

**Errenta,
Ondarea eta
Fortuna handiak**
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 “Errenta, Ondarea eta Fortuna handien elkartasuna aitortzeko gidaliburua” izenburua darman bildumako beste argitalpen bat, Gipuzkoako zergadunei eskaintzen zaien informazio, komunikazio eta zerbitzuen kalitatea hobetzarren.

Gidaliburuak hainbat adibide praktiko dakar garaturik, lagungarriak izan daitezkeenak zergadunek zalantzak argitu ditzaten Errenta Zerga, Ondarearen gaineko Zerga eta Fortuna handien gaineko aldi baterako elkartasun zerga aitortzeko garaian.

Donostia, 2024ko martxoaren 15ean.
OGASUNEKO ZUZENDARI NAGUSIA.

AURKIBIDEA

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga

1. Sarrera	15
1.1 Aitortzeko obligazioaren zehaztapenerako eskema grafikoa	17
1.2 Nork ez du aitortu behar?.....	18
1.3 Nork aitortu behar du?.....	18
1.4 Zer da ohiko egoitza?.....	20
1.5 Zer da familia unitatea?	21
1.6 Zer aitortu behar da?	21
1.7 Zer ez da aitortu behar?	21
1.8 Banaka tributatzea eta batera tributatzea.....	29
1.8.1 Banakako tributazioa.....	29
1.8.2 Baterako tributazioa	29
1.9 Zergaldia eta zergaren sortzapena.....	31
1.10 Nola aurkez daiteke aitortpena?	32
1.10.1 Internet bidezko modalitatea.....	32
1.10.2 Modalitate mekanizatua	32
1.10.3 Autolikidazio proposamena	33
1.11 Zein da aitortpena aurkezteko epea?.....	33
1.12 Nola egiten da aitortpenen emaitza ordaindu eta itzultzeko?.....	33
1.13 Non aurkeztu behar da aitortpena?	33
1.14 Zergaren zati bat erlijio katolikora eta xede sozialetara ematea.....	35
1.15 Hautazko likidazioa (lanaren etekinak).....	35
1.15.1 Nork duen aukera.....	35
1.15.2 Nork ez duen aukerarik	35
1.15.3 Prozedura.	35
2. Lanaren etekinak	37
2.1 Zer dira lanaren etekinak?	39
2.1.1 Zein prestazio sartzen dira lan etekinen barruan?.....	39
2.2 Joan-etorriko dietak eta bidai gastuak lan etekinak al dira?.....	41

2.2.1	Arau orokorrak	41
2.2.2	Arau bereziak	42
2.3	Zer dira eta zer ez dira gauzazko etekinak?	43
2.3.1	Zer dira gauzazko etekinak?	43
2.3.2	Zer ez dira gauzazko etekinak?	44
2.3.3	Nola kalkulatu da gauzazko etekinen balioa?	45
2.3.4	Nola integratzen dira gauzazko etekinak zerga oinarrian?	46
2.4	Etekin osoa	47
2.5	Zein gastu dira kengarriak?	52
2.6	Zein hobari aplika daitezke?	53
2.7	Nola kalkulatu da etekin garbia?	53
2.8	Nori egozten zaizkio lanaren etekinak?	53
2.9	Noiz egozten dira lanaren etekinak?	53
2.10	Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?	54
2.11	Eragiketa lotuak	54
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 dira etekin osoak?	57
3.3	Zer gastu dira kengarriak?	58
3.3.1	Gastu kengarriak kapital higiezinaren etekinak iraupen luzeko etxebizitzaren errentamenduetatik datozenen	58
3.3.2	Gastu kengarriak kapital higiezinaren etekinak xede turistikoko edo sasoiko etxebizitzaren errentamenduetatik datozenen	58
3.3.3	Gastu kengarriak kapital higiezinaren etekinak etxebizitzetatik ez datozenen	58
3.4	Nola kalkulatu da etekin garbia?	59
3.5	Nori egozten zaizkio kapital higiezinaren etekinak?	60
3.6	Noiz egoitzi behar dira kapital higiezinaren etekinak?	60
3.7	Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?	60
3.8	Nola kalkulatu dira 1985-05-09 baino lehen egindako errentamendu kontratuen etekinak?	60
4.	Kapital higigarriaren etekinak	61
4.1	Zer dira kapital higigarriaren etekinak?	63
4.2	Zer dira gauzen bidezko etekinak?	63
4.2.1	Gauzen bidezko etekinen kontzeptua	63
4.2.2	Nola baloratzen dira?	63
4.2.3	Nola integratzen dira zerga oinarrian?	63
4.3	Zeintzuk dira kapital higigarriaren etekin osoak?	63
4.3.1	Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzeetatik lortutako etekinak	63
4.3.2	Kapital propioak beste batzuei lagatzeetatik lortutako etekinak	65

