehitu beharko dizkio baldintzak bete ez diren ekitaldian sortu den Zergaren kuota: egin diren kenkariak gehi dagozkien berandutza interesak¹⁰⁴.

Etxebizitza kontuei ezarritako 6 urteko epea 2008ko urtarrilaren 1etik 2011ko abenduaren 31ra bitartean amaitzen denean, **8 urtekoa** izango da kontu horietan sartutako kopuruak ohiko etxebizitzaren erosketan erabiltzeko epea, etxebizitza kontua ireki denetik aurrera kontatuta. Eta 6 urteko epea 2012an amaitzen bada, 7 urtekoa izango da epe hori.

Aurreko paragrafoan jasotakoaren arabera etxebizitza kontuan sartzen diren kopuruak eskubidea emango dute ohiko etxebizitza erostegatik araututa dagoen kenkaria egiteko. Hau da, luzapeneko bi urte horietan etxebizitza kontuan sartutako kopuruak kengarriak izango dira.

Zein beste kasu dira erosketaren parekoak?

Hona hemen ohiko etxebizitzaren erosketarekin parekatzen diren beste kasu batzuk, kenkari honetarako eskubidea ere ematen dutenak:

- Etxea handitzea.
- Etxea eraikitzea.
- Azalera eskubidea eskuratzea.
- Pertsona minusbaliatuen etxebizitzan egokitze eta aldatze lan eta instalazioak egitea.

Azter ditzagun banan-banan.

1. Etxea handitzea.

Horretarako beharrezkoa da azalera habitagarria modu iraunkorrean eta urteko sasoi guztietan handitzea.

Handitze hori estali gabeko zatia itxiz nahiz beste edozein modutara erabiliz egin daiteke.

2. Etxea eraikitzea.

Zergadunak zuzenean ordaindu behar ditu obren gastuak edo, bestela, konturako ordainketak egin behar dizkio obren sustatzaileari, beti ere inbertsioa hasi eta lau urteko epea igaro baino lehen amaitzen badira obrak.

Lau urteko epe hori honako kasuetan luza daiteke:

- *Epaileak onartutako konkurtsoa*. Sustatzaileak ez baditu eraikuntza lanak amaitzen lau urteko epea igaro baino lehen edo etxebizitzak ezin baditu epe horretan eman, epe hori lau urtez luzatuko da zuzenean, eta etxea okupatzeko ezartzen den hamabi hilabeteko epea etxea ematen den egunetik aurrera hasiko da kontatzen.

Epea luza dadin, hasierako epea bete ez den zergaldiko aitopenearekin batera, zergadunak etxebizitzan egindako inbertsioen frogagiriak eta lehen adierazitako egoeretakoa bat gertatu izanaren beste edozein frogagiri aurkeztu beharko ditu.

Zergaduna ez dago diru sarrerarik egitera behartuta eraikitze lanak amaitzeko lau urteko epe orokorra ez betetzeagatik.

- *Zergadunarekin zer ikusirik ez duten arrazoiengatik obrak gelditu eta lau urteko epean amaitu ezin direnean*. Kasu honetan, zergadunak epea luzatzeko eskatu behar dio Zerga Administrazioari. Horretarako hilabeteko epea izango du lau urteko epea bete ez den egunetik aurrera. Eskaeran honako hau adieraziko da:

- Epea zergatik ez den bete.
- Zenbat denbora beharko duen, bere ustez, eraikuntza lanak amaitzeko (denbora hori ezin da lau urtekoa baino handiagoa izan).

Eskaerarekin batera, zergadunak bidezko frogagiriak aurkeztuko ditu. Dokumentazioa ikusi ondoren, Zerga Administrazioak epea luzatzea bidezkoa den eta zenbat luzatuko dion erabakiko du. Erabakitzen den luzapenak ez du zertan bat etorritik zergadunak eskatutakoarekin. Hiru hilabeteko epean espreski ebazten ez diren luzapen eskaerak ezetsizat hartuko dira.

Epea bete ez den biharamunetik aurrera hasiko da kontatzen luzapena.

3. Azalera eskubidea eskuratzea

Kasu honetan, beharrezkoa da ohiko etxebizitza izango den ondasun higiezinaren azalera eskubidea titularitate publikoko lurzoru baten gainean eratuta egotea.

4. Pertsona minusbaliatuek egokitze eta aldatze lan eta instalazioak egitea

Hemen sartzen dira ohiko etxebizitzan egokitze lan eta instalazioak egitea, etxearen eta kalearen artean nahitaezko pasabide gisa erabiltzen diren elementu komunak aldatzea, hala nola eskailerak, igogailuak, korridoreak, atariak edo beste edozein elementu arkitektoniko, eta, halaber, desgaituen edo mendeko pertsonen komunikazio sentsorialaren oztipoak gainditu edo segurtasuna emateko balio duten dispositibo elektronikoak jartzea.

Era berean, errentari, azpierrenerari edo usufruktario gisa okupatutako etxebizitzetan egiten diren egokitze lan eta instalazioak kontzeptu honen barruan sartzen dira, obra horiek egiten dituztenak honako hauek dire-

¹⁰⁴ Ikus Gipuzkoako Lurralde Historikoaren Zergen Foru Arau Orokorra (martxoaren 8ko 2/2005 Foru Araua). Berandutza interesa 26. artikuluan arautzen da.

nean: zergadun desgaitua edo mendetasun egoeran dagoena, pertsona desgaitu edo mendeko batekin bizi den zergaduna –pertsona hori izan daiteke, aurreko edo ondorengo ahaide bat, ezkontidea, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikote-laguna edo adingabeak babesteko gaietan aginpide duen entitate publikoaren adostasunez, tutoretzapean edo diru trakerik gabe etxean hartua duen pertsona bat–, pertsona desgaitu edo mendekoekin bizi izateagatik desgaitasunaren edo mendekotasunaren kenkaria aplikatzeko eskubidea duen zergaduna, eta ohiko etxebizitzaren elementu komunak aldatzeko lanak ordaintzera behartuta dauden jabeak.

Gipuzkoako Foru Aldundiaren organo eskudunak, Migrazio eta Gizarte Zerbitzuetako Institutuak edo Autonomia Erkidegoko organoak ziurtatu egin beharko dute egokitze obra eta instalazio horiek beharrezkoak direla pertsona desgaituen irisgarritasuna eta komunikazio sentsoriala errazten dutelako eta duintasunez moldatzeko aukera ematen dietelako.

Aipatutako obrak ondoko hauek egingo dituzte:

- Zergadun desgaituak edo mendetasun egoeran dagoenak.
- Desgaitu batekin edo mendeko pertsona batekin bizi den zergadunak –desgaitua edo mendekoa izan daiteke aurreko edo ondorengo ahaide bat, ezkontidea, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikote-laguna, edo adingabeak babesteko gaietan aginpide duen entitate publikoaren adostasunez, tutoretzapean edo diru trakerik gabe etxean hartua duen pertsona–.
- 65 urteko edo hortik gorako pertsona batekin bizi den zergadunak, haren mendetasun edo minusbalio-tasan maila frogatzen duenean eta hirugarren pertsonengandik behar duen laguntza egiaztatzen duenean.
- Pertsona desgaitu edo mendekoarekin bizi den zergadunak, adineko pertsonen desgaitasunagatik edo mendekotasunagatik araututako kenkaria egiteko eskubidea ematen dionean.
- Beren ohiko etxebizitzaren elementu komunak aldatzeko lanak ordaintzera behartuta dauden jabeak.

Zenbatekoa da kenkaria?

Zergadunek **%18ko kenkaria** egin dezakete ohiko etxebizitza erosteko zergaldian **inbertitutako kopuruengatik**, erosketan hori dela-eta haren kontura joan diren gastuak ere barne.

Era berean, ohiko etxebizitza erosteko besteren kapitalak erabili badira, zergadunek **%18ko kenkaria** egin dezakete zergaldian **ordaindutako interesengatik**, haien kontura joan diren besteren finantzaketak sortutako gastuak ere barne.

Aurreko bi paragrafoetan aipatutako kontzeptuen baturagatik **gehienez 2.160,00 euroko kenkaria** egingo da **urtean**.

Zergadunak **35 urte baino gutxiago dituenen, edo familia ugariaren titularrak** denean, kenkaria **%23koa** izango da, eta **urtean 2.760,00 euro** kendu ahal izango dira **gehienez**.

Etxebizitza kontuan inbertitzen denean, ez da aplikatuko **%23ko** portzentaje hori, **%18** baizik.

Arau berezia batera egiten den aitorpenean 35 urtetik gorako eta beheko zergadunak daudenean

Batera tributatzea aukeratzen bada eta ohiko etxebizitza erostegatik araututako kenkaria pertsona batek baino gehiagok egin dezakeenean, batzuk 35 urtetik behekoak eta beste batzuk

adin horretatik gorakoak, **%23ko** portzentajea aplikatuko da, eta muga **2.760,00 euroko** izango da

Arau berezia tartean erabaki judiziala dagoenean

Epaileren erabakiz, zergaduna bakarrik baldin badago behartuta etxebizitza familiarrarengatik ohiko etxebizitzaren erosketan zergaldian inbertitutako kopuruetakoren bat ordaintzera, erosketaren gastuak barne, edo zergadun horrek bakarrik baldin badu ohiko etxebizitza erostean erabilitako besteren kapitalen interesak ordaintzeko obligazioa, finantzaketa horrek sortutako gastuak barne, zergadun horrek egin ahal izango du bere autolikidazioan apartatu honetan aipatzen den kenkaria. Obligazio hori bi zergadunei ezarri bazaie, kenkaria bien artean hainbanatuko da, eta bakoitzaren autolikidazioan egingo da norberari dagokion proportzioan, **%18ko** portzentajea eta **2.160,00 euroko** muga aplikatuta.

Kreditu fiskala

Zergadun bakoitzak lehen aipatutako kontzeotuengatik zergaldi jarraituetan egindako kenkariaren baturak ezin du **36.000,00 euroko** zifra gainditu. Hala badagokio, zifra horri gutxituko zaio berrinbertsioagatik salbuetsitako ondare irabaziaren zenbatekoari **%18** aplikatuz ateratako emaitza.

Ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik 1999ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan egindako kenkariak

36.000,00 euroko muga hori zergadun guztiei aplikatuko zaie, ohiko etxebizitza zein unetan eskuratu duten kontuan hartu gabe. Banan-banan aplikatuko zaie muga hori zergadunei, **2007ko urtarrilaren 1a** baino lehen ohiko etxebizitza elkarrekin eskuratu arren.

Aurrekoa hala izanik ere, aipatu den **36.000,00 euroko** mugatik honako kopuruak murriztuko dira: zergadunak **1999ko urtarrilaren 1etik aurrera** ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik kendu dituen kopuruak gehi, hala badagokio, Errenta Zergari buruzko abenduaren 24ko 8/1998 Foru Arauaren arabera egindako berrinbertsioagatik salbuetsitako ondare irabaziari **%15** aplikatuta ateratzen den emaitza.

Salbuespena ohiko etxebizitzan berrinbertitzeagatik. 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen egindako eskualdaketak.

Ohiko etxebizitza **2007ko urtarrilaren 1etik aurrera** eskuratu bada, eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 24ko 8/1998 Foru Arauak berrinbertsio kasurako jasotzen duen salbuespena kontsolidatuta badago, zergadun bakoitzeko ezarri den **36.000,00 euroko** mugari ondare irabazi salbuespenaren **%15** gutxituko zaio.

Kenkaria aplikatzea pertsona batek baino gehiagok 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen elkarrekin eskuraturako ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik

2007ko urtarrilaren 1a baino lehen ohiko etxebizitza elkarrekin eskuratu duten zergadunei banan-banan aplikatuko zaie **36.000,00 euroko** muga, aurreko apartatuan, «Ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik 1999ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan egindako kenkariak» izenekoan, esandakoa kontuan hartuta.

12.6 Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak

Apartatu honetan bi kenkari hauek arautzen dira:

- Kenkaria inbertsio eta bestelako jarduerengatik.
- Kenkaria langileek enpresan parte hartzeagatik.
- Kenkaria jarduera ekonomiko baten hasieran inbertitzeko kreditu entitateetan egindako gordailuengatik.

12.6.1 Kenkaria inbertsio eta bestelako jarduerengatik.

Jarduera ekonomikoak egiten dituzten zergadunek zuzeneko zenbatespenaren erregimena erabiltzen badute beren etekinak kalkulatzeko, Sozietateen gaineko Zergaren araudiak aktibo finko material berrietan inbertsioak hobaritzeko eta zenbait jarduera burutzeko jasotzen dituen kenkariak aplikatu ahal izango dituzte, beti ere araudi horretan ezartzen diren portzentaje eta muga berdinekin.

Hona hemen kenkariak:

- Kenkaria aktibo ez-korrante berrietan inbertitzeagatik.
- Kenkaria kultur ondarea babestu eta zabaltzeko jarduerengatik eta zinemagintzan nahiz liburugintzan inbertitzeagatik.
- Kenkaria ikerketa eta garapen jarduerak egiteagatik.
- Kenkaria berrikuntza jarduerengatik.
- Kenkariak garapen iraunkorra, ingurumenaren zaintza eta hobekuntza eta energia iturrien aprobetxamendu eraginkorragoa lortzera bideratutako proiektuekin loturiko inbertsio eta gastuengatik.
- Kenkaria lanbide heziketako gastuengatik.
- Kenkaria enpresen gizarte aurreikuspeneko tresna gisa diharduten gizarte aurreikuspeneko sistemetara enpresak egindako ekarpenengatik.
- Kenkaria enpresen gizarte aurreikuspeneko sistemei enpresek egindako kontribuzio edo ekarpenak zergaldian gehitzeagatik.
- Kenkaria enplegua sortzeagatik.
- Kenkaria berdintasun planak egin eta ezartzeagatik.

Azter ditzagun banan-banan.

12.6.1.1 Kenkaria aktibo ez-korrante berrietan inbertitzeagatik (makinak, ibilgailuak...)

Zenbatekoa da kenkaria?

Entitatearen jarduera enpresarialari atxikita dauden aktibo ez-korrante berrietan inbertitzeagatik %10eko kenkaria egiten da. Lurrak ez dira aktibo horien artean sartzen.

ERNE: beste pertsona edo entitate batek alde zuzenetik erabili ez duena da aktibo ez-korrante berria. Hau da, aktibo bat ez da berria izango aurretik beste pertsona edo entitate baten ibilgutuan egon bada edo Kontabilitate Plan Orokorren arabera hor sartuta egon behar bazuen, nahiz eta aktibo hori inoiz martxan jarri ez.

Baldintza

- Inbertsioa jasotzen duten elementuek ez dute Zenbait Garraibideren gaineko Zerga Berezian tributatu behar, dela hari lotuta ez daudelako, dela salbuetsita daudelako.

Izaera orokorrean, aktibo ez-korrantearen elementuetan egiten diren inbertsioak, dela artikulua honetan jasotakoak dela sozietateen gaineko zergaren gainerako araudian aipatuak, martxan noiz jartzen diren, orduan joko dira egindakotzat.

Dena den, iraupen luzeko inbertsio proiektuak egiten direnean, hau da, ondasunak enkargatzen direnetik eskura jartzen diren egunera arte hamabi hilabetetik gorako denbora igarotzen denean, subjektu pasiboak ordaintzeko egin ahal izan du egindakotzat inbertsioa, horien zenbateko berean. Horrelakoetan, inbertsio ondasunen hornitzailearekin kontratua formalizatzean indarrean zegoen kenkari erregimena aplikatuko da.

Aukera horretaz baliatuz gero, inbertsio guztiari aplikatuko zaio irizpide hori.

Aukera horretaz baliatu nahi den subjektu pasiboak idatziz jakinarazi beharko dio Foru Aldundiari erabaki hori, eta hilabeteko epea izango du horretarako, kontratua izenpetzen den egunetik aurrera. Bertan, kontratatutako inbertsioaren zenbatekoa eta ondasunak entregatu eta ordaintzeko egutegia adierazi beharko ditu. Era berean, jakinarazpen horri kontratuaren kopia erantsi beharko zaio.

Erregela

Apartatu honetan aipatzen den kenkariak gozatzeko, honako erregela hartu behar da kontuan:

Kenkariaren aplikazioa bateraezina izango da inbertsio horiek direla-eta izan litekeen beste edozein zerga onurarekin, amortizazio askatasunari eta amortizazio azkartuari dagokienean izan ezik.

12.6.1.2 Kenkaria kultur ondarea babestu eta zabaltzeko jarduerengatik eta zinemagintzan nahiz liburugintzan inbertitzeagatik.

Zenbatekoa da kenkaria?

- Inbertsioen edo gastuen %15, inbertsio edo gastu horien helburua honako hau bada:
 - Euskal Kultur Ondareko edo Espainiako nahiz edozein autonomia erkidegotako Ondare Historikoko ondasunak lurralde espainiarretik kanpo erostea lurralde horretan sartzeko, baldin eta ondasun horiek gutxienez hiru urte irauten badute Espainiako lurraldean eta titularraren ondarearen barruan.
 - Euskal Kultur Ondarearen parte diren ondasunak erosten direnean, kenkariaren oinarria Eusko Jaurlaritzak emandako balioa izango da; erosten diren ondasunak Espainiako Ondare Historikokoaren parte direnean, kenkariaren oinarria Kalifikazio, Balorazio eta Esportazio Batzordeak emandako balioa izango da; eta erositako ondasunak beste autonomia erkidegotako Ondare Historikokoaren parte direnean, kenkariaren oinarria organo eskudunek emandako balioa izango da. Organo horiek ez badute inolako baloraziorik egin, balorazioa Gipuzkoako Foru Aldundiak egingo du.
 - Euskal Kultur Ondareari buruzko uztailaren 3ko 7/1990 Legean, Espainiako Ondare Historikolari buruzko ekainaren 25eko 16/1985 Legean eta autonomia erkidegotako araudietan jasotako kultur onurako ondasunak artatzea, konpontzea, zaharberritzea, hedatzea eta erakustea.
 - Erakinak birgaitzea, horien teilatu eta fatxadak mantendu eta konpontzea eta azpiegiturak hobetzea, horiek Espainian daudenean UNESCOk Mundu Ondarekotzat izendatutako hirien, multzo arkitektonikoen, multzo arkeologikoen, multzo naturalen, paisaia multzoen edo ondasunen inguru babestuen barruan.
- Produkzio espainiarreko zine luzemetraietan edo fikzio, animazio edo dokumental moduko ikus-entzunezkoetan egindako inbertsioek %20ko kenkaria dute produktorearentzat, beti ere serieko produkzio industrialaren aurretik euskarri fisiko bat egiteko aukera ematen badute. Kenkariaren oinarria produkzioaren kostua izango da, koproduktore finantzarioak finantzatutako zatia kenduta. Produkzio espainiarreko zine luzemetrai batean parte hartzen duen koproduktore finantzarioak %5eko kenka-

ria egingo du berak finantzaturako inbertsioagatik, eta inbertsioak zergaldian ekarri dion errentaren %5 izango da muga. Koproduktore finantzarioa izango da aurreko paragrafoan adierazitako pelikulen produkzioan esku hartu eta produkzioaren kostu osoaren %10etik %25era bitarteko diru baliabideak bakarrik jartzen dituen, pelikula horien ustiapenak dakartzan diru sarreretan parte hartzeko eskubidearen truke.

Kenkari hauek filmaren produkzioa amaitzen den zergalditik aurrera egingo dira. Zergaldi horretan egin ez diren kenkariak hurrengo bost urte jarraituetan amaitzen diren zergaldietako likidazioetan aplikatu ahal izango dira. Horrelakoetan, apartatu honetan aipatu den %5eko muga kenkaria egiten den zergaldian koproduktoria dela eta lortzen den errentaren gainean kalkulatu da.

- Liburugintzan inbertitzeak %5eko kenkaria izango du, serieko produkzio industrialaren aurretik euskarri fisiko bat egiteko aukera ematen badute.

12.6.1.3 Kenkaria ikerketa eta garapen jarduerak egiteagatik.

Zenbatekoa da kenkaria?

Ikerketa eta garapen jarduerengatik zergaldian izandako gastuek %30eko kenkaria izango dute. Gainera, ekitaldian izandako gastuak aurreko bi urteetako batez bestekoa baino handiagoak badira, %30a batez besteko horretaraino aplikatu da, eta batez besteko horren gainean dagoen soberakinari %50eko kenkari osagarria egin ahal izango zaio.

Gainera, zergaldian izandako gastuek beste %20eko kenkaria izango dute honako gastu hauek direnean:

- a) Entitateko langileria gastuak, bakar-bakarrik ikerketa eta garapen jardueri, edota berrikuntzakoei, lotuta dauden ikerlari kualifikatuei dagozkienean.
- b) Ikerketa eta garapen proiektuetan egindako gastuak, hauekin kontratatuta daudenean: unibertsitateekin, ikerkuntzako organismo publikoekin edo berrikuntza eta teknologia zentroekin, Berrikuntza eta teknologia zentroi buruzko abenduaren 20ko 2.609/1996 Errege Dekretuaren arabera horrela aitortu eta erregistratuta daudenean, eta, orobat, Eusko Jaurlaritzaren urriaren 1eko 221/2002 Dekretuak araututako Euskal Teknologia Sarean sartutako entitateekin. Azken dekretu horrek egunean jarri zituen Zientzia, Teknologia eta Berrikuntzarako Euskal Sarea arautzeko oinarriak.

Ibilgetu material eta ukiezineko elementuetan egindako inbertsioen %10, ondasun higiezinak eta terrenoak kanpoan utzita, baldin eta bakar-bakarrik ikerketa eta garapen jardueri, edota berrikuntzakoei, atxikita badaude.

Zer da ikerketa eta garapen jarduera?

- Jakintza berriak aurkitzeko eta zientzian edo teknologian goi ulerkuntza bilatzeko egiten den “oinarriko ikerkuntza” edo azterlan original eta planifikatua, betiere merkataritza edo industria helburuetatik kanpokoa.
- Jakintza berriak aurkitzeko egiten den “**ikerkuntza aplikatua**” edo azterlan original eta planifikatua, betiere ezagutza horiek produktu, prozesu edo zerbitzu berriak garatzen edo lehendik daudenak nabarmen hobetzen erabiltzeko bada.
- Ikerkuntza aplikatuaren emaitzen “**garapen esperimental**” edo produktu, prozesu edo zerbitzu berrien plan, eskema edo diseinu batean aplikatutako ikerkuntzaren gauzatzea, edo emaitza horien hobekuntza nabarmena, bai eta merkaturatu ezin diren prototipoen sorre-

ra eta hasierako erakusketarako proiektuak edo proiektu aitzindariak ere, baldin eta aplikazio industrialetarako edo merkataritzako ustiapenerako bihurtu edo erabili ezin badira.

- **Software** aurreratuaren sorkuntza, baldin eta horrek aurrerapen zientifikoa edo teknologiko nabarmena bada, dela teorema eta algoritmo berriak garatuz dela sistema eragile eta lengoia berriak sortuz, edota pertsona desgaituak informazioaren gizarteko zerbitzuetara sartzeko egiten bada. Softwarearekin erlazionatuta dauden ohiko edo betiko jarduerak hortik kanpo geratzen dira.

Zer hartzen da ikerketa eta garapen gastutzat?

Zergadunak egindakoak, jarduera horiei atxikitako ondasunen amortizazioak barne, baldintza hauek betetzen badira:

- Ikerketa eta garapen jardueri zuzenean lotutako gastuak izatea.
- Jarduera horiek egiteko benetan erabiltzea.
- Proiektuak indibidualizatuta agertzea.

Europar Batasuneko edo Europako Espazio Ekonomikoko beste estatu batzuetan egindako jardueri dagozkien ikerkuntza eta garapen gastuek ere kenkarirako eskubidea izango dute.

Europar Batasuneko edo Europako Espazio Ekonomikoko ez diren estatu batean egindako jardueren gastuei dagokienez, kenkarirako eskubidea ere izango dute, baldin eta ikerkuntza eta garapeneko jarduera nagusia Europar Batasuneko estatu batean egiten bada eta gastuak inbertsio osoaren %25 baino handiagoak ez badira.

Ikerkuntza eta garapeneko gastutzat hartuko dira, era berean, jarduera horiek Europar Batasuneko edo Europako Espazio Ekonomikoko estatu batean egiteko asmoz zergadunaren aginduz ordaindutako kopuruak, dela berak zuzenean dela beste entitate batzuekin batera.

12.6.1.4. Kenkaria berrikuntza jarduerak egiteagatik.

Honako hau hartzen da berrikuntzat: produktu berriak (ondasun edo zerbitzuak) edo prozesu berriak zein nabarmenki hobetuak ezartzea, eta marketing metodo berriak edo antolaketa eredu berriak abian jartzea. Errealitatea auzitan jartzea eta eraldatzea ahalbidetzen duen jarrera da gaitasun horren oinarria.

Honako hauek dira berrikuntzaren jarduketako eremuak: produktua/zerbitzua, prozesuak, antolaketa, pertsonak, merkatua eta negozio ereduak. Berrikuntza teknologikoa produktu/zerbitzuaren arloari eta prozesuaren arloari eragiten die batez ere. Teknologikoa ez den berrikuntzak, berriz, gainerako arloei eragiten die.

Berrikuntza teknologikoa:

Zenbatekoa da kenkaria?

Berrikuntza teknologikoko jarduerengatik zergaldian egindako gastuek %20ko kenkaria izango dute, horien xedea ondorengo hau izan bada:

- a) Ondoko hauekin kontratatutako proiektuak: unibertsitateekin, ikerkuntzako organismo publikoekin edo berrikuntza eta teknologia zentroekin, Berrikuntza eta teknologia zentroi buruzko abenduaren 20ko 2.609/1996 Errege Dekretuaren arabera horrela aitortu eta erregistratuta daudenean, eta, orobat, Eusko Jaurlaritzaren urriaren 1eko 221/2002 Dekretuak araututako Euskal Teknologia Sarean sartutako entitateekin. Azken dekretu horrek egunean jarri zituen Zientzia, Teknologia eta Berrikuntzarako Euskal Sarea arautzeko oinarriak.

- b) Produkzio prozesuen diseinu industrialak eta ingeniari-tza. Horien barruan sartuko dira produktu bat fabrikatu, probatu, instalatu eta erabiltzeko beharrezkoak diren deskripzio elementu, zehaztapen tekniko eta funtzio-namendu ezaugarriak definituko dituzten plano, marrazki eta euskarriak sortu eta elaboratzea, eta ehunen lagindegia prestatzea.
- c) Teknologia aurreratua eskuratzea patente, lizentzia, know-how eta diseinu moduan. Zergadunarekin zer ikusia duten pertsona edo entitateei ordaindutako kopuruek ez dute kenkarirako eskubiderik emango. Kontzeptu honi dagokion oinarria ezin da izan milioi bat eurotik gorakoa.

Berrikuntza jarduerak egiteagatik zergaldian izandako gastuak handiagoak badira aurreko bi urteetan jarduera mota horietarako egindako gastuen batez bestekoa baino, aurreko letretan ezarritako portzentajeak batez besteko horretaraino aplikatuko dira. Aldiz, batez besteko horretatik gorako soberakinari %20 gehituta aplikatuko zaizkio portzentaje horiek.

Aurreko paragrafoetan xedatutakoaren arabera egokia den kenkariak gain, %20ko beste kenkari bat egingo da entitateko langileria gastuengatik, ikerkuntza, garapen edota berrikuntza jarduerari oso-osorik lotutako ikertzaile kualifikatuei dagozkienean.

Ibilgetu material eta ukiezineko elementuetan egindako inbertsioen kasuan –ondasun higiezinak eta terrenoak kanpoan utzita–, kuota likidoak %10eko kenkaria izango du, betiere elementu horiek berrikuntza jarduerari edota ikerkuntza eta garapen jarduerari bakarrik atxikita badaude.

Zer da berrikuntza teknologikoa?

- Produktu edo produkzio prozesu berriak lortzeko edo jadanik daudenak teknologikoki nabarmen hobetzeko egiten den jarduerari esaten zaio horrela. Jarduera horren barruan sartuko da produktu edo prozesu berriak plan, eskema edo diseinu batean gauzatzea, bideragarritasun azterketak egitea, prototipoak sortzea eta hasierako erakusketarako proiektuak edo proiektu aitzindariak eta ehunen lagindegia egitea, bai eta aplikazio industrialarako edo merkataritzako ustiapenerako bihurtu edo erabili daitezkeenak ere.
- Diagnostiko teknologikoko jarduerak ere haren barruan sartzen dira unibertsitateek, ikerkuntzako organismo publikoek, berrikuntza eta teknologia zentroek (hala aitortu eta erregistratuta badaude) eta Teknologiaran Euskal Sarean erregistratutako entitateek egiten dituztenean soluzio teknologiko aurreratuak identifikatu, definitu eta orientatzeko asmoz, horien emaitzak zeinahi direla ere.

Zer hartzen da berrikuntza teknologikoko gastutzat?

Zergadunak egiten dituenak, baldintza hauek betetzen badira:

- Gastu horiek berrikuntza teknologikoko jarduerekin zuzenean lotuta egotea.
- Jarduera horiek egiteko benetan erabiltzea.
- Proiektu indibidualizatuta agertzea.

Europar Batasuneko edo Europako Espazio Ekonomikoko ibeste estatu batzuetan egindako jarduerari dagozkien berrikuntza teknologikoko gastuak ere kenkarirako eskubidea izango dute.

Europar Batasunetik edo Europako Espazio Ekonomikotik kanpoko estatu batean egindako jardueren gastuei dagozkien, kenkarirako eskubidea ere izango dute, baldin eta berrikuntza teknologikoko jarduera nagusia Europar Batasuneko edo Europako Espazio Ekonomikoko estatu batean egiten bada eta gastuen zenbatekoa inbertsio osoaren %25 baino handiagoa ez bada.

Berrikuntza teknologikoko gastutzat hartuko dira, era berean, Europar Batasuneko edo Europako Espazio Ekonomikoko estatu batean jarduera horiek egiteko ordaindutako kopuruak, betiere zergadunaren aginduz ordaindu badira, dela banaka dela beste entitate batzuekin batera.

Berrikuntza ez-teknologikoa:

Zenbatekoa da kenkaria?

Berrikuntza ez-teknologikoko jarduerengatik zergaldian egindako gastuak %15eko kenkaria izango dute, horien xedea ondorengo hau izan bada:

- a) Ondoko hauekin kontratatutako proiektuak: unibertsitateekin, ikerkuntzako organismo publikoekin edo berrikuntza eta teknologia zentroekin, Berrikuntza eta teknologia zentroi buruzko abenduaren 20ko 2.609/1996 Errege Dekretuaren arabera horrela aitortu eta erregistratuta daudenean, eta, orobat, Eusko Jaurlaritzaren urriaren 1eko 221/2002 Dekretuak araututako Euskal Teknologia Sarean sartutako entitateekin. Azken dekretu horrek egunean jarri zituen Zientzia, Teknologia eta Berrikuntzarako Euskal Sarea arautzeko oinarriak.

- b) Kasuan kasuko jakintza arloan adituak diren zerbitzu aurreratuen enpresek kontratatutako proiektuak.

Aurreko paragrafoetan xedatutakoaren arabera egokia den kenkariak gain, %20ko beste kenkari bat egingo da entitateko langileria gastuengatik, ikerkuntza, garapen edota berrikuntza jarduerari oso-osorik lotutako ikertzaile kualifikatuei dagozkienean.

Ibilgetu material eta ukiezineko elementuetan egindako inbertsioen kasuan –ondasun higiezinak eta terrenoak kanpoan utzita–, kuota likidoak %10eko kenkaria izango du, betiere elementu horiek berrikuntza jarduerari edota ikerkuntza eta garapen jarduerari bakarrik atxikita badaude.

Zer da berrikuntza ez-teknologikoa?

Hona hemen zer jarduera sartzen diren teknologikoa ez den berrikuntzan:

berrikuntzarako diagnostikoak eta planak egitea, berrikuntza kudeatzeko sistemak ezartzea, zerbitzu enpresek pertsonen kudeaketari buruzko esperientzia aurreratuak ezartzeko lanak egitea, enpresaren kudeaketa nabarmen aldatzea dakarten antolaketa eredu berriak hartzea, merkaturan kokatzeko eta jarduteko teknika, metodo eta prozedura berritzaileak aplikatzea, eta enpresa ulertu, eratu eta bideratzeko modu berria, hau da, negozio eredu berria, hartzea.

Zer hartzen da berrikuntza ez-teknologikoko gastutzat?

Berrikuntza ez-teknologikoko gastutzat hartzen dira zergadunak proiektuak banatuta berriaz egiten dituenak, baldin eta artikuluhonetan aipatutako jarduerari zuzenean lotuta badaude eta benetan jarduera horiek garatzeko aplikatzen badira.

12.6.1.3 eta 12.6.1.4 apartatueterako oharra: Zer ez da hartzen ikerketa eta garapen jardueratzat edo berrikuntza jardueratzat?

- Berekin berritasun zientifiko edo teknologiko esanguratsurik ez dakarten jarduerak. Bereziki, hauek: produktu edo prozesuen kalitatea hobetzeko ohiko ahaleginak egitea, lehendik dagoen produktu bat edo produkzio prozesu bat bezeroak edo araudi aplikagarriak ezarritako beharrezkoetara egokitzea, aldizkako edo denboraldiko aldaketak egitea, eta lehendik dauden produktuetan antzeko beste batzuetatik bereizteko aldaketa estetiko edo txikiak egitea, salbu eta oso berrikuntza garrantzitsua egiteko erronka justifikatzen dutenean.
- Industria produzitu, zerbitzuak hornitu edo ondasun eta zerbitzu banatzeko jarduerak. Bereziki, ondoko hauek

sartzen dira: produkzio jarduera planifikatzea; produkzioa prestatu eta abian jartzea, barne hartuta lan tresnen doikuntza eta berrikuntza teknologikoari buruzko 12.6.1.4. apartatuan azaldutakoez bestelako jarduerak; ikerkuntza eta garapen jarduera edo berrikuntza jardue- ra bezala sailkatutako jardueri atxikita ez dauden produ- kzioarako instalazio, makina, ekipo eta sistemak erans- tea edo aldatzea; etendako produkzio prozesuetako arazo teknikoak konpontzea; kalitatearen kontrola eta produktu eta prozesuen normalizazioa; gizarte zientzien alorreko prospekzioa eta merkatu azterketak; merkatu- ratzeko sareak edo instalazioak ezartzea; jarduera horie- kin loturiko langileak trebatu eta prestatzea.