4.3.3	Kapitalizazio eragiketetatik, bizitza edo elbarritasun aseguruaren kontratuetatik eta kapital ezarpenen errentetatik datozen etekinak	66
4.3.4	Kapital higigarriaren beste etekin batzuk.....	69
4.3.5	Etekinen zein portzentaje aitortu behar da?.....	69
4.4	Zein gastu dira kengarriak?	70
4.5	Nola kalkulatu da etekin garbia?	70
4.6	Nori egozten zaizkio kapital higigarriaren etekinak?	70
4.7	Noiz egozten dira kapital higigarriaren etekinak?	71
4.8	Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?	71
4.9	Eragiketa lotuak.....	71
5.	Jarduera ekonomikoen etekinak	73
5.1	Zer dira jardueren ekonomikoen etekinak?	75
5.2	Nori esleitzen zaizkio jardueren ekonomikoen etekinak?	75
5.3	Nork tributatu du “errentak esleitzen dituzten entitateetan”? Nola tributatu da?....	75
5.3.1	Nork tributatu du?.....	75
5.3.2	Nola tributatu da?.....	75
5.3.3	Nola zergatu dira testamentu ahalordea erabili gabe duten herentziak?	76
5.3.4	Nola zergatu dira sozietateen egoitza fiskalari buruzko araudia dela-eta sozietateen gaineko zergaren zergadun diren sozietate zibilelak?.....	76
5.4	Nola kalkulatu dira jardueren ekonomikoen zerga oinarria eta etekin garbia?	76
5.4.1	Zeintzuk dira zerga oinarria kalkulatzeko metodoak?.....	76
5.4.2	Nola kalkulatu da jardueren ekonomikoen etekin garbia?	76
5.4.3	Noiz dira metodo horiek bateraezinak eta noiz bateragarriak?	77
5.5	Nola kalkulatu da etekina zuzeneko zenbatespenaren metodoan?	77
5.5.1	Nola kalkulatu da etekina modalitate arruntean?.....	77
5.5.2	Nola kalkulatu da etekina modalitate erraztuan?	79
5.6	Zein tratamendu ematen zaie etekin irregularrei?.....	81
5.7	Zein ondare elementu daude jardueren ekonomikoen atxikita? Eta zeintzuk ez?	82
5.7.1	Zer dira jardueren ekonomikoen atxikitako ondare elementuak?	82
5.7.2	Zein ondare elementu ez daude jardueren ekonomikoen atxikita?	83
5.7.3	Nola atxikitzen eta desatxikitzen ditu zergadunak ondare elementuak?.....	83
5.7.4	Nola kalkulatu da atxikitako ondare elementuak eskualdatzeagatik datorren ondare irabazi edo galera?	84
5.7.5	Zein onura fiskal aplikatu da atxikitako elementuak eskualdatzeagatik lortutako zenbatekoa berrinbertitzen denean?	86
5.8	Nola kalkulatu dira zenbatetsitako etekinak?	87
5.9	Zein irizpide jarraitzen da egozpen tenporala egiteko?	87
5.10	Zein kontabilitate eta erregistro eraman behar ditu jardueren ekonomikoen 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?	96
6.1.4	Noiz ez dira kontuan hartzen galerak?	97
6.2	Nola kalkulatu da irabazia edo galera?	97
6.2.1	Nola kalkulatu da eskurapen balioa?	97
6.2.2	Nola eguneratu da eskurapen balioa?	97
6.2.3	Nola kalkulatu da eskualdaketa balioa?	98
6.2.4	1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako elementuen araudi iragankorra.....	99
6.3	Berriarazo balorazio arauak	100
6.3.1	Sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu arautuetan negoziatzeko onartuak, ordain truke eskualdatzea	101
6.3.2	Sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu arautuetan negoziatzeko onartu gabek, ordain truke eskualdatzea	102
6.3.3.	Ondare sozietateen baloreak eta kapital partaidetzak eskualdatzea.....	103
6.3.4	Inbertsio kolektiboko erakundeen kapital edo ondarearen akzio edo partaidetzak kostu bidez eskualdatzea edo berreskuratzea	103
6.3.5.	Sozietateei diruzkoak ez diren ekarpenak egitea.....	104
6.3.6.	Bazkideak banatu edo sozietateak desegitea.....	104
6.3.7.	Negozio-lokala eskualdatzea.....	105
6.3.8.	Kalte-ordainak ordaintzea ondare elementuen galera edo ezbeharrengatik	105
6.3.9.	Ondasunak edo eskubideak trukitzea	105
6.3.10.	Biziarzteko edo aldi baterako errentak irautitzea.....	106
6.3.11.	Ondare elementuak eskualdatzea aldi baterako edo biziarzteko errenta baten trukean.....	106
6.3.12.	Ondasun higiezinaren gaineko eskubide errealak eskualdatzea.....	106
6.3.13.	Eskualdaketatik eratorri gabeko ondasun edo eskubideak integratzea.....	106
6.3.14.	Futuro eta aukeren merkatuan egindako eragiketak	106
6.3.15.	Balio aldaketa gertatzen bada testamentu-ahalordea erabili gabe duen herentzia batekoak izandako ondasunak besterentzeagatik.....	106
6.4	Justifikatu gabeko ondare irabaziak	106
6.5	Nori egozten zaizkio ondare irabazi eta galerak?	106
6.6	Noiz aitortzen dira ondare irabazi eta galerak?	106
6.7	Berriarazo kasuak	107
6.7.1	Zer gertatzen da inbertsio kolektiboko erakundeen akzio edo partaidetzak berreskuratu edo eskualdatzeagatik lortutako zenbatekoa “berriarazitzea” bada?	107
6.7.2.	Zer gertatzen da ohiko etxebizitzaren zenbatekoa “berriarazitzea” bada?	108
6.8	Jarduera ekonomikoetako lortutako elementuen ondare irabazi eta galerak.....	109
7.	Errenten egozpena eta esleipena.....	111
7.1	Aldi baterako Enpresa Batasunak (ABEB) eta Interes Ekonomikoko Taldeak (IET) ...	113
7.2	Nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimena.....	113