- Produktua konplexutasun industrialik gabe aldatzen duten proiektuak.
- Erakundearen ikurra edo nortasuna kudeatzea.
- Plan estrategikoak edo antzekoak prestatzeko eta plan horien berrikuspenak egiteko aholkularitza.
- Plangintzako pakete informatikoak gauzatzeko proiektuak (ERP eta antzekoak).
- Mineral eta hidrokarburoen miaketa, zundaketa edo prospekzioa.

ERNE: Kenkari hauek aplikatzeko, zergadunek legez erabaki- tzen den organoak egindako txosten arrazoitua aurkeztu dezake- te, zergadunaren jarduerak ikerkuntza eta garapen bezala edo berrikuntza bezala –hurrenez hurren– kalifikatzeko eskatzen diren betebeharrak zientifiko eta teknologikoak betetzeari buruz. Kasu batean zein bestean, aurreko zazpi paragrafoetan xedatu- takoa hartu beharko da kontuan. Esandako txostenean, jardue- ra horiei egotzitako gastu edo inbertsioen zenbatekoa zehaztu beharko da.

12.6.1.5 Kenkariak garapen iraunkorra, ingurume- naren zaintza eta hobekuntza eta energia iturrien aprobe- txamendu eraginkorragoa lortzera bideratutako proiektuekin lotu- riko inbertsio eta gastuengatik.

Teknologia Garbien Euskal Zerrenda:

Zenbatekoa da kenkaria?

- Eusko Jaurlaritzako Lurralde Antolamendu eta Inguru- men sailburuaren Aginduak, Teknologia Garbien Euskal Zerrenda onartzekoak, aipatzen dituen ekipo osoetan egindako inbertsioengatik %30eko kenkaria aplikatzen da.

Baldintzak

- Kenkarirako eskubidea eduki ahal izateko, Teknologia Garbien Euskal Zerrenda onartzen duen Aginduak defi- nitutako ekipo osoetan inbertitu behar da.
- Inbertsio horiek ibilgetu materialeko aktibo berrietan egin beharko dira, eta enpresaren jardueraren kutsaga- rritasuna murriztu eta zuzentzea izan beharko dute berezko helburu.
- Finantza errentamenduko erregimenean egindako inbertsioak kengarriak izango dira.
- Kenkaria subjektu pasiboak aplikatuko du, eta Zerga Administrazioak hala eskatzen badiu, ziurtagiri bat aur- keztu beharko du, Eusko Jaurlaritzako dagokion Sailak emana, egindako inbertsioak Eusko Jaurlaritzako Lurral- de Antolamendu eta Ingurumen sailburuaren Aginduak, Teknologia Garbien Euskal Sarea onartzekoak, aipatzen dituen ekipo osoetan burutu direla frogatzeko.

- Inbertsioa izan duten aktiboek edo ondare elementuek gutxienez bost urtez (edo, ondasun higigarriak badira, hiru urtez) egon beharko dira funtzionatzen eta inguru- menaren artapen eta hobekuntzari lotuta, haien balio bizitza laburragoa denean salbu. Tarte horretan ezin dira eskualdatu, errentan eman edo hirugarrenek erabiltzeko laga, justifikatutako galerak daudenean izan ezik. Dena den, inbertsioaren xede diren aktiboak epe laburragoan egon daitezke funtzionamenduan, betiere hiru hilabete- ko epean haien lekua kenkari hau aplikatzeko baldintzak betetzen dituzten beste batzuek hartzen badute.
- Epe horretan zergadunak inbertsioaren xede diren ondasunak desafektatu, laga, errentan eman edo saltzen baditu, horrek berarekin ekarriko du kenkaria aplika- tzean bere unean ordaindu ez zituen kuotak derrigorrez ordaindu behar izatea dagozkion berandutza interesekin batera. Ezarritako obligazioa bete ez den ekitaldian egin- go da ordainketa.
- Nolanahi ere, iritziko da ez dagoela desafektaziorik inbertsioaren xede diren ondasunak alokatu edo hiruga- rrenei erabiltzeko laga zaizkienean, ondoko hiru baldin- tzak betetzen badira: zergadunak, ustiapen ekonomiko bat dela medio, aktiboak alokatzen edo hirugarrenei erabiltzeko lagatzen jardutea, ondasun horien errentari edo lagapen-hartzaileekin loturirik ez izatea, sozietate- en gaineko zergaren araudiko 16. artikuluan azaldutako zentzuan, eta finantza errentamenduko eragiketak ez izatea.
- Orobat, ulertuko da ez dagoela desafektaziorik kenkari honetara bildutako aktiboak hirugarrenei laga zaizkiene- an legeak hala aginduta.
- Ez da kenkaria egiteko eskubiderik izango inbertsio ber- berei beste zerga onura batzuk aplikatzen zaizkienean, honako hauek izan ezik:
 - Amortizazio askatasuna.
 - Amortizazio azkartua.
- Kenkari hau bateraezina da jarraian arautzen denarekin.

Kutsaduraren eragina murriztu eta zuzentzeko inbertsioak: Zenbatekoa da kenkaria?

%15 kentzen da inbertsioak honako hauek direnean:

1. Ibilgetu ukiezinako aktibo berriak eta Euskal Herriko organismo ofizialek onartutako proiektuen ondorioz eki- taldian kutsatu diren lurzoruak garbitzeko gastuak.
2. Ibilgetu materialeko aktibo berrietan egindako inber- tsioak, ondoren adierazten diren helburuetako bat edo batzuk dituzten proiektuak gauzatzeko beharrezkoak badira, betiere garapen iraunkorren eta ingurumena- ren babes eta hobekuntzaren arloan:
 - a) Hondakinak minimizatzea, berrerabiltzea eta balioztatzea.
 - b) Mugikortasuna eta garraio iraunkorra.
 - c) Naturaguneetako ingurumena leheneratzea, konpen- tsazio neurriak edo bestelako borondatezko ekintzak gauzatzearen ondorioz.
 - d) Ur kontsumoa minimizatzea eta ura araztea.
 - e) Energia berriztagarriak erabiltzea eta energia eragin- kortasunez baliatzea.

Baldintzak

- Aurreko 1. puntuan aipatzen den kenkaria zergadunak aplikatuko du. Horretarako, Zerga Administrazioak eskatzen dienean, ziurtagiri bat aurkeztu beharko du,

Eusko Jaurlaritzako dagokion Sailak emana, frogatuta uzteko 1. puntu horretan ezarritako baldintzak betetzen direla.

- Aurreko 2. puntu aipatzen den kenkaria zergadunak aplikatuko du. Horretarako, eta Zerga Administrazioak hala eskatzen dionean, Gipuzkoako Foru Aldundian edo Eusko Jaurlaritzan ingurumen arloan eskumena duen departamentuaren ziurtagiria aurkeztu behar du, inbertsioek 2. puntu horretan ezartzen diren baldintzak betetzen dituztela frogatzeko.
- Finantza errentamenduko erregimenean egindako inbertsioak kengarriak izango dira.
- Inbertsioa izan duten aktiboek edo ondare elementuek gutxienez bost urtez (edo, ondasun higigarriak badira, hiru urtez) egon beharko dira funtzionatzen eta ingurumenaren artapen eta hobekuntzari lotuta, haien balio bizitza laburragoa denean salbu. Tarte horretan ezin dira eskualdatu, errentan eman edo hirugarrenek erabiltzeko laga, justifikatutako galerak daudenean izan ezik. Dena den, inbertsioaren xede diren aktiboak epe laburragoan egon daitezke funtzionamenduan, betiere hiru hilabeteke epean haien lekua kenkari hau aplikatzeko baldintzak betetzen dituzten beste batzuek hartzen badute.
- Epe horretan zergadunak inbertsioaren xede diren ondasunak desfektatu, laga, errentan eman edo saltzen baditu, horrek berarekin ekarriko du kenkaria aplikatzean bere unean ordaindu ez zituen kuotak derrigorrez ordaindu behar izatea dagozkion berandutza interesekin batera. Ezarritako obligazioa bete ez den ekitaldian egingo da ordainketa.
- Nolanahi ere, iritziko da ez dagoela desfektaziorik inbertsioaren xede diren ondasunak alokatu edo hirugarrenei erabiltzeko laga zaizkienean, ondoko hiru baldintzak betetzen badira: zergadunak, ustiapen ekonomiko bat dela medio, aktiboak alokatzen edo hirugarrenei erabiltzeko lagatzen jardutea, ondasun horien errentari edo lagapen-hartzaileekin loturarik ez izatea, sozietateen gaineko zergaren araudiko 16. artikuluan azaldutako zentzuan, eta finantza errentamenduko eragiketak ez izatea.
- Orobat, ulertuko da ez dagoela desfektaziorik kenkari honetara bildutako aktiboak hirugarrenei laga zaizkienean legeak hala aginduta.

Ez da kenkaria egiteko eskubiderik izango inbertsio bereberetako beste zerga onura batzuk aplikatzen zaizkienean, honako hauek izan ezik:

- Amortizazio askatasuna.
- Amortizazio azkartua.

12.6.1.6 Kenkaria lanbide heziketako gastuengatik

Zenbatekoa da kenkaria?

Lanbide heziketako jardueretan egindako gastuek **%10eko** kenkaria dute.

OHSAS 18001 ziurtagiria lortzeko (lan arriskuen prebentziorako kudeaketa sistema bat ezartzeko arau orokorre buruzkoa) zergaldian izan diren gastuengatik **%10eko** kenkaria egingo da. Langileak lan arriskuen prebentzio alorrean trebatzeko entitateak egiten dituen gastuei ere aplikatzen zaie kenkaria.

Gainera, ekitaldian izandako gastuak aurreko bi urteetakoentzatez besteakoa baino handiagoak badira, **%10** kentzeaz batera, beste kenkari gehigarri bat egingo da, hain zuzen ere, honako hau: ekitaldiko gastuei aurreko bi urteetako gastuen batez besteakoa kentzetik ateratzen denaren **%15eko**a.

Zer da lanbide heziketa?

Lanbide heziketatik hartzen da enpresa batek zuzenean edo hirugarrenean bitartez langileak eguneratu, trebatu edo birziklatzeko sustatzen dituen prestakuntza jarduerak guztiak, haien jardueragatik edo lanpostuen ezaugarriengatik beharrezkoak direnean.

ERNE: ez dira inolaz ere lanbide heziketako gastuak izango Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren araudian lan pertsonalaren etekintzat hartzen direnak.

Kenkari hau egingo da, baita ere, entitateak bere langileak teknologia berrietan trebatzeko egindako gastuengatik. Gastu horien artean honako hauek sartzen dira: interneteko konexioa egin, erraztu edo finantzatzeko gastuak, eta ekipo informatikoak dohainik edo prezio beheratuak erosteko nahiz maileguak edo diru laguntzak jasotzeko gastuak, baita langileek lantokiz eta ordutegiz kanpo erabili ahal dituztenean ere. Apartatu honetan aipatutako gastuak langileen prestakuntza gastutzat hartuko dira zergaren ondorioetarako, eta ez dute langilearentzako lan etekinik ekarriko.

12.6.1.7 Kenkaria enpresen gizarte aurreikuspeneko tresna gisa diharduten gizarte aurreikuspeneko sistemetara enpresak egindako ekarpenengatik.

Zenbatekoa da kenkaria?

Zergadunak **%10** kendu dezake enpresariet langileen alde egotzitako kontribuzio edo ekarpenengatik. Langile bakoitzeko ekarpenaren muga 8.000,00 eurokoa izango da urteko.

Muga

Langile bakoitzeko ekarpenengatik gehienez egin daitekeen kenkaria 8.000,00 eurokoa da urteko.

Baldintzak

- Kontribuzio edo ekarpenak gizarte aurreikuspeneko tresna gisa diharduten enpleguko pentsio planei, enpresen gizarte aurreikuspeneko planei, Europako Parlamentuak eta bertako Kontseiluak 2003ko ekainaren 3an enplegu pentsioen jarduerari eta fondo ikuskapenei buruz onartutako 2003/41/EE Zuzentarauak jasotako pentsio planei, gizarte aurreikuspeneko mutualitateei edo borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei egin behar zaizkie, eta zergadunak haien sustatzaile edo bazkide babesle izan behar du.
 - Kontribuzioek edo ekarpenek langileen kolektibo osoarentzat izan behar dute.
 - Kenkari hau ezin da aplikatu kontribuzioak egiteko garaian pentsio planak eta fondoak arautzen dituen Legearen testu bateratuko laugarren, bosgarren eta seigarren xedapen iragankorretan ezarritako araubide iragankorrari jarraitu bazaio, edo martxoaren 18ko 3/2003 Foru Arauak, Errenta Zerga, Sozietateen gaineko zerga, Ez-egoiliarren Errentaren gaineko zerga, Ondarearena, Oinordetza eta Dohaintzena. eta Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuena aldatzekoak, bosgarren xedapen gehigarrian dioena aplikatu bada.
- Orobat, ez da aplikatuko enplegua murrizteko espediente baten ondorioz langileekin hartutako konpromisoen kasuan.

12.6.1.8 Kenkaria enpresen gizarte aurreikuspeneko sistemei enpresek egindako kontribuzio edo ekarpenak zergaldian gehitzeagatik.

Zenbatekoa da kenkaria?

2007ko urtarrilaren 1ean hasi eta 2011ko abenduaren 31 bitarteko zergaldietan, zergadunek % 50eko kenkaria aplikatu ahal izango dute kuota osoan, langile bakoitzeko 200,00 euroko mugarekin gehienez, enpresen gizarte aurreikuspeneko tresnei zergaldian egindako ekarpenengatik, betiere tresna horiek aurreko 16.6.1.8 apartatuan ezarritako baldintzak betetzen badituzte.

Muga

Kenkariaren urteko muga 200,00 eurokoa da langile bakoitzeko.

Kenkariaren oinarriaren osagaiak izango dira:

- 2007ko urtarrilaren 1etik aurrera hitzarmen, akordio kolektibo edo antzeko xedapenen ondorioz eratzten diren enpresen gizarte aurreikuspeneko sistemei enpresek egindako kontribuzio edo ekarpen berriak.
- Dagoeneko existitzen diren enpresen gizarte aurreikuspeneko sistemei enpresek egindako kontribuzio edo ekarpen gehikuntzak, langilearen aldetik aurreko ekitaldikoaren aldean ekarpen handiagoa egitea dakartenean, betiere hitzarmen, akordio kolektibo edo antzeko xedapen bidez ezarritako ekarpen konpromisoen ondorio badira.

Ez dira kenkariaren oinarrian sartuko enplegatzaileak hitzarmen, akordio kolektibo edo antzeko xedapenetan itundutako gaitetik egindako borondatezko enpresa-kontribuzio edo ekarpenak.

12.6.1.9 Kenkaria enplegua sortzeagatik.

Zenbatekoa da kenkaria?

4.600,00 euro kendu daitezke zergaldian mugagabeko lan kontratuaz kontrataturiko pertsona bakoitzagatik.

Kopuru hori 4.000,00 euro handiagoa izango da, baldin eta kontratatutako pertsona lan merkatura sartzeko zailtasun bereziak dituzten taldeetakoa bada, Euskal Autonomia Erkidegoan indarrean dagoen araudian xedatutakoaren arabera.

Lanaldi partzialeko kontratua duten langileen kasuan, kenkariaren zenbatekoa langileak lanaldi osoarekiko egiten duen lan denboraren arabera kalkulatu da.

Kenkari hau aplikatzeko, beharrezkoa izango da mugagabeko lan kontratua duten langileen batez besteko kopurua aurreko zergaldikoa baino handiagoa izatea, eta kopuru hori bere horretan mantentzea kenkarirako eskubidea sortu den zergaldia amaitu eta ondorengo bi zergaldietan.

Batez besteko langile kopurua kalkulatzeko, lanaldi partzialean eta urte naturala baino laburragoko aldiatarako kontrataturiko langileak, benetan egindako lan orduen kopuruaren proportzioran konputatu dira.

12.6.1.10 Kenkaria berdintasun planak egin eta ezartzeagatik.

Zergadunek %15 kendu dezakete berdintasun planak egin eta ezartzeko gastuengatik, betiere martxoaren 22ko 3/2007 Lege Organikoak, emakumeen eta gizonen arteko berdintasun eragin-korrari buruzkoak, ezarritako planak badira.

12.6.1.11 Apartatu honetan aztertutako kenkarietarako baterako arauak

Aurreko kenkariak aplikatzeko mugak

Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasotzen diren zerga onurak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren foru arauan ezarrita dauden muga eta portzentaje berdinekin aplikatuko dira. Hala ere, esan behar da muga horiek Errenta Zergaren kuota osoari aplikatuko zaizkiola jarduera ekonomikoaren etekinek –zuzeneko zenbatespenaren metodoan kalkulatuak– osatutako oinarri ezargarri orokorraren zatiarekin bat datozenean.

Jarraian aipatzen diren kenkariaren batura **ezin da**, kasu honetan, **kuota osoaren %45 baino handiagoa izan:**

- Kenkaria aktibo ez-korrante berrietan inbertitzeagatik.
- Kenkaria berrikuntza ez-teknologikoko jarduerengatik.
- Kenkaria kultur ondarea babestu eta zabaltzeko jarduerengatik eta zinemagintzan nahiz liburugintzan inbertitzeagatik.
- Kenkaria garapen iraunkorra, ingurumenaren zaintza eta hobekuntza eta energia iturrien aprobetxamendu eraginkorrago lortzera zuzentzen diren proiektuekin loturiko inbertsio eta gastuengatik.
- Kenkaria lanbide heziketako gastuengatik.
- Kenkaria enpresen gizarte aurreikuspeneko tresna gisa diharduten gizarte aurreikuspeneko sistemetara enpresak egindako ekarpenengatik.
- Kenkaria enpresen gizarte aurreikuspeneko sistemei enpresek egindako kontribuzio edo ekarpenak zergaldian gehitzeagatik.
- Kenkaria enplegua sortzeagatik.
- Kenkaria berdintasun planak egin eta ezartzeagatik.