7.2.1	Nori egotziko zaio lurralde espainiarrean egoitza ez duen gardentasun fiskaleko entitate batek lortutako errenta positiboa?	113
7.2.2	Zeintzuk dira egotzi beharreko errentak?	113
7.2.3	Nolako betebeharrak izango dira nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean sartuz gero?.....	114
7.3	Nola tributatu dute paradisu fiskaltzat hartutako herrietan eraturako inbertsio fondoetako bazkide edo partaideek?.....	115
7.4	Errenten esleipena	115
8.	Denboraren araberako egozpena	117
8.1	Arau orokorra.....	119
8.2	Arau bereziak	119
9.	Zerga oinarria	121
9.1	Zein errenta sartzen da zerga oinarrian?	123
9.2	Zerga oinarri motak.....	123
9.3	Zerga oinarri orokorra	123
9.3.1	Zein errenta sartzen da zerga oinarri orokorrean?.....	123
9.4	Aurrezpenaren zerga oinarria	123
9.4.1	Zer errentak sartzen dira aurrezpenaren zerga oinarrian?.....	123
10.	Oinarri likidagarria	125
10.1	Zer da oinarri likidagarria?	127
10.2	Oinarri likidagarri orokorra	127
10.2.1	Zein murrizpen sartzen da oinarri likidagarri orokorrean?.....	127
10.2.2	Oinarri likidagarri orokor negatiboen konpentsazioak.....	133
10.3	Aurrezpenaren oinarri likidagarria.....	133
11.	Kuota osoa	135
11.1	Zer da kuota osoa?	137
11.2	Oinarri likidagarri orokorraren karga.....	137
11.3	Aurrezpenaren oinarri likidagarriaren karga.....	137
11.4	Balore negoziagarrien eskualdaketatik eratorritako ondare irabazietarako hautazko tributazio araubidea.....	137
12.	Kuota likidoa eta kenkariak	139
12.1	Kontzeptua.....	141
12.2	Kuota likidoa	141
12.3	Kenkari familiar eta pertsonalak.....	141
12.3.1	Kenkaria ondorengo ahaideengatik (seme-alabak, bilobak, birbilobak...)	141
12.3.2	Kenkaria seme-alaben urteko mantenua ordaintzeengatik	142
12.3.3	Kenkaria aurreko ahaideengatik (gurasoak, aitona-amonak, birraitona-amonak...)	142
12.3.4	Kenkaria desgaitua edo mendekoa izateengatik	143
12.3.5	Kenkaria adinagatik.....	144
12.3.6	Nola zehazten da egoera pertsonal eta familiarra?	144

12.4	Kenkaria pertsona desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik	145
12.5	Kenkariak ohiko etxebizitzagatik.....	145
12.5.1	Kenkaria ohiko etxebizitza errentan hartzeagatik.....	146
12.5.2	Kenkaria ohiko etxebizitza erosteagatik	146
12.5.3	Ohiko etxebizitzan eguzki energia elektrikoa hornitzeko inbertsioen kenkaria	149
12.6	Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak	150
12.6.1	Kenkaria inbertsio eta bestelako jarduerengatik	150
12.6.2	Kenkaria langileek enpresan parte hartzeagatik	156
12.6.3	Kenkaria enpresa berrietan edo osatu berrietan inbertitzeagatik	157
12.6.4	Kenkaria hazkunde ahalmen handiko entitateak finantzatzeagatik.....	157
12.6.5	Kenkaria langileek entitateak eritzeagatik.....	158
12.6.6	TicketBAI sistemaren ezarpena sustatzeko kenkaria	159
12.6.7	TicketBAI betebeharra borondatez betetzea sustatzeko kenkarien aurrerakina (KTB- Kenkariback)	160
12.7	Kenkariak dohaintzengatik.....	160
12.7.1	Mezenasgo jarduerengatik	160
12.8	Bestelako kenkariak	161
12.8.1	Kenkaria nazioarteko zergapetze bikoitzagatik	161
12.8.2	Kenkaria langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoen aldeko kuota eta ekarpenengatik.....	161
12.8.3	Kenkariak nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean	161
12.9	Frogagiriak.....	161
13.	Kuota diferentziala	163
14.	Testamentu-ahalordea erabili gabe duten herentzien zerga araubidea	167
14.1	Aplikatzan diren arauak	169
14.2	Salbuespenak	169
14.3	Jabetasuna	169
14.4	Oinarri likidagarria.....	169
14.5	Kenkariak	169
14.6	Beste minorazio batzuk.....	169
14.7	Ordainketa.....	169
14.8	Zergaldia	169
14.9	Erantzukizuna	169