Honako kenkari hauek, ordea, **ez dute muga hori:**

- Kenkaria ikerkuntza eta garapen jarduerengatik.
- Kenkaria berrikuntza teknologikoko jarduerengatik.

Kuota osoa txikiegia izateagatik aplikatzen ez diren kenkariak

Kuota osoa txikiegia izateagatik aplikatzen ez diren kenkariak, hurrengo bost urte jarraituetan amaitzen diren zergaldietako aitortpenetan aplikatu ahal izango dira, baina muga berdinak errespetatuz beti.

Kenkari hauek aplikatzean kontuan hartu beharreko beste alderdi batzuk

Hitzartutako kontraprestazio osoa sartuko da kenkariaren oinarrian, interesak, zeharkako zergak eta horien errekaruak kanpo utzita, horiek ez baitira konputatuko haren barruan, aktiboak edo, hala badagokio, gastuak baloratzeko kontuan hartzea eragotzi gabe.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa hala izanik ere, sortzen diren kostuak baldin badatoz aipatutako kenkariak aplikatzeko eskubidea ematen duten aktiboak desegiteak dakartzan obligazioengatik, kostu horiek ez dira sartuko 12.6.1 puntuan aurreikusitako kenkariaren oinarrian, kontuan izan gabe aktiboak baloratzeko aintzat hartzen diren edo ez.

Errentamendu operatiboen kasuan, errentatzaileak errentan eman duen edo erabiltzeko laga duen elementuan inbertsio bat egiteagatik agerian jartzen diren aktiboek ez dute kenkari hauek aplikatzeko eskubiderik emango.

Kenkariaren oinarria, horrela kalkulaturik, ezin izango da izan merkatuan egoera normalean eta pertsona independenteen artean adostuko zen prezioa baino handiagoa.

Inbertsioak ondasun higieziinei badagozkie, lurzorua baliatzen duten betiere kenkariaren oinarritik kanpo utziko da.

Halaber, aipatutako oinarritik kendu egingo da, hala badagokio, lehen aipatutako kenkariei dagozkien inbertsioetarako edo jardueren sustapenerako jasotako kapital nahiz ustiapen diru laguntzen gainean ondoko portzentajea aplikatuta ateratzen den zenbatekoa: 100en eta zergadunari aplikatzeko zaion zerga tasaren arteko diferentzia.

Aipatutako kenkariaren oinarriaren barruan sartzen diren kopuru guztiak ibilgetu moduan edo, hala badagokio, gastu moduan kontabilizaturik egon beharko dira, Kontabilitate Plan Orokorreko arauari jarraituz.

Oro har, inbertsioak egindakotzat joko dira funtzionamenduan jartzen diren unean.

Hala ere, epe luzerako inbertsioetan (hamabi hilabete baino gehiago igaro direnean ondasunak enkargatu zirenetik eskuan izan arte) zergadunak erabaki dezake inbertsioa ordaintzeko egin ahala eta horien zenbatekoaz egindakotzat ematea, inbertsio ondasunen hornitzailearekin kontratua sinatu zen egunean indarrean zegoen kenkariaren arabidea aplikatuz.

Aukera horretaz baliatuz gero, inbertsio guztiari aplikatuko zaio irizpide hori.

Aukera horretaz baliatu nahi duen zergadunak Ogasun eta Finantza Departamentuari emango dio horren berri, hilabeteko epearen barruan, kontratuaren datatik aurrera. Jakinarazpenean, kontratatutako inbertsioaren zenbatekoa zehaztu beharko du, baita ondasunak entregatu eta ordaintzeko egutegia ere. Era berean, jakinarazpen horri kontratuaren kopia erantsi beharko zaio.

Bestalde, apartatu honetan aztertutako kenkariaren xede diren aktibo edo ondare elementuek gutxienez bost urtez egon behar dute funtzionatzen zergadun beraren enpresan, kenkari bakoitzean aurreikusitako helburuei atxikita, (ondasun higigarriak badira, hiru urtez), ondasun horien balio bizitza laburragoa denean salbu. Tarte horretan ezin dira eskualdatu, errentan eman edo hirugarrenek erabiltzeko laga, justifikatutako galerak daudenean izan ezik. Elementu horiek desatxiki, eskualdatu, alokatu edo lagatzeak, edo adierazitako epea amaitu baino lehenago ezarritako helburuetatik desatxikitzeak, bere garaian egindako kenkariengatik ordaindu ez ziren kuotak –dagozkion berandutza interesekin– ordaintzeko beharra ekarriko du. Berandutza interesak, egoera hori gertatzen den ekitaldiko autolikidaziotik ateratzen den kuotari gehitu beharko zaizkio.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa gorabehera, kenkarigai den inbertsioa gauzatzen den aktiboak hartan ezarritako epea baino denbora gutxiagoz egon daitezke, baldin eta haien ordez, hiru hilabeteko epean, kenkarirako eskubidea kreditatzen duten betebeharrak eta baldintzak betetzen dituzten beste batzuk ipintzen badira.

Nolanahi ere, iritziko da ez dagoela afektaziorik inbertsioaren xede diren ondasunak alokatu edo hirugarrenei erabiltzeko laga zaizkienean, ondoko hiru baldintzak betetzen badira: zergadunak, ustiapen ekonomiko bat dela medio, aktiboak alokatzen edo hirugarrenei erabiltzeko lagatzen jardutea, ondasun horien errentari edo lagapen-hartzaileekin loturarik ez izatea, sozietateen gaineko zergaren araudiko 16. artikuluan azaldutako zentzuan, eta finantza errentamenduko eragiketarik ez izatea.

Gastu edo inbertsio berak ezin du berarekin ekarri kenkaria jarduera bati baino gehiagori aplikatzea, ez eta jarduera berean kenkari desberdinak aplikatzea ere.

Hemen aztertutako kenkariak bateraezinez izango dira inbertsio eta gastu berekin loturiko beste edozein zerga onurarekin,

amortizatzen askatasunari eta amortizazio azkartuari dagozkien izan ezik.

12.6.2 Kenkaria langileek enpresan parte hartzeagatik

Zenbatekoa da kenkaria?

Zergadunak %10eko kenkaria egin dezakete, **1.800,00 euroko** mugarekin, lana egiten duten entitateko edo bere sozietate taldeko beste edozein enpresako akzioak edo partaidetzak erosi edo harpidetzeko zergaldian zehar dirutan jarritako kopuruengatik.

Baldintzak

- Baloreak ezin dira negoziatu merkatuta arautuetan.
- Entitateek enpresa txiki edo ertainak izan behar dute, Sozietateen gaineko Zergaren araudian xedatutakoaren arabera.
- Merkataritza Kodearen 42. artikuluan aurreikusitako sozietate taldeen kasuan ere aplikatu ahal izango da kenkari hau taldeko beste edozein sozietateren akzioak edo partaidetzak erosterakoan, beti ere, aurreko bi letretan aurreikusitako baldintzak betetzen direnean.
- Akzio edo partaidetzak erosi edo harpidetzeko eskaintza baldintza berdinetan egin behar zaie entitateetako langile guztiei, inor diskriminatu gabe.
- Langile bakoitzak –eta honekin batera, ezkontideak, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako itzazko bikote lagunak edo laugarren mailarainoko senideek, hauek barne– ezin dute, zuzenean edo zeharka, %5etik gorako partaidetza eduki entitate horretan edo taldeko beste edozeinetan.
- Kenkari honetarako eskubidea ematen duten akzio edo partaidetzak gutxienez bost urtez mantendu behar dira zergadunaren-langilearen ondarean. Zergadunak ez badu epe hori betetzen, behar ez bezala egindako kenkariak itzuli beharko ditu eta dagozkion berandutza interesak ordaindu. Kopuru hori epea bete ez den ekitaldiko kuota diferentzialari gehituko zaio. Alabaina, zergadunak lehenago ordain ditzake behar ez bezala egindako kenkariak eta dagozkien berandutza interesak, hurrengo urteko aitopenaren zain egon gabe.

12.6.3 Kenkaria jarduera ekonomiko baten hasieran inbertitzeko kreditu entitateetan egiten diren gordailuengatik (Enpresako aurrezki-kontua)

Zenbatekoa da kenkaria?

Kreditu entitateen kontuetan sartutako kopuruengatik zergadunak %10eko kenkaria egin dezake, 2.000,00 euroko mugarekin urtean. Horretarako, baldintza hau bete beharko da: kenkarirako eskubidea sortu duten kopuruak jarduera ekonomiko bat hasteko beharrezkoak diren gastu eta inbertsioetara bakarrik zuzentzea kontua ireki denetik hasi eta 3 urteko epean.

Baldintzak

- Honako gastu eta inbertsioak jotzen dira jarduera ekonomiko bat hasteko beharrezkotzat:
 - Jarduera ekonomiko bat bere kabuz, ohikotasunez eta zuzenean burutzeko zergadunak egindako gastu eta inbertsioak¹⁰⁵.

¹⁰⁵ Ikus gidiliburu honetako 5. kapitulua.

- Besteak beste, honako hauek hartuko dira jarduera berri bat hasteko gastu eta inbertsioetat:
- a) Jarduerari bakarrik atxikitako ibilgetu material eta inmateriala erostea.
 - b) Eraketa gastuak eta lehen aldiz finkatzekoak.
- Sozietateen gaineko Zergari lotutako entitate berrien partaidetzak harpidetzea.
- Kenkari hau egin ahal izateko, baldintza hauek bete behar dira:
 - Zergaduna lehenago aritu ez izana, ez zuzenean ez zeharka, berritatz jotzen denaren pareko jarduera ekonomiko batean.
 - Diru ordainketak entitateen partaidetzak harpidetuz egiten direnean, zirkunstantzia hauek betetzea:
 - a) Entitateak jarduera ekonomiko bat egitea benetan.
 - b) Zergadunak gutxienez %20ko partaidetza edukitzea zuzenean entitatearen kapital sozialean.
 - c) Zergadunak zuzendaritza lanak egitea entitatean edo bertan lanaldi osoko lan kontratu batekin aritzea, eta horregatik jasotzen dituen ordainsariak Errenta Zergaren oinarri ezargarriaren %50etik gorakoak izatea.
 - d) Entitateak ondare sozietate bat ez izatea, eta ondare sozietateetat hartzeko zirkunstantziak entitateak eratu ondorengo bi urteetan ez gertatzea.
 - e) Partaidetzak ezin dira inter vivos moduan eskualdatu horiek erosi edo harpidetu ondorengo bi urteen barruan.
 - f) Entitate berriak besteak beste hurrengo gastu eta inbertsioetara zuzendu behar ditu, urtebeteko epean gehienez balio osoz eratu denetik aurrera, kenkarira bildutako bazkideek jarritako fondoak:
 - Jarduerari bakarrik atxikitako ibilgetu material eta inmateriala erostera.
 - Eraketa gastuak eta lehen aldiz finkatzekoak ordaintzera.
 - Jarduera ekonomikoari dagozkion ondasun salmentak eta zerbitzu prestazioak 3 urteko epean ohiko-tasunez egiten hastea, kontua ireki den egunetik aurrera.
 - Zergadun bakoitzak kontu bakarra eduki ahal izango du jarduera ekonomikoa hasteko behar diren gastu eta inbertsioetan erabili beharreko kopuruak gordailatzeko.
 - Kenkari hau behin bakarrik aplikatuko du zergadun bakoitzak. Kenkaria egin eta jarduera ekonomikoa hasteko gastu eta inbertsioak gauzatu ondoren, ezin izango da berriro egin kenkaria.
 - Mota horretako kontuak berezita identifikatuko dira Zergaren aitopenean. Gutxienez datu hauek jarri behar dira:
 - Zein entitateetan ireki den kontua.
 - Sukurtsala.
 - Kontu zenbakia.
 - Kontuaren irekitze data.
 - Kontuaren saldoak ekitaldian izan duen gehikuntza, aurreko ekitaldiaren aldean.

- a) Zergadunak kenkarirako eskubidea sortu duten eta enpresako aurrezki kontuan gordailatu diren kopuruak aurreko apartatuan aipatutakoak ez diren helburuetarako erabiltzen dituzenean eta kopuru haiek kreditu entitate bereko edo beste entitate bateko beste kontu batean osorik birjarri edo aldatzen ez direnean. Zati bat erabiliz gero, zergadunak erabilitako kopuruak lehendabizi gordailatutakoak direla ulertuko da.
- b) Kontua ireki denetik hiru urte igaro direnean, kenkarirako eskubidea sortu duten kopuruak jarduera ekonomikoa hasteko behar diren gastu eta inbertsioetarako erabili gabe.
- c) Zergadunak hasitako jarduera ekonomikoak kenkari honetarako eskubidea sortzen duten baldintzak betetzen ez dituzenean.
- d) Partaidetzek zergadunaren ondarean irauteko epea edo entitate sortu berriari jarritako baldintzak betetzen ez direnean.

LABURPENA: jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak	
Aktibo ez-korrante berrietan egindako inbertsioak	%10
Kultur Ondarea babestu eta zabaltzeko inbertsioak	%15
Zine edo ikus-entzunezko espainiar produkzioak, produktorearentzat	%20
Ikus-entzunezko espainiar produkzioak, koproduttore finantzarioarentzat	%5
Liburugintza	%5
Ikerketa eta garapena	%30 Aurreko bi urteetan egindako gastuen batez bestekoaren soberakinaren %50. Ikertzaile kualifikatuentzat izandako langileria gastuen %20 Ikerketa eta garapen jarduerari lotutako ibilgetu material eta ukiezineko elementuetan inbertitutakoaren %10.
Berrikuntza teknologikoa	%20 Ikertzaile kualifikatuei dagozkien langileria gastuen %20 Aurreko bi urteetan izandako gastuen batez bestekotik gorako soberakinaren %20 Berrikuntza teknologikoko jarduerari lotutako ibilgetu material eta ukiezineko elementuetan inbertitutakoaren %10.
Berrikuntza ez-teknologikoa	%15 Ikertzaile kualifikatuei dagozkien langileria gastuen %20 Berrikuntza ez-teknologikoko jarduerari lotutako ibilgetu material eta ukiezineko elementuetan inbertitutakoaren %10.
Garapen iraunkorra, ingurumenaren zaintza eta hobekuntza eta energia iturrien aprobetxamendu eraginkorrago lortzera bideratutako proiektuekin loturiko inbertsio eta gastuak	Teknologia Garbien Euskal Zerrenda: %30 Lurzoru kutsatuak, etab... garbitzeko inbertsioak: %15

Kenkarirako eskubidea galtzea

Kenkarirako eskubidea ondoko kasuetan galduko da:

Labide heziketako gastuak	%10 Aurreko bi urteetan egindako gastuen batez bestekoarekiko dagoen soberakinaren %15.	
Enpresen gizarte aurreikuspeneko tresna gisa diharduten gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako kontribuzioak	%10	
Enpresen gizarte aurreikuspeneko sistemei enpresek egindako kontribuzio edo ekarpenak zergaldian gehitzeagatik	%50 Muga: 200,00 langileko	
Enplegua sortzea	4.600,00 €	8.600,00 €
Berdintasun planak egin eta ezartzea	%15	
Langileek enpresan parte hartzea	%10	
Enpresako aurrezki-kontua	%10	

12.7 Kenkariak dohaintzengatik

12.7.1 Mezenasgo jarduerengatik

Irabazi asmorik gabeko entitateen zerga erregimenari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarri buruzko foru arauan¹⁰⁶ zerga honetarako aurreikusitako kenkariak aplikatu ahal izango dituzte zergadunek.

Laburki, honako kenkariak aipa daitezke:

- Mezenasgoari eta lehentasuneko jardueri egindako dohaintzengatik: %30.
- Zuzeneko zenbatespenean dauden zergadunek lehentasuneko jardueretarako egindakoengatik: %18.

Kenkariaren oinarria

Kenkari honen oinarria ezin da izan zergaren oinarri likidagariaren %30 baino handiagoa.

Dagokion eredu informatiboan aipatzen diren zergadunek baka-rik aplikatu dezakete kenkari hau.

Dena den, dohaintza egiten duen entitateak ez badu aurkezten aurreko paragrafoan aipatutako eredu informatiboa, zergadunak artikulu honetan araututako kenkaria egin dezake dohaintzaren ziurtagiria eta ordainketa egiaztatzen duen frogagiri bankarioa aurkezten dituenean.

12.8 Bestelako kenkariak

12.8.1 Kenkaria nazioarteko zergapetze bikoitzagatik

Zenbaitetan bi aldiz tributatzen de kontzeptu berdinagatik, hau da, zergapetze bikoitza gertatzen da (bi aldiz aplikatzen da zerga). Egoera hori zuzentzeko, apartatu honetan aipatzen den kenkaria egiten da.

Zergadunaren errentan atzerrian lortu eta zergapetu diren etekin edo ondare irabaziak daudenean, zenbateko jakin batek izan dezake kenkaria. Ondoko hauetako txikiena hartuko da kenkaria egiteko.

- Etekin edo ondare irabazi horien gainean antzeko zerga batengatik edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko

Zergaren pareko karga batengatik atzerrian ordainduta-ko zenbateko efektiboa.

- Atzerrian lortutako errentari batez besteko karga tasa, orokorra edo aurrezpenarena, aplikatzearen emaitza. Karga tasa hori izan daiteke:
 - **Orokorra**, atzerrian lortu eta zergapetu den errenta oinarri likidagarri orokorrean sartu bada.
 - **Aurrezpenarena**, etekin horiek aurrezpenaren oinarri likidagarrian sartu badira.

Atzerriko errentak establezimendu iraunkor bidez lortzen direnean, nazioarteko zergapetze bikoitzagatik araututa dagoen kenkari hau izango da aplikagarria. Sozietateen gaineko Zergaren araudian zergapetze bikoitza deuseztatzeko jasotzen den prozedura ez da inoiz ere aplikatuko.

Adibidea

Zure oinarri likidagarri orokorra 18.030,36 eurokoa da. Horietatik 3.005,06 euro atzerrian lortu dituzu, eta horiek han zergapetu dira Errenta Zergaren antzeko zerga bat dela eta. 721,21 euro ordaindu behar izan dituzu horren ondorioz.

Bestalde, zure aurrezpenaren oinarri likidagarria 3.005,06 eurokoa da. Horietatik 1.202,02 euro atzerrian lortu dituzu, eta horiek han zergapetu dira Errenta Zergaren antzeko zerga bat dela eta. 300,51 euro ordaindu behar izan dituzu horren ondorioz.

Oinarri likidagarri orokorra	18.030,36 €	
Kuota orokor osoa	14.860,00 €	3.417,80 €
	%28 (18.030,36 € - 14.860,00 €)	887,70 €
	Guztira	4.305,50 €
Bataz besteko tasa orokorra	(4.305,50/18.030,36 €) x 100	23,87
Atzerrian etekinei aplikatutako batez besteko tasa orokorra	%23,87 (3.005,06 €)	717,31 €
Aurrezpenaren oinarri likidagarria		3.005,06 €
Aurrezpenaren kuota osoa	%20 (3.005,06 €)	601,01 €
Atzerriko etekinei aplikatutako tasa, aurrezpenarena	%20 (1.202,02 €)	240,40 €
Atzerrian ordaindutako zerga	721,21 € + 300,51 €	1.021,72 €
Gipuzkoako zerga	717,31 € + 240,40 €	957,71 €

Nazioarteko zergapetze bikoitzagatik egin daitekeen kenkaria azken bi horietako txikiena izango da. Kasu honetan, 936,37 euro.

12.8.2 Kenkaria langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoen aldeko kuota eta ekarpenengatik

Zergadunek %30eko kenkaria egin dezakete langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik.

Era berean, alderdi politikoetako afiliazio kuotengatik eta haien aldeko ekarpenengatik zergadunek %30eko kenkaria egin dezakete.

¹⁰⁶ Ikus apirilaren 7ko 3/2004 Foru Araua, irabazi asmorik gabeko entitateen zerga erregimenari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarri buruzkoa.

Lanaren etekinen barruan gastu bezala kentzen diren kopuruak ez dira sartuko kenkari honen oinarrian¹⁰⁷.

Gipuzkoako Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Departamentuari eredu informatiboa aurkeztean langileen sindikatuek eta alderdi politikoek adierazten dituzten zergadunek baino ezingo dute aplikatu apartatu honetan aipatzen diren kenkariak¹⁰⁸.

12.8.3 Kenkariak nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean

Dibidenduak edo mozkin partaidetzak banatzeagatik atzerrian ordaindutako zerga edo karga kendu ahal izango da kuotatik, oinarri ezargarrian sartutako errenta positiboari dagokion zatian beti ere. Atzerriko zerga zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmen bat aplikatuz edo dagokion herrialde edo lurraldearen barne legeriari jarraituz ordain daiteke.

Kenkari hau egingo da nahiz eta errenta positiboa oinarrian sartu den ekitaldia eta zergeti dagozkien ekitaldiak berdinak ez izan.

Paradisua fiskaltzat kalifikatutako herrialde edo lurraldeetan ordaintzen diren zergek ez dute inoiz kenkaririk izango.

Kenkari horrek muga bat du eta zera da, ezin dela oinarri ezargarrian egotzitako errenta positiboagatik Espainian ordaindu beharko litzatekeen kuota osoa baino handiagoa izan.

12.8.4 Kenkariak enpresen gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpenengatik

2007ko urtarrilaren 1ean hasi eta 2011ko abenduaren 31ra bitarteko zergaldietan, zergadunek %50eko kenkaria aplikatu ahal izango dute kuota osoan, gehienez 200,00 euroko mugarekin, enpresen gizarte aurreikuspeneko tresnei zergaldian egindako ekarpenengatik, betiere tresna horiek Sozietateen gaineko Zergaren araudian eta bere erregelamenduzko garapenean ezarritako baldintzak betetzen badituzte.

Kenkariaren oinarriaren osagaiak izango dira:

- 2007ko urtarrilaren 1etik aurrera hitzarmen, akordio kolektibo edo antzeko xedapenen ondorioz eratzten diren enpresen gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpen berriak.
- Lehenagotik dauden enpresen gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpenen gehikuntzak, baldin eta horiek guztiek berekin badakarte langilearen ekarpena portzentualki handitzea aurreko ekitaldiko ekarpenaren aldean, hitzarmen, akordio kolektibo edo xedapen balioakidea dela-eta finkatutako ekarpen konpromisoen ondorio direnean.

Ez dira kenkariaren oinarrian sartuko hitzarmen, akordio kolektibo edo antzeko xedapenetan itundutakoen gainetik langileak egindako borondatezko ekarpenak, ez eta enpresaren ekarpenak ere.

Kenkari hau aplikatu ahal izateko, ezinbesteko baldintza da langilea eredu informatiboan jasota agertzea.

12.8.5 Kenkaria banakako bizitza edo elbarritasun aseguru kontratuei aplikatzen zaien konpentsazio fiskalagatik

2007. urteko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan zergadunek aurrezpenaren oinarri ezargarrian sartu badituzte

¹⁰⁷ Ikus 2. kapituluaren barruan, "Lanaren etekinak" izenekoan, 2,5 apartatua, lanaren etekinen gastu kengarriei buruzkoa.

¹⁰⁸ Ikus 117. artikulua, abenduaren 29ko 10/2006 Foru Arauan, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzkoa.

kapital geroratu moduan jasotako diru kopuruengatik lortutako etekinak, hain zuzen ere Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 29ko 10/2006 Foru Arauaren 39.1.a) artikuluan aipatuak, eta etekin horiek 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen kontratatu diren bizitza edo elbarritasun aseguruetatik badatoz eta abenduaren 24ko 8/1998 Foru Arauak 38.2.b) artikuluan eta bederatzigarren xedapen iragankorrean aipatzen dituen integrazio portzentajeak aplikatu bazaizkie (%60 eta %25 kasu batean, eta %25 bestean), zergadun horiek eskubidea izango dute apartatu honetan arautzen den kenkaria¹⁰⁹ kuota osoan aplikatzeko.

Kenkariaren zenbatekoa ondoko eragiketaren diferentzia positiboa izango da: aurreko apartatuan aurreikusitako etekin garbiak elkarren artean integratu eta konpentsatu ondoren ateratzen den saldo positiboari %18ko karga tasa aplikatuta lortzen den kopurua ken etekin horiek aurreko apartatuko portzentajeak aplikatuta oinarri likidagarri orokorrean sartu izan balira aterako zen kuota osoaren zenbateko teorikoa.

Ondoko hau izango da kuota osoaren zenbateko teorikoa, aurreko apartatuan aipatua:

- Aurreko bat apartatuan aipatutako etekinak elkarren artean integratu eta konpentsatzen badira Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 24ko 8/1998 Foru Arauaren 38.2.b) artikuluan eta bederatzigarren xedapen iragankorrean aurreikusitako integrazio portzentajeak aplikatuta (2006ko zergaldiari aplikagarri zitzaion testuaren arabera), eta horrek saldo negatiboa edo zero saldoa ematen badu, kuota osoaren zenbateko teorikoa zero izango da.
- Aurreko bat apartatuan adierazitako etekinak elkarren artean integratu eta konpentsatzen badira Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 24ko 8/1998 Foru Arauaren 38.2.b) artikuluan eta bederatzigarren xedapen iragankorrean aurreikusitako integrazio portzentajeak aplikatuta (2006ko zergaldiari aplikagarri zitzaion testuaren arabera), eta horrek saldo positiboa ematen badu, kuota osoaren zenbateko teorikoa ondoko eragiketaren diferentzia positiboa izango da: oinarri likidagarri orokorraren eta lehen adierazitako saldo positiboaren baturari 10/2006 Foru Arauaren 77.1 artikuluan xedatutakoa aplikatu ondoren ateratzen den kuota ken oinarri likidagarri orokorrari artikuluko horretan esandakoa aplikatuta ateratzen dena.

Aurreko hirugarren apartatuan aipatutako saldoa kalkulatzeko, 2006ko abenduaren 31ra arte ordaindutako primei dagokien etekin garbiaren zatiari bakarrik aplikatuko zaizkio 8/1998 Foru Arauaren 38.2.b) artikuluan eta bederatzigarren xedapen iragankorrean jasota dauden integrazio portzentajeak. Hala ere, data horren ondoren ordaindutako primei ere aplikatuko zaizkie aseguru kontratuaren jatorrizko polizan aurreikusitako prima arruntak direnean.

Kapital geroratuko aseguru polizaren prima bakoitzari lortutako etekin osoan zenbateko etekina dagokion kalkulatzeko, etekin osoa ondoko zatiketarik ateratzen den ponderazio koefizientearekin biderkatuko da:

- Zatikizunean, prima ordaindu zenetik diru kopurua kobratu arte igarotako urte kopurua primarekin biderkatuz ateratzen den emaitza jarriko da.
- Zatitzailean, prima ordaindu zenetik diru kopurua kobratu arte igarotako urte kopurua prima bakoitzarekin biderkatuz ateratzen diren biderkaduren batura jarriko da.

¹⁰⁹ Kenkari hau kalkulatzeko modua abenduaren 18ko 137/2007 Foru Dekretuak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Erregelamendua onartzen duenak, arautzen du zortzigarren xedapen iragankorrean.

Aseguru entitateak zergadunari jakinarazi behar dio zenbateko etekin garbiak izan dituen, prima bakoitzeko, bizitza edo elbarritasun aseguruetatik eratorrita kapital geroratu moduan jasotako diru kopuruengatik. Etekin horiek aurreko apartatuan xedatutakoari jarraikiz kalkulatuko dira, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 24ko 8/1998 Foru Arauak 38.2.b) artikuluan eta bederatzigarren xedapen iragankorrean aurreikusten dituen integrazio portzentajeak aplikatuta.

Adibidea

Zergadun batek banakako bizitza aseguru bat kontratatu zuen 1995ean. 2011ko azaroaren 1ean kapital diferitu bat jaso du aseguru kontratu horren ondorioz. 10.000,00 eurokoa izan da etekina, 2006ko abenduaren 31 baino lehen ordaindutako primengatik, eta kontratuaren jatorrizko polizan aurreikusita egonik data horren ondoren ordaindu diren primengatik.

Errenta Zergari buruzko abenduaren 24ko 8/1998 Foru Arauak aipatzen dituen integrazio portzentajeak aplikatu ondoren, 10.000,00 euro horiek 3.220,00 euro bihurtzen dira.

Gainera, zergadunak 37.000,00 euroko oinarri likidagarri orokorra izan du 2011ko ekitaldian.

Oinarri likidagarri orokorra (37.000,00 euro) eta banakako aseguru kontratutik eratorritako etekinak (3.220,00 euro, 8/1998 Foru Arauaren integrazio portzentajeak aplikatuta) batuz gero, 11.253,60 euroko kuota orokor osoa ateratzen da.

Eta, 37.000,00 euroko oinarri likidagarri orokorra bakarrik kontuan hartuta, kuota orokor osoa 10.126,60 eurokoa da.

Banakako aseguru kontratuaren etekinari dagokion kuotaren zenbateko teorikoa 1.127,00 eurokoa da.

Hortaz, **kenkaria 673,00 eurokoa da**, hau da, ondoko eragiketaren diferentzia positiboa: banakako bizitza aseguru kontratutik eratorritako etekinei %18ko karga tasa aplikatuta ateratzen den zenbatekoa (1.800,00 euro, hau da, %18 x 10.000,00 euro) ken etekin horiek lehen adierazitako portzentajeak aplikatuta oinarri likidagarri orokorrean integratu izan balira aterako zen kuota osoaren zenbateko teorikoa.

1	Banakako bizitza aseguru kontratuaren etekina	10.000,00 €
2	Aurrezpenaren kouta osoa, banakako bizitza aseguru kontratuarena (1) x %18	1.800,00 €
3	Oinarri likidagarri orokorra	37.000,00 €
4	Banakako bizitza aseguru kontratuaren etekin osoak, 8/1998 F. Arauaren integrazio portzentajeak aplikatuta	3.220,00 €
5	(3) + (4) batuketatik ateratzen den kuota orokor osoa	11.253,60 €
6	Oinarri likidagarri orokorrak (3) ematen duen kuota orokor osoa	10.126,60 €
7	Banakako bizitza aseguru kontratuaren etekinari dagokion kuotaren zenbateko teorikoa (5)-(6)	1.127,00 €
8	Kenkaria banakako bizitza aseguruaren konpentsazio fiskalagatik (2)-(7)	673,00 €

12.9 Frogagiriak

Kenkari hauek aplikatu ahal izateko, dagozkien frogagiriak aurkeztu behar dira. Agiri horiek enpresari eta profesionalak fakturak egin eta emateko duten obligazioari buruzko arauetan ezarrita dauden baldintzak bete behar dituzte.

LABURPENA: kuotako kenkariak	
Kenkari mota	Kenkaria
Kenkari orokorra	1.327,00 €
Jarduera ekonomikoa sustatzeko kenkaria	400,00 €, baldin eta oinarri ezargarria 15.000 euro edo handiagoa bada. 15.000,01 eta 19.000,00 euro bitartean badago, hauxe izando da kenkaria: 400 ken (OE-15.000)ren 0,08, aitopren bakoitzeko.
Kenkari konpentsagarria pentsiodunentzat eta langabezia prestazioen jasotzaileentzat	%1eko kenkaria aplikatuko dute pertzepzio horiengatik zenbatutako lan etekin osoaren gainean, baldin eta oinarri ezargarria 20.000 eurokoa edo txikiagoa bada.
Ondorengo ahaideengatik	Lehenengoa – 558,00 € Bigarrena – 691,00 € Hirugarrena – 1.168,00 € Lauugarrena – 1.380,00 € Bosgarrena eta hurrengoak – 1.804,00 €
6 urtetik beherako ondorengo ahaideengatik	319,00 €
Urteko mantenua ordaintzeagatik	%15 Muga: 1. seme-alaba – 167,40 € 2. seme-alaba – 207,30 € 3. seme-alaba – 350,40 € Lauugarrena – 414,10 € Bosgarrena eta hurrengoak – 541,20 €
Aurreko ahaideengatik	266,00 €
Zergaduna, aurreko edo ondorengo ahaidea, ezkontidea, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikotela-laguna, edo laugarren mailarainoko zeharkako ahaideak, hura barne, desgaituak izateagatik, eta 65 urteko edo hortik gorako pertsona desgaitua, beste batzuen laguntza behar duena, aurreko ahaide edo asimilatuen zerrendan sartuta egon gabe, zergadunarekin bitzizeagatik.	- Minusbaliotasuna %33koa edo handiagoa eta %65etik beherakoa bada: 867,00 euro. - Minusbaliotasuna %65ekoa edo handiagoa bada: 1.224,00 euro. - Minusbaliotasuna %75ekoa edo handiagoa bada, hirugarren pertsonen laguntzazatik 15 eta 39 puntu bitartean lortuz: 1.428,00 euro. - Minusbaliotasuna %75ekoa edo handiagoa bada, hirugarren pertsonen laguntzazatik 40 puntu edo gehiago lortuz: 2.040,00 euro.
Zergaduna, aurreko edo ondorengo ahaideak, ezkontidea, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikote-laguna, edo laugarren mailarainoko zeharkako ahaideak, hauek barne, mendeko pertsonak izateagatik. Baita ere, mendeko pertsonak 65 urte edo gehiago dituztenean eta zergadunarekin bizi izanik aurreko ahaide edo asimilatuen zerrenda sartuta ez dagoenean.	- Mendekotasun txikia: 1.224,00 euro. - Mendekotasun ertaina: 1.428,00 euro. - Mendekotasun handia: 2.040,00 euro.
Adinagatik	- 65 urtetik gorakoak: 319,00 € - 75 urtetik gorakoak: 584,00 €

Kuota likidoa eta kenkariak

Pertsona desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik	%30eko kenkaria (urtean 3.000,00 euro gehienez) pertsona desgaituen ondarea babesteari buruzko 41/2003 Legean araututako ondare babestuari egindako ekarpenengatik.	
Etxebizitza errentan hartzeagatik	- Orohar: %20. Muga: 1.600,00 € - %25, 2.000,00 €-ko mugarekin, honako hauek direnean: . 35 urtetik beherakoak. . Familia ugarien titularrak.	
Etxebizitza erosi edo birgaitzeagatik (Urteko kenkaria 2.160,00 eurokoa da gehienez. Familia ugarien kasuan edo zergadunak 35 urtetik baino gutxiago dituzenean, 2.760,00 eurokoa da muga. Batera aitortzen denean muga hori ez da bikoizten)	Inbertsioagatik Finantzioagatik (maileguaren interesak)	%18 %18 (zergadunak 35 urte baino gutxiago dituzenean edo familia ugariaren titularrak denean, %23 aplikatzen da bikoiztuz) ¹¹⁰
Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak	Sozietateen gaineko Zergaren arabera zuzeneko zenbatespenaren metodoa erabiliz gero.	
Langileek enpresan parte hartzeagatik	%10 Muga: 1.800,00 €	
Enpresako aurrezki-kontuagatik	%10 Muga: 2.000,00 €	
Mezenasgo jarduerengatik Kenkari honen oinarria ezin da izan zergaren oinarri likidagarriaren % 30 baino handiagoa.	%30 eta %18	
Langileen sindikatuari ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoen aldeko kuota eta ekarpenengatik	- langileen sindikatuari ordaindutako kuoten %30. - alderdi politikoetako afiliazio kuoten eta haien aldeko ekarpenen %30.	
Langileen sindikatuari ordaindutako kuotengatik	Langileen sindikatuari ordaindutako kuoten %30	
Enpresen gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpenengatik	2007ko urtarrilaren 1ean hasi eta 2011ko abenduaren 31ra bitarteko zergaldietan, zergadunek %50eko kenkaria egin ahal izango dute kuota osoan, gehienez 200 euroko mugarekin, enpresen gizarte aurreikuspeneko tresnei zergaldian egindako ekarpenen gehikuntzengatik.	
Nazioarteko zergapetze bikoitzagatik	Hautetan txikiena	a) atzerriko zerga b) batez besteko tasa orokorraren arabera edo aurrezpenaren arabera lortutako errenta
Nazioarteko gardentasun fiskala	Atzerriko zerga	
Banakako bizitza edo elbarritasun aseguru kontratuei aplikatzen zaizen konpentsazio fiskalagatik	Zergadunek kapital difeitu bat jasotzen badute 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen kontratatu den banakako bizitza edo elbarritasun aseguru batengatik, dagokien kenkaria izango dute konpentsazio fiskalaren kontzeptupean	

¹¹⁰ Inbertsio eta finantzioagatik araututa dagoen %23ko kenkari portzentaje hori 2011ko abenduaren 31n 35 urte baino gutxiago dituen edo familia ugariaren titularrak den zergadunari aplikatzen zaio.