Ondarearen gaineko Zerga

Ondarearen gaineko Zerga	173
1. Sarrera	175
1.1 Zein dago aitortzera behartuta?	175
1.2 Zeri deritzogu ohiko egoitza?	175
1.3 Zer aitortu behar da?	176
1.4 Zer ez da aitortu behar?	176
1.5 Zein da titularra?	179
1.6 Nola aitortzen da?	180
1.7 Noiz eta non aurkezten da aitortpena? Nola ordaintzen da?.....	180
1.8 Testamentu-ahalordea erabili gabe duen herentziako ondasun eta eskubideek	180
2. Zerga oinarria	181
3. Nola baloratzen dira ondasunak, eskubideak eta zorrak?	181
3.1 Ondasun higiezinak	181
3.2 Jarduera ekonomikoak.....	181
3.3 Kontu korrante edo aurrezki kontuen gordailuak, agerian edo epeka	182
3.4 Kapital propioak hirugarrenei laga izana adierazten duten baloreak, merkatu antolatuetan negoziatuak	182
3.5 Kapital propioak hirugarrenei laga izana adierazten duten gainerako baloreak	182
3.6 Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu antolatuetan negoziatuak.....	182
3.7 Edozein motatako entitateen fondoetan parte hartzea adierazten duten gainerako baloreak	182
3.8 Bizitza aseguruak eta aldi baterako edo biziarteko errentak	182
3.9 Bitxiak, luxuzko larruak, ibilgailuak, urontziak eta aireontziak	183
3.10 Arte-gaiak eta zaharkinak	183
3.11 Eskubide errealak	183
3.12 Administrazio emakidak	183
3.13 Jabetza intelektual eta industrialetik eratorritako eskubideak	183
3.14 Kontratuzko aukerak.....	183
3.15 Eduki ekonomikoa duten gainerako ondasun eta eskubideak.....	183
3.16 Zorrak	183
4. Oinarri likidagarria	183
5. Kuota osoa	183
6. Kuota likidoa	184
7. Atzerrian ordaindutako zergen kenkaria	184

Fortuna handien gaineko aldi baterako elkartasun zerga

Fortuna handien gaineko aldi baterako elkartasun zerga	187
1. Sarrera	189
1.1 Ondarearen gaineko zergarekin alderaketa	189
1.2 Zein dago aitortzera behartuta?	189
1.3 Zeri deritzogu ohiko egoitza?	189
1.4 Zer aitortu behar da?	190
1.5 Zer ez da aitortu behar?	190
1.6 Zein da titularra?	190
1.7 Nola aitortzen da?	191
1.8 Noiz eta non aurkezten da aitortpena? Nola ordaintzen da?.....	191
2. Zerga oinarria	191
3. Nola baloratzen dira ondasunak, eskubideak eta zorrak?	191
4. Oinarri likidagarria	192
5. Kuota osoa	192
6. Kuota likidoa	192
6.1 Atzerrian ordaindutako zergen kenkaria	192
6.2 Ondarearen gaineko zergarengatik ordaindu beharreko kuotaren kenkaria.....	193

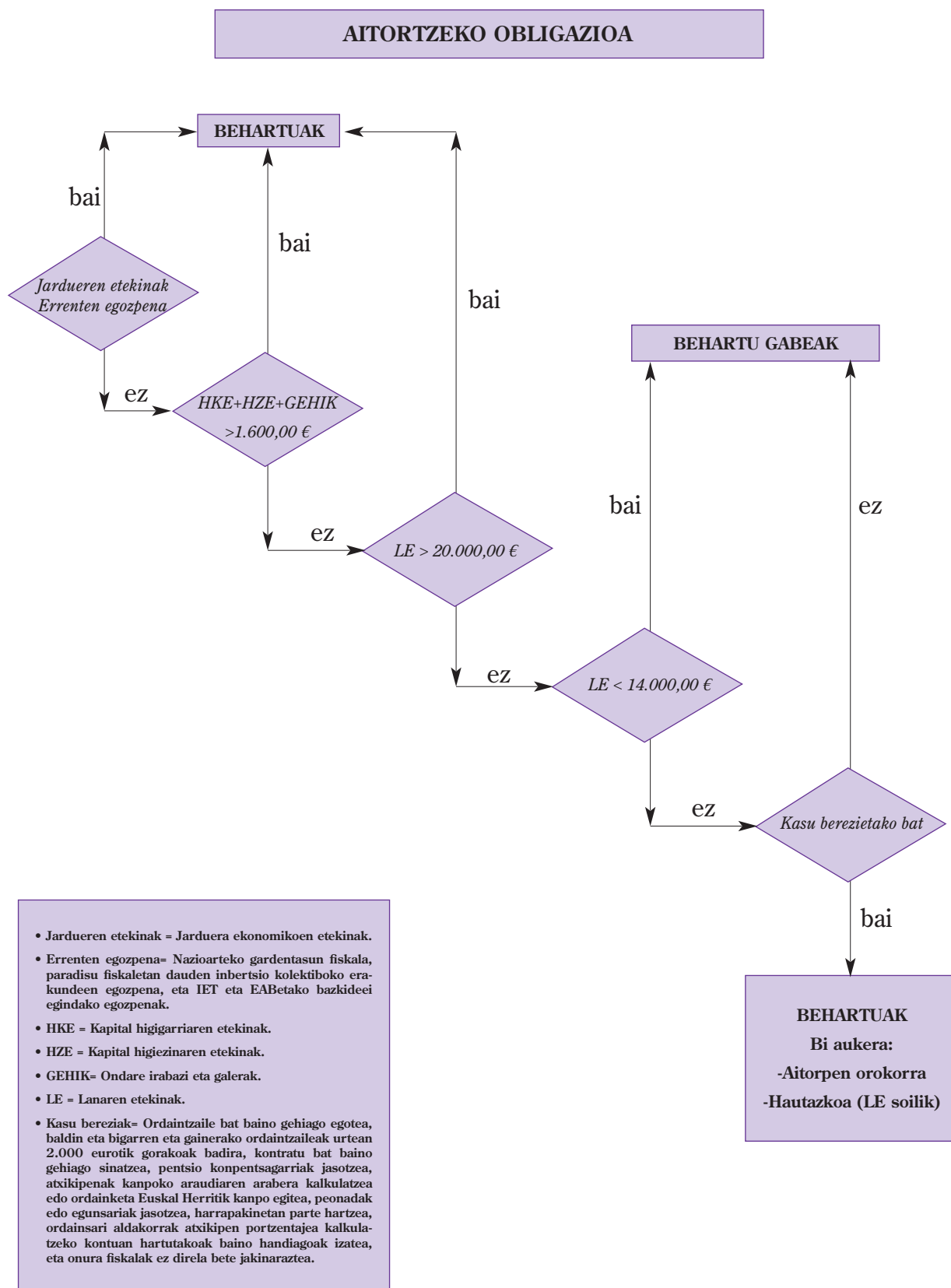
**Pertsona Fisikoen Errentaren
gaineko Zerga
2023**