13
Kuota diferentziala

13.1 Nola kalkulatu da kuota diferentziala?

Kuota diferentziala kalkulatzeko, kuota osoak abiatuko gara. 11. kapituluaren adierazi dugun bezala, kuota osoa ondoko bi kontzeptu hauek batuz lortzen da:

- Oinarri likidagarri orokorrari zergaren eskala aplikatuz ateratzen den kuota.
- Aurrezpenaren oinarri likidagarriari %20ko tasa aplikatuz ateratzen den kuota.

12. kapituluaren esaten genuenez, kuota osoari kuotako kenkariak gutxitzen bazaizkio, kuota likidoa ateratzen da, inoiz ere negatiboa izango ez dena.

LABURPENA

Kuota osoa – Kenkariak = Kuota likidoa

Aldi berean, kuota likidoari kontzeptu jakin batzuk kentzen bazaizkio, **kuota diferentziala** ateratzen da. Hona hemen kontzeptu horiek:

- Lan etekinengatik egindako atxikpenak eta konturako sarrerak.
- Kapital higigarriaren etekinengatik egindako atxikpenak eta konturako sarrerak.
- Kapital higiezinaren etekinengatik egindako atxikpenak eta konturako sarrerak.
- Jarduera enpresarial eta profesionalen etekinengatik egindako atxikpenak eta konturako sarrerak.
- Jarduera enpresarial eta profesionalen etekinengatik egindako ordainketa zatikatuak.
- Ondare irabazienengatik (sari eta fondoetatik datozenen) egindako atxikpenak eta konturako sarrerak.
- Enpresen aldi baterako batasunek eta interes ekonomiko taldeek atxikipenen eta konturako sarreraren kontzeptupean egotzitako kopuruak.

- Zergadunak egoitza aldatzeagatik hartzen badu zergadun izaera, Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergan egin diren atxikpenak eta konturako sarrerak, eta egoitza aldaketa gertatu den zergaldian Zerga hori dela-eta ordaindu diren kuotak.

LABURPENA

Kuota diferentziala = Kuota likidoa - Konturako ordainketak

Nolanahi ere, aurreko apartatuetan aipatu diren kenkariak egin ahal izateko, agiri bidez frogatu behar dira.

Kuota diferentziala bi motatakoa izan daiteke:

- **Itzultzekoa:** itzulketa ez da inoiz konturako ordainketak baino handiagoa izango.
- **Ordaintzekoa:** bi ordainketa modalitate izango dira aukeran:
 - Kuota diferentziala **bere osoan ordaintzea**. Epea 2012ko uztailearen 2an amaitzen da.

Aitorpenak modalitate mekanizatuan, telematikoa edo autolikidazio proposamena erabiliz aurkezten direnean, zergadunak kontu korrontearen zenbakia adierazi behar du. Horrela, 2012ko uztailearen 2an kuota diferentzialaren zenbateko osoa helbideratze kontuan kargatuko da.
 - Kuota diferentziala **bi epeetan ordaintzea:**
 1. Kuotaren %60, 2012ko **uztailearen 2ra** arte.

Aitorpenak modalitate mekanizatuan, telematikoa edo autolikidazio proposamena erabiliz aurkezten direnean, zergadunak kontu korrontearen zenbakia adierazi behar du. Horrela, 2012ko uztailearen 2an kuota diferentzialaren %60 helbideratze kontuan kargatuko da.

Gainerako %40a, **2012ko azaroaren 12ra** arte.

**Ondarearen
gaineko Zerga
2011**

Ondarearen gaineko Zerga

1. Sarrera
 - 1.1 Zein dago ondarea aitortzera behartuta?
 - 1.2 Zeri deritzogu ohiko egoitza?
 - 1.3 Zer ondare aitortu behar da?
 - 1.4 Zer ondare ez da aitortu behar?
 - 1.5 Zein da ondarearen titularra?
 - 1.6 Nola aurkezten da ondarearen aitortpena?
 - 1.7 Noiz eta non aurkezten da aitortpena, eta nola ordaintzen da?
2. Nola kalkulatu da oinarri ezargarria?
3. Nola baloratzen dira ondare ondasunak, eskubideak eta zorrak?
 - 3.1 Ondasun higiezinak
 - 3.2 Jarduera enpresarialak eta profesionalak
 - 3.3 Kontu korronte edo aurrezki kontuen gordailuak, agerian edo epeka
 - 3.4 Kapital propioak hirugarrenei laga izana adierazten duten baloreak, merkatu antolatuetan negoziatuak
 - 3.5 Kapital propioak hirugarrenei laga izana adierazten duten gainerako baloreak
 - 3.6 Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu antolatuetan negoziatuak
 - 3.7 Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten gainerako baloreak
 - 3.8 Bizitza aseguruak eta aldi baterako edo biziarteko errentak
 - 3.9 Bitxiak, luxuzko larruak, ibilgailuak, urontziak eta aireontziak
 - 3.10 Arte-gaiak eta zaharkinak
 - 3.11 Eskubide errealak
 - 3.12 Administrazio emakidak
 - 3.13 Jabetza intelektual eta industrialetik eratorritako eskubideak
 - 3.14 Kontratuzko aukerak
 - 3.15 Eduki ekonomikoa duten gainerako ondasun eta eskubideak
 - 3.16 Zorrak
4. Nola kalkulatu da oinarri likidagarria
5. Nola kalkulatu da kuota osoa?
 - 5.1 Kuota osoaren muga
6. Atzerrian ordaindutako zergen kenkaria
7. Kuotaren hobaria Ceuta eta Melillan

1. Sarrera

1.1 Zein dago ondarea aitortzera behartuta?

Ondoko baldintzak betetzen dituzten pertsona fisikoek aurkeztu behar dute, obligazio pertsonalagatik, Ondarearen gaineko Zergaren aitortpena:

- Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadun izatea Gipuzkoako Foru Aldundiaren aurrean.
- Oinarri ezargarria 700.000,00 eurotik gorakoa izatea, Zergari buruzko arabei jarraiki kalkulatu, edo, hori gertatzen ez denean, haien ondasun edo eskubideen balioa, Zergaren arauen arabera kalkulatu hau ere, 2.000.000,00 eurokoa baino handiagoa izatea. Kontuan eduki behar da ondare garbi osoagatik ordaindu behar dela zerga, ondasunak non dauden kokatuta edo eskubideak non erabili daitezkeen kontuan hartu gabe.

Ez-egoiliar batek Gipuzkoan izan badu bere azken egoitza, Gipuzkoan aitortzea aukeratu ahal izango du obligazio pertsonalagatik. Aukera hori obligazio pertsonalari dagokion aitortpena Gipuzkoako egoiliar izateari utzi dion lehen ekitaldian aurkeztuz egin beharko da.

Lurralde espainiarrean egoitzarik ez duten pertsona fisikoek ere Ondarearen gaineko Zerga aitortu behar dute, obligazio erreala-gatik, lurralde espainiarrean ondasun eta eskubideak dituztenean, baldin eta baldintza hauek betetzen badira:

- Ondasun eta eskubide horien baliorik handiena euskal lurraldean egotea.
- Ondasun eta eskubideak Gipuzkoan eta Euskal Autonomia Erkidegoko beste lurralde historiko batean edo batzuetan kokatuta badaude, Gipuzkoan kokatutako balioa beste lurralde historikoetan kokatuta daudena baino handiagoa izatea.

Zentzu horretan, lurralde jakin batean kokatuta dauden, gauzatu daitezkeen edo bete behar diren ondasun eta eskubideak hartuko dira lurralde horretan kokatuz.

OHARRA: 700.000,00 euroko minimo salbuetsia zerga ordaintzeko obligazio erreala duten subjektu pasiboei aplikatuko zaie, betiere frogatzen badute beren ondare osoa 700.000 eurotik beherakoa dela, eta haien egoitza ez badago paradisu fiskaltzat hartutako herrialdeetan edo informazio trukerako akordioak sinatu ez dutenetan.

1.2 Zeri deritzogu ohiko egoitza?

Irizpide hauek aplikatuz ulertuko da lurralde espainiarrean bizi den pertsona fisiko batek ohiko egoitza Gipuzkoan duela:

- **Egonaldia:** Euskal Autonomia Erkidegoan urtebetetik gora egonik, Gipuzkoan ematen duen egun kopurua handiagoa denean Euskal Autonomia Erkidegoko beste bi lurraldeetan baino.

Ondoko kasuan, adibidez, pertsona fisiko bat herri hauetan bizi izan da 2011. urtean, denbora tarte desberdinetan:

Herria	Hilak	Egunak
Madril	5	151
Donostia	4	122
Bilbo	3	92

Nahiz eta Madrilen egun gehiagotan bizi izan (151), Euskal Autonomia Erkidegoan egondakoak (214) batuz gero, ikus daiteke zergadun horri Euskal Autonomia Erkidegoko araudia aplikatu behar zaiola. Ondoren, ikus dezakegunez, Gipuzkoan eman du denbora gehiena (122 egun, Bizkaiko 92 egunen aldean). Beraz, zergadun horrek Donostian izango du egoitza, eta Gipuzkoako Foru Aldundiari ordainduko dio zerga.

- **Interes gune nagusiaren irizpidea:** interesgune nagusia Gipuzkoan duenean, hau da, etekinen zatirik handiena Gipuzkoan lortu dituztenean (lana, kapital higieztina, jarduera enpresarialak...).

Ondoko kasuan, adibidez, pertsona fisiko bat herri hauetan bizi izan da 2011. urtean, denbora tarte desberdinetan:

Lurraldea	Egunak
Madril	151
Gipuzkoa	107
Bizkaia	107

Oraingoan, lehen irizpidea (egonaldia) ez da nahikoa ohiko egoitza zehazteko, nahiz eta jakin badakigu egoitza Euskal Autonomia Erkidegoan dagoela. Aztertu behar dugu non duen interesgune nagusia (Bizkaian ala Gipuzkoan), zein foru agasunetan ordainduko duen zerga.

- **Azken egoitzaren irizpidea:** zerga honetan aitortutako azken egoitza Gipuzkoan kokatuta dagoenean.

Lehen irizpidearen arabera ohiko egoitza inolako lurraldetan (komuna edo foru lurraldea) zehaztea ezin izan denean erabiliko da bigarren irizpidea. Lehen eta bigarren irizpideen arabera ohiko egoitza inolako lurraldetan (komuna edo foru lurraldea) zehaztea ezin izan denean erabiliko da hirugarren irizpidea

Atal honetan, **ohiko egoitzaren ustezko bi kasuak** finkatu dira, lotura ekonomikoan eta lotura familiarrean oinarrituta:

- **Lotura ekonomikoa:** hiru baldintza hauek betetzen direnean ulertuko da lurralde espainiarrean bizi diren zergadunek egoitza Euskal Autonomia Erkidegoan dutela:
 - Lurralde espainiarrean bizitzea.
 - Urte naturalaren barruan 183 egun baino gehiagotan lurralde espainiarretik kanpo egotea.
 - Euskal Autonomia Erkidegoan kokatuta egotea haien jarduera enpresarial edo profesionalen edo interes ekonomikoen gune nagusia.

Era berean, haien jarduera enpresarial edo profesionalen edo interes ekonomikoen gune nagusia Gipuzkoan kokatuta dagoenean ulertuko da pertsona fisiko horiek lurralde horretan bizi direla.

- **Lotura familiarra:** behin pertsona fisiko bat lurralde espainiarrean bizi dela uste ondoren, Gipuzkoan lege bereizi gabeko ezkontidea eta haren menpeko adingabeko seme-alabak bizi direnean izango du ohiko egoitza lurralde horretan, baldin eta pertsona horrek aurkakoa frogatzen ez badu.

1.3 Zer ondare aitortu behar da?

Ondare hau aitortu behar du zergadunak:

- Bere titularitateko ondasun guztiak.
- Sortzapen egunean, hau da, 2011ko abenduaren 31n, berari egotzitako eduki ekonomikoko eskubide guztiak.

1.4 Zer ondare ez da aitortu behar?

Zergadunak ez ditu ondoko ondasun eta eskubideak aitortu behar:

- **Euskal Ondare Kulturala** osatzen duten ondasunak, behar bezala inskribatuak daudenean.
- **Autonomia Erkidegoen Ondare Historikoa** osatzen duten ondasunak, erregistratuak eta kalifikatuak daudenean, eta **Espainiako Ondare Historikoa** osatzen dutenak.
- Museo edo kultur erakundeek gordailuan lagatako arte-gaiak eta zaharkinak, haietan gordailatzen diren bitartean. Baldintzak:
 - Irabazteko asmorik ez izatea.
 - Lagapenaldia hiru urtetik beherakoa ez izatea.
- **Artistaren artelana bera**, egilearen ondarean jarraitzen duen bitartean.
- **Etxeko ostilamendua**, ondoko hauek izan ezik: bitxiak, luxuzko larruak, ibilgailuak, urontziak, aireontziak, arte-gaiak eta zaharkinak.
- Eduki ekonomikoko eskubideak, aurrezpen tresna hauetan:
 - a) Bazkide osoen edo arrunten eskubide kontsolidatuak eta onuradunen eskubide ekonomikokoak, borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitate batean.
 - b) Partaideen **eskubide kontsolidatuak** eta onuradunen eskubide ekonomikokoak, **pentsio plan** batean.
 - c) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauak aipatzen dituen **aurreikuspen plan aseguratuei** ordaindutako primei dagozkien **eduki ekonomikoko eskubideak**.
 - d) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauak aipatzen dituen **enpresen gizarte aurreikuspeneko plan**ei subjektu pasiboak egindako ekarpenei dagozkien **eduki ekonomikoko eskubideak**, hartzailearen kontribuzioak barne.
 - e) Enpresen gizarte aurreikuspeneko planekin zer ikusirik ez duten **eduki ekonomikoko eskubideak**, baldin eta enpresek pentsio gaitan hartutako konpromisoak bideratzen dituzten **aseguru kolektiboko kontratuei** subjektu pasiboak ordaindutako primetatik badatoz, Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuaren lehen xedapen gehigarrian eta horren garapenerako araudian jasotako eran. Era berean, enpresariak aseguru kolektiboko kontratu horiei ordaindutako primetatik datozen eduki ekonomikoko eskubideak ere bai.
 - f) Mendetasun aseguru pribatuei ordaindutako primei dagozkien eduki ekonomikoko eskubideak.
- **Jabetza intelektualetik** eratorritako eskubideak, egilearen ondarean jarraitzen duten bitartean.
- **Jabetza industrialetik** eratorritako eskubideak, enpresa jarduerari loturik ez dauden bitartean.
- Salbuetsita dauden etekinak sortzen dituzten baloreak¹.
- Pertsona fisikoek beren **jarduera enpresarial edo profesionala** aurrera eramateko beharrezkoak dituzten ondasun eta eskubideak, baldin eta jarduera horretan subjektu pasiboa pertsonalki eta zuzenean aritzen bada eta hura badu errenta iturri nagusia. Era berean, bi

ezkontideenak edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izateko bikoteko bi kideenak diren ondasun eta eskubideak salbuetsita daude lehen aipatutako baldintzak betetzen dituztenean.

- Era berean, entitateetako partaidetzak ez dira aitortu behar, Zergaren foru arauan ezartzen diren baldintzak betetzen badira.
- Zergadunaren **ohiko etxebizitza**², gehienez 300.000,00 euroraino.
- Ondasun higiezin hiritarrak, ohiko etxebizitza ez diren an, 61.302,00 euroraino.

1.5 Zein da ondarearen titularra?

Ondare ondasun eta eskubideen titularra zein den zehazteko, titularitate juridikoari buruz kasu bakoitzean aplikaziozkoak diren arauak hartuko dira kontuan, beti ere zergadunek aurkeztu edo Administrazioak aurkitutako frogak aintzat harturik. Titularitate juridikoari dagokionez honako arauak aplikatuko dira: ezkontzaren erregimen ekonomikoa arautzen duten xedapenetan jasotakoak, eta familiako kideen artean edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera osatutako izateko bikoteko kideen artean ondare harremanei kasu bakoitzean aplikagarri zaien legeria zibilean jasotakoak.

Gertatzen bada ezkontzako erregimen ekonomikoa edo ondare erregimena arautzen duten xedapenen arabera ondasun edo eskubide bat bi ezkontideena edo izateko bikoteko bi kideena dela, balioa erdibana egotziko zaie, beste partaidetza kuota bat frogatzen ez den bitartean.

Ondasun edo eskubideen titularitatea behar bezala frogatzen ez bada, Zerga Administrazioak erregistro fiskal batean edo izaera publikoko beste batean titular gisa azaltzen dena hartu ahal izango du titulartzat.

Kargak, zorrak eta betebeharrak aurreko arau eta irizpideei jarraiki egotziko zaizkie zergadunari.

1.6 Nola aitortzen da ondarearen aitortpena?

Banaka aurkezten da Ondarearen gaineko Zergaren aitortpena.

Familia unitate bateko kide izan arren, zergadun bakoitzak aitortpena aurkeztu behar du ondarea bertan indibidualizatuz 714 inprimaki ereduari, eta berea den aitortpena besterik ez du aurkeztuko.

1.7 Noiz eta non aurkezten da aitortpena? Nola ordaintzen da?

Aitortpena aurkezteko epea 2012ko apirilaren 17an hasi eta urte bereko ekainaren 25ean amaituko da, biak barne.

Bi modalitate hauetako bat erabil daiteke zerga honen aitortpena aurkezteko:

- Papera.
- Bide telematikoa (internet).

ERNE: zergadunak modalitate horietako batean bakarrik aurkeztu dezake aitortpena.

1.7.1 Modalitatea: papera (714 ereduari)

Zergadunak 714 ereduari bete behar du eta dagokion dokumentazioarekin batera aurkeztu.

¹ Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergak 13. artikuluan jasotakoaren arabera salbuetsitako baloreak.

² Ohiko etxebizitza Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan halakotzat hartutakoa izango da.

Eredu hau toki hauetan erosi daitezke:

- Gipuzkoako estankoeetan.

Aitorpen positiboak (zergadunak ordaindu behar duenean) banku, aurrezki kutxa eta kreditu kooperatibetan aurkeztuko dira.

Aitorpen negatiboak (zergadunak ordaindu behar ez duenean) banku, aurrezki kutxa eta kreditu kooperatibetan aurkez daitezke, bai eta zerga bulegoetan eta Errenta Zergaren bulego orokorrean ere (Donostian).

Zergadunak autolikidazioa egitera behartuta daude eta, zerga zorra agertzen bada, banku, aurrezki kutxa eta kreditu kooperatibetan ordaindu beharko dute aitorpena aurkeztearekin batera.

1.7.2 Internet modalitatea

Modalitate honen erabiltzaileak izan daitezke:

- Zergadunak: partikularrak eta enpresariak zein profesional autonomoak
- Ordezkarri profesionalak: aholkulari eta kudeatzaileak

Prozedura

Hona hemen urteko errenta aitorpena internet bidez aurkezteko urratsak:

1) Datuak betetzea:

ZERGABIDEA laguntza programa erabili behar da. Gure webgunean bakarrik eskura daitezke. Zergadunek eta ordezkarri profesionalak programa berdina dute.

2) Transmititzea:

- Zergadunak: pasahitz operatiboa zein sinadura elektronikoa erabiliz. Ezin da bidali kontraste datuarekin.
- Ordezkarri profesionalak: sinadura elektronikoa erabiliz.

3) Frogagiriak aurkeztea (zergadunak edo ordezkarri profesionalak):

A. Ez da frogagiririk aurkeztu behar. Beraz, aitorpenaren aurkezpena transmisioa egindakoa amaituko da, betiere ZORRIK aitortu ez bada.

B. Aldiz, ZORRAK aitortu badira, beharrezkoa da haien frogagiriak aurkeztea.

Tramite hori betetzeko:

Zergadunak

Aitorpena jasotzen duen fitxategia ongi bidali dela egiaztatu ondoren (hauxe da horretarako bidea: GIPUZKOATARIA/AITORPEN TELEMATIKOAK/KONTSULTAK, FROGAGIRIAK, ALDAKETAK, DEUSEZTAPENAK ETA ORDAINKETA), bi modutan aurkeztu daitezke frogagiriak:

- Internet bidez (BERRIA): erabiltzaileak frogagiriak eskaneatu behar ditu, eta eskaneatutako guztia fitxategi batean gorde. Aurreko bide bera eginez (GIPUZKOATARIA/AITORPEN TELEMATIKOAK/KONTSULTAK, FROGAGIRIAK, ALDAKETAK, DEUSEZTAPENAK ETA ORDAINKETA), fitxategia igo behar du FITXEROAK ERANTSI ikonoan sakatuta.
- Gure bulegoetan edo postetxeetan: autolikidazio orriaren bi kopia inprimatu behar dira GIPUZKOATARIA/AITORPEN TELEMATIKOAK ataletik. Bai orri horiek eta bai frogagiriak DINA4 tamainako kartazal zuri batean sartu behar dira, eta kanpoaldean IFZ eta izen-abizen jarri (ZergaBidean INPRIMATU aukerarekin lortzen den identifikazio etiketa erabili daitezke). Kartazala ematen zaigu.

Ordezkarri profesionalak

Aitorpena jasotzen duen fitxategia ongi bidali dela egiaztatu ondoren (hauxe da horretarako bidea: GIPUZKOATARIA/AITORPEN TELEMATIKOAK/KONTSULTAK, FROGAGIRIAK, ALDAKETAK, DEUSEZTAPENAK ETA ORDAINKETA), bi modutan aurkeztu daitezke frogagiriak:

- Internet bidez (BERRIA): erabiltzaileak frogagiriak eskaneatu behar ditu, eta eskaneatutako guztia fitxategi batean gorde. "GIPUZKOATARIA/AITORPEN TELEMATIKOAK/KONTSULTAK, FROGAGIRIAK, ALDAKETAK, DEUSEZTAPENAK ETA ORDAINKETA" bidea eginez, dagokion errenta aitorpena aurkitu behar du, eta fitxategi hori igo FITXEROAK ERANTSI ikonoan sakatuta.
- Gure bulegoetan: autolikidazio orriaren bi kopia inprimatu behar dira GIPUZKOATARIA/AITORPEN TELEMATIKOAK ataletik. Bai orri horiek eta bai frogagiriak karpeta ofizialean sartu behar dira. Karpeta ematen zaigu.

Autolikidazioaren emaitza

Ordaintzekoa

Ordaintzeko emaitza zergadunaren kontu korrontean 2012ko uztailaren 2an kargatuko da.

2. Nola kalkulatu da oinarri ezargarria?

Zergadunaren ondare garbiaren balioa izango da Ondarearen gaineko Zergaren oinarri ezargarria.

Ondare garbia bi hauen arteko aldeak emango du:

- Zergadunarenak diren ondasun eta eskubideen balioa.
- Ondasun izaerako kargak, ondasun eta eskubideen balioa gutxitzen badute, eta zergadunak bere gain hartu behar dituen zorrak.

ERNE: ondare garbia zehazterakoan, salbuetsitako ondasunen kargak ez dira kenkaridunak izango.

LABURPENA

Ondasun eta eskubideen balioa

- Karga eta grabamen errealak, eta zorrak eta betebeharrak pertsonalak

Ondare garbia

3. Nola baloratzen dira ondare ondasunak, eskubideak eta zorrak?

Aurretik ikusi den bezala, ondoko hauek baloratu behar dira zergaren oinarri ezargarria kalkulatzeko:

- Zergadunaren titularitateko ondare ondasun eta eskubideak.
- Zergari lotutako ondasun edo eskubideen balioa murrizten duten karga errealak.
- Zergadunaren erantzukizunari lotutako zor eta betebeharrak pertsonalak.

Azter ditzagun kontzeptu horiek guztiak.

3.1 Ondasun higiezinak

3.1.1 Ondasun higiezin hiritar edo landatarrak

Hiru balio hauetan handiena kontuan hartuta konputatuko da ondare balio gisa:

- Balio katastrala.
- Beste tributuen ondorioetarako Administrazioak egiaztatutako balioa.
- Prezioa, kontraprestazioa edo eskurapen balioa.

3.1.2 Eraikitzen ari diren ondasun higiezinak

Ondare baliotzat eraikuntza horretan 2011ko abenduaren 31ra arte zergadunak inbertitu dituen zenbatekoak eta orubearen ondare balioa hartuko dira.

Jabetza horizontala egonez gero, orubearen balioan duen zati proportzionala tituluan finkaturiko portzentajearen arabera zehaztuko da.

3.1.3 Jabetza anitzeko kontratuen edo antzekoen indarrez eskuratutako ondasun higiezinaren gaineko eskubideak

- Berekin ondasun higiezinaren titularitate partziala bada-karte, 3.1.1. puntuko arauari jarraiki baloratuko dira.
- Berekin ez bada-karte ondasun higiezinaren titularitate partzialik, egiaztagirien edo bestelako titulu ordezkagarrien eskurapen prezioaren arabera baloratuko dira. Modu berean baloratuko dira abenduaren 15eko 42/1998 Legeak, erabilera turistikoko ondasun higiezinak txandaka aprobetxatzeko eskubideei eta zerga arauari buruzkoak, jasotako eskubideak, haien izaera edozein delarik ere.

OHARRA: 1985eko maiatzaren 9a baino lehenagoko kontratuen indarrez errentan emandako ondasun higiezinak. Sortutako errentaren %4 kapitalizatuz baloratuko dira, betiere horrela kalkulaturako balioa ondasun higiezinak baloratzeko erregelak aplikatuta ateratzen dena baino txikiagoa bada.

3.2 Jarduera enpresarialak eta profesionalak

Bi kasu bereizten dira:

- Merkataritza Kodeari egokituriko kontabilitatea eramaten denean:

Pertsona fisikoen ondasun eta eskubideak, enpresa edo lanbide jarduerari loturik badaude, beren kontabilitateak ateratzen den balioaren arabera konputatuko dira, ondasunen aktiboaren eta pasibo exijigarriaren arteko aldearen arabera alegia.

Jarduera ekonomikoari loturiko ondasun higiezinak badaude, bereizita baloratuko dira eta (3.1. puntuko arauen arabera), non eta aktibo zirkulatzailearen zatia ez diren eta jarduera enpresarialen helburu bakarria ondasun higiezinak eraikitzea edo sustatzea ez den.

- Merkataritza Kodeari egokituriko kontabilitatea eramaten ez denean:

Honela gertatzen denean, Ondarearen gaineko Zergaren gainerako arauak erabiliko dira ondasun eta eskubideak baloratzeko.

3.3 Kontu korrante edo aurrezki kontuen gordailuak, agerian edo epeka

Balio hauetan **handiena** kontuan hartuz konputatuko dira:

- 2011ko abenduaren 31n duten saldoa.
- 2011ko laugarren hiruhilekoan duten batez besteko saldoa. Kalkulu hori egiteko, ondarean dauden ondasun eta eskubideak eskuratzeko edo zorrak kitatu nahiz murrizteko ateratako fondoak konputatu gabe utziko dira.

3.4 Kapital propioak hirugarrenei laga izana adierazten duten baloreak, merkatu antolatuetan negoziatuak

2011ko laugarren hiruhilekoan izan duten batez besteko negoziazio balioaren arabera konputatuko dira.

3.5 Kapital propioak hirugarrenei laga izana adierazten duten gainerako baloreak

Merkatu antolatuetan negoziatzen ez diren balore hauek beren nominalaren arabera konputatuko dira, amortizazio edo itzulketak primak barne hartuz, hala badagokio.

3.6 Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu antolatuetan negoziatuak

2011ko laugarren hiruhileko batez besteko negoziazio balioaren arabera konputatuko dira.

Apartatu honetatik kanpo geratuko dira inbertsio kolektiboko erakundeen akzioak eta partaidetzak.

3.7 Edozein motatako entitateen fondoetan parte hartzea adierazten duten gainerako baloreak

Balore hauek, merkatu antolatuetan negoziatzen ez direnez, honela konputatuko dira:

- Entitatearen azken balantzea gainbegiratu eta egiaztatuta bada eta auditoretzaren txostena aldekoa bada, balore hauek balantze horretatik ateratzen den balio teorikoaren arabera konputatuko dira.
- Auditoretzarik egin ez bada edo auditoretzaren txostena aldekoa ez bada, ondoko balio hauetan **handiena** kontuan hartuko da:
 - Balio nominala.
 - Onartutako azken balantzearen balio teorikoa.
 - 2011ko abenduaren 31 baino lehen itxitako hiru ekitaldi sozialetako mozkinen batez bestekoa %20an kapitalizatzen ateratzen den balioa.

ERNE: Baloreak ondare sozietateenak edo ondare higigarri edo higiezin bat kudeatzea jarduera nagusizat duten entitateenak direnean, aurreko apartatuetan aipatu den balio teorikoa kalkulatu da aktiboaren kontabilitate balio garbiaren ordez zerga honen ondorioetarako izango luketen balioa jarrita.

Inbertsio kolektiboko erakundeen kapital sozialeko edo ondare fondoko akzio eta partaidetzak 2011ko abenduaren 31ko likidazio balioaren arabera konputatuko dira. Balantzean sartutako

aktiboak berariazko legerian jasotako arauei jarraiki baloratuko dira, eta hirugarrenetik betebeharrak kenkaridunak izango dira.

Kooperatiben kapital sozialean bazkide edo elkartekideek dituzten partaidetzak derrigorrezko edo borondatezko ekarpenen zenbateko osoaren arabera baloratuko dira. Aipatu zenbateko osoa onartutako azken balantzetik aterako da, hala dagokionean itzuli gabeko galera sozialak kenduz.

Horretarako, entitateek ziurtagiriak banatu beharko dizkiete bazkide, elkartekide edo partaideei, balorazioak bertan azalduz.

3.8 Bizitza aseguruak eta aldi baterako edo biziarteko errentak

Bizitza aseguruak 2011ko abenduaren 31n duten erreskate balioaren arabera konputatuko dira.

Kapital bat dirutan edo ondasun higikor nahiz higiezinetan ematearen ondorioz eratzen diren aldi baterako edo biziarteko errentak 2011ko abenduaren 31n duten kapitalizazio balioaren arabera konputatuko dira. Horretarako, Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergan pentsioak eratzeko ezarrita dauden arau berberak aplikatuko dira.

3.9 Bitxiak, luxuzko larruak, ibilgailuak, urontziak eta aireontziak

2011ko abenduaren 31ko merkatuko balioaren arabera konputatuko dira.

Merkatuko balio hori zehazteko, ibilgailu erabilien balorazio taulak³ erabili ahal izango dituzte zergadunek.

3.10 Arte-gaiak eta zaharrik

2011ko abenduaren 31ko merkatuko balioaren arabera konputatuko dira.

3.11 Eskubide errealak

Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergan emandako irizpideei jarraiki baloratuko dira gozameneko eta jabetza soileko eskubide errealak.

3.12 Administrazio emakidak

Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergan emandako irizpideei jarraiki baloratuko dira.

3.13 Jabetza intelektual eta industrialetik eratorritako eskubideak

Zergadunak hirugarrenengandik eskuratu dituzten, beren eskurapen balioaren arabera konputatuko dira.

3.14 Kontratuzko aukerak

Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergan ezarritakoari jarraiki baloratuko dira.

3.15 Eduki ekonomikoa duten gainerako ondasun eta eskubideak

Aurreko ataletan jaso ez diren ondasun eta eskubideak 2011ko abenduaren 31n merkatuan duten prezioaren arabera baloratuko dira.

3.16 Zorrak

2011ko abenduaren 31n duten balio nominalaren arabera baloratuko dira zorrak. Zergadunak bere gain hartu behar dituenek baino ez dute kenkarirako eskubiderik emango, behar bezala justifikatuta badaude beti ere.

Zenbateko abalatuak ez dira kenkaridunak izango, harik eta, zordun nagusiaren aurkako eskubidea erabili ondoren, honek ordaindu ez eta abal emalea zorra ordaintzera behartuta egon arte. Betebehar solidarioaren kasuan, kopuru abalatuaren kenkaria ezin izango da egin abalastaren aurkako eskubidea gauzatu arte.

Ondasun bat erostean geroratzen den prezioa bermatzeko hipoteka ere ez da kenkariduna izango. Kenkaria egin ahal izango da, halere, prezio geroratuagatik edo zor bermatuagatik.

Inoiz ere ezin izango da kenkaririk egin ondasun edo eskubide salbuetsiak erosteko hartutako zorretan. Zati bateko salbuespena egiten denean, zorren zati proportzionala izango da kenkariduna, hala dagokionean.