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 Banakako tributazioa
 - 1.8.2 Baterako tributazioa
- 1.9 Zergaldia eta zergaren sortzapena
- 1.10 Nola aurkez daiteke aitortpena?
 - 1.10.1 Internet bidezko modalitatea
 - 1.10.2 Modalitate mekanizatua
 - 1.10.3 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 bate erlijio katolikora eta xede sozialetara ematea
- 1.15 Hautazko likidazioa (lanaren etekinak)
 - 1.15.1 Nork duen aukera.
 - 1.15.2 Nork ez duen aukerarik.
 - 1.15.3 Prozedura.

1.1 Aitortzeko obligazioaren zehaztapenerako eskema grafikoa



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 kasuotan, 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 14.000,00 eta 20.000,00 euro bitartekoak badira, **aitortpena aurkeztu beharko dute** hurrengo egoera hauetako batean daudenean:

- 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, urtean lan kontratu bat baino gehiago sinatu dutenean, kontratu hori laborala, administratiboa zein beste edozein motatakoa izan.
- Hala ere, ez da autolikidazioa aurkeztu beharrik izango, baldin eta bigarren eta gainerako ordaintzaileetatik jasotako zenbatekoen batura, zenbatekoaren hurrenkerari jarraituta, ez bada urtean 2.000 eurotik gorakoa.
- Kontratuan aurreikusitako epea behin amaiturik, enplegu emaile berberarentzat lanean jarraitu dutenean edo urtean zehar berriro lanean hasi direnean, eta halaber, beren lan kontratua edo harreman laboral, administratibo edo beste edozein motatakoa luzatu dutenean.
 - Epaileen aginduz, ezkontidearengandik edo maiztaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikote-lagunarengandik pentsio konpentsagarriak edo urteko mantenturako ordainketak jaso dituztenean. Gurasoengandik urteko mantenturako jasotakoak ez dira sartzen.
 - Lana dela-eta aplikatutako 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 14.000,00 eta 20.000,00 euro bitarteko lan etekin gordinak jasotzeagatik eta a)tik g)ra arteko kasuotako batean egozteagatik aitortpena aurkeztera behartuta dauden zergadunek aitortpen orokorra edo 1.15 apartatuan azaltzen den **hautazko likidazioa** aurkeztu ahal izango dute.

LABURPENA: urteko lan etekin gordinak (soldata, pentsioak,...), zergari lotuak eta salbuetsi gabeak, 14.000,00 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 14.000,00 eta 20.000,00 euro bitarteko lan etekin gordinak jasotzen dituztenak ere ez daude aitortzera behartuta baldin eta bigarren eta gainerako ordaintzaileetatik jasotako zenbatekoen batura, zenbatekoaren hurrenkerari jarraituta, ez bada urtean 2.000 eurotik gorakoa. Horrez gain, urtean 14.000,00 eta 20.000,00 euro bitarteko lan etekin gordinak jasotzen dituztenak ere ez daude aitortzera behartuta baldin eta, erregelamenduz arautu diren egoera jakin batzuetan ez badaude (errentek atxikipenik izan ez dutenean edo, atxikipena eduki arren, atxikipen tasa bat ez datorrenean ordaindu behar den zergaren kuotarekin) eta kapitalaren etekin gordinak eta ondare irabaziak, salbuetsitakoak barne bi kasuotan, 1.600,00 eurotik beherakoak badira. Dena den, atxiki edo kontura sartu diren zenbatekoak berreskuratu nahi dituzten zergadunek aitortpena aurkez dezakete, nahiz eta horretara behartuta ez egon.

1.3 Nork aitortu behar du?

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 aukeratzen 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.

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.

- Espainiako Estatuko kargu edo enplegu ofizialen titularrak, nazioarteko erakundeen aurrean delegazio eta ordezkaritza iraunkorra dutenean, edo atzerriko delegazio edo begirale eginkizunetako parte direnean.
- Aktiboan dauden funtzionarioak, atzerrian kargu edo enplegu ofizial bat betetzen dutenean izaera diplomatiko edo kontsularrik izan gabe.
- 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 aitortzerik 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 arrazoi ondoz ohiko egoitza Gipuzkoan duten atzerritarrek –eta berdin atzerrian bizi diren gipuzkoarrek– ez dute aitortzerik beharko.

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

LEKUALDATUTAKO PERTSONEN ARAUBIDE BEREZIA

Espainiako lurraldera etorri aurreko 5 urteetan Espainian bizi izan ez diren pertsona fisikoek lekualdatze horren ondorioz egoitza fiskala Gipuzkoan kokatzen badute, artikuluko honetan aurreikusitako araubide bereziaren arabera tributatu ahal izango dute egoitza aldaketa egiten den zergaldian eta hurrengo hamar zergaldietan, baldin eta, erregelamenduz ezarriko diren modu eta baldintzetan, honetarako etortzen badira Espainiako lurraldera:

- a) Kualifikazio bereziko lanak egiteko. Kasu honetan, baldintza hauek bete beharko dira:
 - a') Lan horiek zerikusia izatea, zuzenean eta nagusiki, ikerketa eta garapen jarduerekin, jarduera zientifikoekin, antolaketa edo gerentzia jarduerekin, kontrol ekonomiko-finantzarioarekin, edo izaera tekniko, finantzario edo komertzialeko jarduerekin.
 - b') Lekualdaketa hori lan kontratu baten ondorioz izatea. Baldintza hori betetzat joko da Espainian enplegu-emaile den pertsona edo entitate batekin lan harreman bat, arrunta zein berezia, hasten denean, edo lekualdaketa enpleguemaileak agintzen duenean eta lekualdaketa gutun bat dagoenean, baldin eta zergadunak ez baditu lortzen Espainian kokatutako establezimendu iraunkor bidez lortutzat joko liratekeen errentak.
 - c') Lanak benetan Espainian egitea. Baldintza hori betetzat joko da, nahiz eta lanen zati bat atzerrian egin, baldin eta lan horiei dagozkien ordainsarien batura ez bada urte natural bakoitzean jasotako lan kontraprestazio guztien 100eko 15etik gorakoa, ordainsari horiek Espainiako lurraldean lortutako errentatzat hartu edo

ez Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Legearen Testu Bateginak 13. artikuluan 1. apartatuko c) letran jasotakoaren arabera. Lan kontratuan ezarritakoagatik, zergadunak funtzio batzuk hartzen baditu bere gain taldeko beste enpresa batean Espainiako lurraldetik kanpo, Merkataritza Kodearen 42. artikuluan jasotako terminoetan, aurreko muga 100eko 30ekoa izango da. Atzerrian egindako lanengatik jasotako ordainsarien zenbatekoa frogatzerik ez dagoenean, langileak atzerrian eman duen egun kopurua hartuko da kontuan lan horiei dagozkien ordainsaria kalkulatzeko.

d') Lan horiek egitea egoitza Espainian duen enpresa edo entitate batentzat, edo Espainiako lurraldean egoitza ez duen entitate batek Espainian duen establezimendu iraunkor batentzat. Baldintza hori betetzat joko da zerbitzu horien onuradunak honako hauek direnean: egoitza Espainian duen enpresa edo entitate bat edo, bestela, lurralde espainiarrean egoiliarra ez den entitate batek bertan kokatua duen establezimendu iraunkorra. Lekualdaketa enpresa talde baten barruan gertatzen bada, Merkataritza Kodearen 42. artikuluan ezarritako eran, eta ondorio horietarako bakarrik, beharrezkoa izango da langileak egoitza Espainian duen taldeko enpresak kontratatzea edo lurralde espainiarrean egin beharreko lekualdaketa enplegu-emaileak agintzea.

- b) Sorrera berriko entitate berritzaileetan inbertitzeko. Kasu honetan, baldintza hauek bete beharko dira:
 - a') Sorrera berriko entitate berritzaileak izan behar dute, hain zuzen ere, foru arau honen 89.ter artikuluko 1. aipatutakoak, eta artikuluko 4. paragrafoan xedatutakoak bete.
 - b') Inbertsio hori entitate berritzaile eratu edo haren akzioak edo partaidetzak lehen mailako merkatuan eskuratuz egin behar da.
 - c') Lekualdaketa egin eta hurrengo 2 urteetan gauzatu behar da inbertsioa.
 - d') Lekualdatutako pertsonak inplikazio pertsonal bat izan behar du entitatearekin, lan harreman arrunt edo berezi baten bidez, edo kontseilari edo administratzaile bati berez dagozkiona.
- c) Arrisku kapitaleko sozietate edo funtsak eratzeko. Kasu honetan, baldintza hauek bete beharko dira:
 - a') Lekualdaketa egin eta 2 urteko epean, lekualdatutako pertsonak arrisku kapitaleko sozietate edo funts bat eratu behar du, eta sozietate edo funts horri aplikagarri izan behar zaio Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarilaren 17ko 2/2014 Foru Arauaren VI. tituluko IV. kapituluan jasotzen den araubide berezia.
 - b') Lekualdatutako pertsonak langile edo goi zuzendaritzako kide izan behar du eratuako arrisku kapitaleko funtsa kudeatzen duen inbertsio entitate itxien sozietate kudeatzailean edo eratuako arrisku kapitaleko sozietatean bertan, sozietate horrek sozietate kudeatzaile gisa jarduten duenean. Ondorio horietarako, goi zuzendaritzako kideak izango dira azaroaren 12ko 22/2014 Legearen 45.2 artikuluan aipatzen diren pertsonak (22/2014 Legea, arrisku kapitaleko entitateak, inbertsio kolektiboko bestelako entitate itxiak eta inbertsio kolektiboko entitate itxien entitate kudeatzaileak arautzen dituenak, eta azaroaren 4ko 35/2003 Legea, inbertsio kolektiboko erakundeena, aldatzen duena).
 - c') Lekualdatutako pertsonak arrisku kapitaleko sozietatean edo funtsean egiten duen inbertsioak eskubide