4. Nola kalkulatu da oinarri likidagarria?

Oinarri likidagarria kalkulatzeko, oinarri ezargarriari **700.000,00** euro kendu behar zaizkio minimo salbuesiaren kontzeptuan.

$$\text{Oinarri ezargarria} - 700.000,00 \text{ euro} = \text{Oinarri likidagarria}$$

Dena den, zerga ordaintzeko obligazio erreala duten subjektu pasiboen kasuan, minimo salbuesia aplikatuko zaie betiere frogatzen badute beren ondare osoa 700.000 eurotik beherakoa dela, eta haien egoitza ez badago paradisu fiskaltzat hartutako herrialdeetan edo informazioa trukatzeko akordiorik sinatu gabekoetan.

5. Nola kalkulatu da kuota osoa?

Kuota osoa kalkulatzeko, ondoko eskala aplikatu behar zaio oinarri likidagarriari:

Oinarri likidagarria muga eurotan	Kuota osoa	Oinarri likidagarriaren gainerako muga eurotan	Tasa (%)
0,00	0,00	200.000,00	0,20
200.000,00	400,00	200.000,00	0,30
400.000,00	1.000,00	400.000,00	0,50
800.000,00	3.000,00	800.000,00	0,90
1.600.000,00	10.200,00	1.600.000,00	1,30
3.200.000,00	31.000,00	3.200.000,00	1,70
6.400.000,00	85.400,00	6.400.000,00	2,10
12.800.000,00	219.800,00	aurrera	2,50

³ Ikus 2011ko ekitaldirako balorazio taulak. Horretarako, ikus urtarrilaren 14ko 30/2011 Foru Agindua, Ondare Eskualdakea eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga, Ondarearen gaineko Zerga, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga eta Zenbait Garraibideren gaineko Zerga Berezia kudeatzean aplikagarri diren ibilgailu eta itsasontzi erabilien batez besteko salmenta prezioak onartzen dituen.

Adibidea

Kalkulatu dezagun 420.708,47 euroko oinarri likidagarri bati dagokion kuota osoa.

Oinarri likidagarria	Kuota osoa
400.000,00 €-raino	1.000,00 €
Gainerakoa (20.708,47 x %50)	103,54 €
Guztira	1.103,54 €

5.1 Kuota osoaren muga

Zerga hau obligazio pertsonalagatik⁴ ordaindu behar duten zergadunentzat honako muga ezarri da: Ondarearen gaineko Zergaren kuota osoak gehi Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kuota osoak ezin dute azken zerga horren oinarri ezargarri orokorraren eta aurrezpenarenaren %60 gainditu.

Horretarako:

- Ondare irabazi edo galeretatik datorren aurrezpenaren oinarri ezargarriaren zatia ez da kontuan hartuko, baldin eta zati hori badagokio eskualdatu baino gutxienez urtebete lehenago eskuratu edo hobetu diren ondare elementuak eskualdatzeagatik lortutako ondare irabazi edo galeren saldo positiboari. Era berean, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kuota osoaren zatia ere kontuan hartu gabe utziko da aurrezpenaren oinarri ezargarriaren zati horri dagokionean.
- Beren izaera edo helburua dela-eta ondare elementuak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauak zergapetzen dituen etekinak sortzeko gai ez direnean, Ondarearen gaineko Zergan dagokien zatia ez da kontuan hartuko.
- Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren oinarri ezargarriari dibidenduen eta mozkin-partaidetzen zenbatekoa batuko zaio, baldin eta horiek sortu diren zergaldietan entitate banatzaileak gardentasun fiskalaren erregimenean tributatu badu.
- Bi kuoten baturak aurreko muga gainditzen badu, Ondarearen gaineko Zergaren kuota aipatu mugaraino murriztuko da. **Murrizpen hori ez da %80koa baino handiagoa izango.**

Familia unitate bateko kideek Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan baterako aitortpena egitea aukeratu dutenean, zerga honen kuota osoak eta Ondarearen gaineko Zergarenak batera duten muga zein den kalkulatzeko, familia unitateko kideek azken zerga honetan sortutako kuota osoak metatuko dira. Murrizpena egin behar bada, berau zergadunen artean hainbanatuko da hauetako bakoitzak Ondarearen gaineko Zergan duen kuota osoaren arabera.

5.1.1 Soberakinaren kalkulua

Soberakinaren kalkulua Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitortpenean egindako tributazio motaren arabera aldatuko da: zergadunak banakako aitortpena edo baterakoa aurkeztu badu.

5.1.1.1 Errenta Zergaren banakako aitortpena

2011ko Errenta Zergaren aitortpena banaka egin duten familia unitateko kideek nahiz familia unitate batean sartuta ez dauden zergadunek jarraituko diote prozedura honi.

Adibidea

Demagun honako partida fiskal hauek dituzula:

Errenta Zergaren oinarri ezargarri orokorra eta aurrezpenarena ⁽¹⁾ (EO)	300.506,05 €
Errenta Zergaren kuota osoa ⁽²⁾ (EK)	126.991,32 €
Ondare Zergaren oinarri likidagarria	7.212.145,25 €
Ondare Zergaren kuota osoa	102.455,05 €

⁽¹⁾ Ondare irabazi edo galeretatik datorren aurrezpenaren oinarri ezargarriaren zatia kanpoan geratzen da, baldin eta zati hori badagokio eskualdatu baino gutxienez urtebete lehenago eskuratu edo hobetu diren ondare elementuak eskualdatzeagatik lortutako ondare irabazi edo galeren saldo positiboari.

⁽²⁾ Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kuota osoaren zatia, irabazi edo galeretatik datorren aurrezpenaren oinarri ezargarriaren zatiari dagokiona, kanpoan geratzen da baldin eta eskualdatu baino gutxienez urtebete lehenago eskuratu edo hobetu diren ondare elementuak eskualdatzeagatik lortutako ondare irabazi edo galeren saldo positiboari badagokio.

Ondarearen gaineko Zergaren aitortpenean 463.695,14 euroko balioa duten ondasun eta eskubideak sartu dira, baina Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergak zergapetzen duen etekinik sortzen ez dutenez, ez dira soberakina kalkulatzeko kontuan hartzen.

Batez besteko karga tasa

$$(102.455,05 \text{ €} / 7.212.145,25 \text{ €}) \times 100 = \%1,42$$

Ondare Zergaren oinarri likidagarria

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan etekinik sortzen ez duten elementuak kanpoan uzten dira.

$$7.212.145,25 \text{ €} - 463.695,14 \text{ €} = 6.748.450,11 \text{ €}$$

Ondare Zergaren kuota osoa, mugatu daitekeena (OK)

$$6.748.450,11 \text{ €-ren } \%1,42 = 95.827,99 \text{ €}$$

EK	+ OK	> 0,6	x EO
126.991,32 €	+ 95.827,99 €	> 0,6 X	300.506,05 €
	222.819,31 €	>	180.303,63 €

Ondare Zergaren kuota osotik kenduko den soberakina:

$$222.819,31 \text{ €} - 180.303,63 \text{ €} = 42.515,68 \text{ €}$$

Beraz, kopuru hau ordainduko da Ondare Zerga dela eta:

$$102.455,05 \text{ €} - 42.515,68 \text{ €} = 59.939,37 \text{ €}$$

⁴ Ikus 1.1 apartatua, ondarea aitortzeko obligazioari buruzkoa.

5.1.1.2 Errentaren baterako aitortpena

A eta B ezkontideek osatutako familia unitateak batera tributatzea erabaki duenean, soberakinaren formula ondoko hau izango da:

$$\begin{array}{l} \text{EK} \\ \text{Errenta} \\ \text{zergaren} \\ \text{kuota} \\ \text{osoa,} \\ \text{batera}^{(2)} \end{array} + \begin{array}{l} \text{AOK} \\ \text{A ezkonti-} \\ \text{dearen} \\ \text{Ondare} \\ \text{Zergaren} \\ \text{kuota osoa,} \\ \text{mugatu} \\ \text{daitekeena} \end{array} + \begin{array}{l} \text{BOK} \\ \text{B ezkonti-} \\ \text{dearen} \\ \text{Ondare} \\ \text{Zergaren} \\ \text{kuota osoa,} \\ \text{mugatu} \\ \text{daitekeena} \end{array} > 0,6 \times \begin{array}{l} \text{EO} \\ \text{Errenta} \\ \text{Zergaren} \\ \text{oinarri} \\ \text{ezargarri} \\ \text{orokorra} \\ \text{eta au-} \\ \text{rrezpena-} \\ \text{rena,} \\ \text{batera}^{(1)} \end{array}$$

⁽¹⁾ Ondare irabazi edo galeretatik datorren aurrezpenaren oinarri ezargarriaren zatia kanpoan geratzen da, baldin eta zati hori badagokio eskualdatu baino gutxienez urtebete lehenago eskuratu edo hobetu diren ondare elementuak eskualdatzeagatik lortutako ondare irabazi edo galeren saldo positiboari.

⁽²⁾ Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kuota osoaren zatia, irabazi edo galeretatik datorren aurrezpenaren oinarri ezargarriaren zatia kanpoan geratzen da, baldin eta zati hori badagokio eskualdatu baino gutxienez urtebete lehenago eskuratu edo hobetu diren ondare elementuak eskualdatzeagatik lortutako ondare irabazi edo galeren saldo positiboari badagokio.

Soberakinik egonez gero, bi ezkontideen artean hainbanatuko da hori, bakoitzaren OZren kuota osoen arabera, formula hauei jarraiki:

$$A \text{ SOBERAKINA} = \text{SOBERAKINA} \times AK / (AK + BK)$$

$$B \text{ SOBERAKINA} = \text{SOBERAKINA} \times BK / (AK + BK)$$

AK = A ezkontideak Ondare Zergaren duen kuota osoa

CB = B ezkontideak Ondare Zergaren duen kuota osoa

6. Kenkaria atzerrian ordaindutako zergengatik

Zergak ordaintzeko betebeharrak pertsonala dagoenean, zergaren kuotatik ondorengo bi zenbateren artean txikiena kenduko da, ondasunak lurralde espainiarretik kanpo egoteagatik edo eskubideak handik kanpo erabiltzeagatik:

- Zergan konputatutako ondare elementuen gainean karga pertsonal modura atzerrian benetan ordaindu den zenbatekoa.
- Zergaren batez besteko tasa efektiboa atzerrian zergape-tutako oinarri likidagarriaren zatia aplikatuz atera den emaitza.

$$\text{Bataz besteko karga tasa} = \frac{\text{Kuota osoa}}{\text{Oinarri likidagarria}} \times 100$$

Adibidea

300.506,05 euroko oinarri likidagarria duen zergadun batek zergaren arauari jarraiki 120.202,42 eurotan baloratutako ondasun

higiezin bat dauka atzerrian. Herri horretan, 240,40 euro ordaindu ditu, Ondarearen gaineko Zergaren pareko zerga batengatik.

Bere aitortpenean zenbateko hauetatik txikiena kenduko du:

a) Atzerrian ordaindutako zenbatekoa: 240,40 euro

b) Etxebizitzaren balorazioa, batez besteko karga tasaren arabera.

Lehendabizi, batez besteko tasa efektiboa kalkulatu dugu:

Oinarri likidagarria: 300.506,05 €.

Kuota osoa: 701,52 €

$$\begin{array}{l} \text{Batez} \\ \text{besteko} \\ \text{tasa} \\ \text{efektiboa} \end{array} = \frac{\text{Kuota osoa}}{\text{Oinarri likidagarria}} \times 100 = \frac{701,52}{300.506,05} \times 100 = \%0,23$$

Etxebizitzaren balorazioa, batez besteko tasa efektiboaren arabera: 120.202,42 €-ren %0,23 = 276,46 €.

Atzerrian ordaindutako zergengatik egin beharreko kenkaria a) eta b)ren artean txikiena izango da: 240,40 €.

7. Kuotaren hobaria Ceuta eta Melillan

Oinarri ezargarrian konputatu diren ondasun eta eskubideen artean Ceuta eta Melillan nahiz haien dependentsietan helbideratuta dauden eta xede soziala bertan duten entitate juridikoen kapital sozialaren ondasun eta eskubide adierazgarriak direnean, edo leku horietan kokaturiko establezimendu iraunkorrei dagozkienean, %75eko hobaria izango dute ondasun eta eskubide horiei proportzionalki dagozkien kuotaren zatian.

Adibidea

Demagun zergaduna 1960ko abuztuaren 24an jaio zela. Donostian bizi da, ezkongabe dago, eta datu hauek aurkeztu ditu Ondarearen gaineko Zerga aitortzeko:

Errenta Zergaren aitortpenean:

	2011
Oinarri ezargarri orokorra	30.050,61 €
Kuota orokor osoa	7.694,31 €

Gainera, ondare hau dauka:

Pisu bat Donostian, bere ohiko etxebizitza dena. 108.182,18 eurotan erosi zuen. Balio katastrala 140.802,42 eurokoa da.

Malagan kokaturik dagoen apartamentu baten herenaren titularrak da. Higiezinagatik ordaindutako prezio osoa 36.060,73 eurokoa izan zen. Administrazioak egiaztatutako balioa, berriz, 180.303,63 eurokoa da.

Madrilen kokatuta dagoen ondasun higiezin baten titularra da. 103.328,23 euroko prezioa ordaindu zuen. Bakio katastrala 96.161,94 eurokoa da.

Jarduera enpresarial baten titularra da, eta bertako kontabilitatea eramaten du Merkataritza Kodearen arabera. Salbuespena aplikatzeko baldintzak ez ditu betetzen. Abenduaren 31ko balantzea ondorengo hau izan da:

Ondarearen gaineko Zerga

AKTIBOA		PASIBOA	
Kutxa eta bankuak	12.020,24	Hornitzaileak	12.020,24
Izakinak	18.030,36	Maileguak	24.040,48
Bezeroak	12.020,24	Kapitala	60.101,21
Eraikinak	54.091,09	Erreserbak	30.050,61
Makineria	36.060,73	Galera-irabaziak	18.030,36
Ibilgailuak	12.020,24		
GUZTIRA	144.242,90	GUZTIRA	144.242,90

Balantzearen barruan, jarduera enpresarialari atxikitako ondasun higiezin bat sartuta dago, balio hauek dituen:

Balio katastrala	66.111,33
Balio egiaztatua	66.111,33
Eskurapen balioa	72.121,45
Kontabilitate balioa aktibo errealean	54.091,09

Diru-etxe batean honako hauek ditu:

0136527 zk.dun kontu korrontea, datu hauek dituen:

Abenduaren 31ko saldoa: 3.005,06 euro.

Batez besteko saldoa urteko azken hiruhilekoan: 3.155,31 euro.

Epe finkorako gordailua, datu hauek dituen:

Abenduaren 31ko saldoa: 60.101,21 euro.

Batez besteko saldoa urteko azken hiruhilekoan: 55.593,62 euro.

1.000 akzio ditu burtsan kotizatzen duen X sozietatean. Urteko azken hiruhilekoan titulu horien batez besteko kotizazioa 30.050,00 eurokoa izan zen.

Ekitaldiaren barruan DIRUFONDO FIAMM inbertsio fondoaren 10 partaidetza erosi zituen. Abenduaren 31n partaidetza bakoitzaren likidazio balioa 4.808,10 eurokoa izan zen.

Beta SA sozietatean 50 akzio ditu. Sozietate horrek ez du burtsan kotizatzen eta bere azken balantzeari ez zaio auditoretzarik egin. Balio unitarioak ondorengo hauek dira:

Balio nominala. 0,60 euro.

Onartutako azken balantzearen balio teorikoa: 0,66 euro.

Azken hiru ekitaldi sozialetako mozkinen batez bestekoa %20an kapitalizatuz izandako balioa hau da: 0,63 euro/akzioko.

ALFA entitatearekin bititza aseguru bat egina du. Polizaren zenbakia 999.999 da, eta abenduaren 31n 120.202,42 euroko erreskate balioa du.

Hainbat arte-gai dauzka, abenduaren 31n 300.506,05 euroko merkatuko prezioa dutenak.

Banco de Santander diru-etxeari eskatutako mailegua dela-eta, abenduaren 31n 18.030,36 euroko zorra duela frogatu du.

LIKIDAZIOA	2011
Ondasun higiezinak	103.328,23 €
Ohiko etxebizitza Donostian	Salbuetsia
Beste ondasun higiezin hiritar batzuk: Madrilgo pisua: 103.328,23 €	103.328,23 €
Jarduera ekonomikoa kontabilitatearen arabera	126.212,54 €
Aktibo erreala: 144.242,90 €	144.242,90 €
Pasibo exijigarria: 36.060,72 €	-36.060,72 €
Diferentzia higiezin balarazioan: 18.030,36 €	+18.030,36 €
Gordailua 0136527 zki.ko kontu korrontean	3.155,31 €
Eperako gordailua	60.101,21 €
Baloreak burtsan kotizatzen duten entitateen fondoetan parte hartzeagatik: 1000 akzio X 30,05 € = 30.050,00 €	30.050,00 €
Gainerako baloreak burtsan kotizatzen ez duen edozein entitateen fondoetan parte hartzeagatik: 50 akzio X 0,66 € = 33 € 10 partaidetza X 4.808,10 € = 48.081,00 €	48.114,00 €
Bizitza aseguru	120.202,42 €
Arte-gaiak	300.506,05 €
ONDASUN ETA ESKUBIDEEN BALIOA, GUZTIRA	791.669,76 €
Zorrak	18.030,36 €
OINARRI EZARGARRIA	773.639,40 €
MURRIZPENA	700.000,00 €
OINARRI LIKIDAGARRIA	73.639,40 €
KUOTA OSOA	147,28 €