ekonomiko bereziak jasotzeko eskubidea eman behar dio, foru arau honen 34. artikuluko f) letran aipatzen diren terminoetan.

Artikulu honetan ezarritako araubidea aukeratzen duten zergadunek foru arau honetan jasotakoari jarraituz kalkulatu behar dute zerga zorra, hurrengo berezitasunak kontuan hartuta.

- a) Salbuetsita egongo da aurreko a).b'), b).d') eta c).b') letratan adierazitako harremanetatik ondorioztatzen diren lan etekinen 100eko 30.
- b) Aurreko letran aipatzen den salbuespena behin aplikatuta, lan pertsonalaren etekin garbia kalkulatzeko, gastu kengarritzat joko dira, foru arau honen 22. artikuluan aurreikusitakoez gain, erregelamenduz ezarritzen diren bestelakoak, betiere lanpostu hori betetzean lortutako etekin osoen 100eko 20ko mugarekin.
Gastu horiek aplikatzeko, ezinbestekoa izango da beti haiek agiri bidez justifikatzea.
Pertsona edo entitate enplegatzaileak kopuruak ordaintzen baditu b) letra honetan aipatzen diren gastu gehigarriei aurre egiteko, kopuru horiek ez dira gauza bidezko ordainketatzat hartuko, aipatutako lanpostua betetzean lortutako etekin osoen 100eko 20ko mugarekin.
- c) Zergadunak atzerrian dituen ondare elementuetatik eratorritzen diren errentak salbuetsita egongo dira baldin eta errenta horiei zerga honen berdina edo antzekoa den beste bat aplikatu bazaie atzerrian, eta herrialde edo lurralde hori ez badago hartuta paradisu fiskaltzat edo tributazio deusezokotzat martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergen Foru Arau Orokorrak, hamargarren xedapen gehigarrian ezarritako eran. Letra honetan aurreikusitako salbuespena aplikatzen duten zergadunek ezingo dute aplikatu foru arau honen 91. artikuluan errenta berdinetarako aurreikusten den kenkaria.
- d) Aurreko c) letran xedatutakoa berdin aplikatuko zaie araubide berezi hau aukeratzen duen zergadunaren ezkontideari edo izatezko bikotekideari eta familia unitateko kideei, baldin eta, lekualdatzearen ondorioz, Gipuzkoan kokatzen badute zerga egoitza, eta lurralde espainiarreko etorri aurreko 5 urteetan Espainian bizi izan ez badira.

Langile lekualdatuen araubide berezia 2023ko zergaldiari dagokionez errenta zergan aplikatzearen aldeko aukera zergaldi horri dagokion autolikidazioa aurkeztearekin batera egin behar da. Aukera hau alda daiteke, baldin eta hari buruzko administrazio-errekerimendurik ez bada egin

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 dituzten, egun gehiago igaroz Gipuzkoako Lurralde Historikoa Euskal Herriko beste bi lurralde historikoetako bakoitzean baino.
Eman dezagun, adibidez, pertsona fisiko batek 2023. urtean zehar 5 hilabete igaro dituela Madrilen (152 egun), 4 hilabete Donostian (121 egun), eta 3 hilabete Bilbon (92 egun). Madrilen egun gehiago eman baditu ere (152), Euskal Herrian igarotzen batzen baditugu (213), zergadun honi Euskal Herriko araudia aplikatu behar zaioa konturatzen gara. Baina denbora gehiago egon denez Gipuzkoan beste lurraldean baino

(121 egun Gipuzkoan eta 92 Bizkaian), zergadun horren egoitza fiskala Donostian izango da eta, beraz, Gipuzkoako Foru Aldundian ordaindu behar du zerga.

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

Eman dezagun, adibidez, 2023 urtean zehar zergadun batek 151 egun pasa dituela Madrilen, 107 egun Gipuzkoan, eta beste 107 egun Bizkaian. Kasu honetan, lehen irizpidea (egonaldia) ez da nahikoa bere ohiko egoitza kokatzeko; jakin badakigu, ordea, egoitza hori Euskal Herrian dagoela. Zein foru ogasunetan tributatu behar duen jakiteko, bere interesen gune nagusia Gipuzkoan edo Bizkaian dagoen begiratu behar dugu.

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

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

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

Lotura ekonomikoa

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

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

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

Familia lotura

Pertsona fisiko bat lurralde espainiarrean bizi dela uste bada, bere ohiko egoitza Gipuzkoako Lurralde Historikoa 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 aldatetek ez dute eraginik sortzen, salbu eta

zergaduna gutxienez hiru urtez bizi bada etenik gabe egoitza berrian.

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

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

Familia unitate batean sartuta dauden pertsona fisikoek tributatzeko era desberdinak aukeratu badituzte urte horietan (banaka edo baterakoa), tributazio era berdina hartuko da oinarriak alderatzeko, eta, hala badagokio, behar diren indibidualizazio arauak aplikatuko dira.

- Egoitza aldatu den urtean ordaintzen dena aurreko egoitzaren lurraldean aplikagarri zen araudiaren arabera ordainduko zena baino gutxiago denean.
- Ohiko egoitza lehengo lurraldera berriro aldatzen denean.

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

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

1.5 Zer da familia unitatea?

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

Familia unitatea bi motatakoa izan daiteke bakarrik:

- **Legez bananduta ez dauden ezkontideek, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izateko bikoteko kideek**, eta baleude, **adingabeko seme-alabek edota gurasoek** edo adoptatzaileek gauzatutako **ordezkatzeko ahalmena duen kuradoretzapean dauden seme-alaba adindunek** osatzen dutena.

ERNE: adingabeko seme-alabak gurasoen baimenaz eurengeandik aparte bizi direnean hortik kanpo gertatzen dira.

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

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

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

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

1.6 Zer aitortu behar da?

Ondoko hauek aitortu behar dira:

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

1.7 Zer ez da aitortu behar?

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

1. Epaileen erabakia dela bide, **mantenurako** urteko gisa gurasoengandik jasotzen direnak.
2. **Terrorismo ekintzengatik** jasotzen diren **prestazio publikoak**.
3. Gizarte Segurantzak edo honen ordezkari entitateek **erabateko elbarritasun iraunkorragatik edo baliazintasun 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, pentsio planetatik, aseguratutako aurreikuspen planetatik, borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetatik, edo aseguru kolektiboetatik datozen pentsio edo prestazioak ez diren bestelako lan etekinak jaso dituztenean. Ondorio horietarako, lehendik emandako zerbitzuengatik jasotako diruzko edo gauza bidezko ordainsari sinbolikoak ez dira lan etekintzat hartuko, urteko zenbatekoa 600 eurotik gorakoa ez bada. Dena den, prestazioak aldizka jasotzen direnean, elbarritasunagatik jasotakoak beti daude salbuetsita jasotzen diren lehen zergaldian.

Puntu honetan sartzen dira, baita ere, aurreko parafoan 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 ordezkari gisa jarduten diren gizarte aurreikuspeneko mutualitateek onartutako prestazioak direnean.
- Kooperatibetako bazkideak, prestazioak borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateek onartuak direnean.

ERNE: kontuan eduki behar da kontzeptu honengatik aitortu behar ez den kopuruak ezin duela inoiz gainditu norbere konturako langileen edo autonomoen Gizarte Segurantzaren erregimen berezian sartuta ez dauden profesionalak edo bazkide kooperatibistek jasoko luketzen 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.

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

ERNE: Pentsio horiek 55 urtetik gorako pertsonak jasotzen badituzte, ez daude salbuetsita zergadunak jarduera ekonomikoaren 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 simbolikoak ez dira lan etekintzat hartuko, urteko zenbatekoa 600 eurotik gorakoa ez bada. Dena den, prestazioak aldira jasotzen direnean, elbarritasunagatik jasotakoak beti daude salbuetsita jasotzen diren lehen zergaldian.

5. **Langilea kaleratu edo lana uzteagatik jasotzen diren kalte-ordainak**, Langileen Estatutuan, bere erregelamenduzko araudian nahiz, hala badagokio, sententziak betearazteko araudi erregulatuarean derri-gorrezko 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 amaituzat 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 dituen artean ez badago.

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

- **Bidegabeko kaleratzeagatik jasotako kalte-ordainak:** jasotako kalte-ordainak salbuetsiko dira lan egindako

urte bakoitzeko 33 eguneko soldata gainditzen ez duen kopururaino, 24 hileko gehienez.

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

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

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

- **Langileak lana bere borondatez uzteagatik jasotako kalte-ordainak:** lan egindako urte bakoitzeko 33 eguneko soldatari dagokion kalte-ordaina salbuetsiko da, 24 hileko gehienez (2012ko otsailaren 12a arte 45 egun konputatuko dira, eta gehienez 42 hileko), betiere arrazoi hauetako batengatik utzi bada lana:
- Lan baldintzak nabarmen aldatu direlako eta langilearen prestakuntza profesionala edo duintasuna kalteztu 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 aitortuenean sartuko beren zenbatekoak 20 eguneko soldata gainditzen ez duenean lan egindako urte bakoitzeko, gehienezko muga 9 hilekoa delarik.

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

- **Enpresariaren heriotza, erretiro edo ezintasunagatik lana utzi behar izan denean jasotako kalte-ordainak:** hilabeteko soldata.
- **Kaleratze kolektiboagatik jasotako kalte-ordainak:** Langileen Estatutuaren arabera, kaleratze kolektiboaren kasuan, kalte-ordaina 20 eguneko soldatakoa izango da lan egindako urte bakoitzeko, 12 hileko gehienez. Hala ere, kaleratzea enplegua erregulatzeko espedienteen ondorioz gertatu denean -Langileen Estatutuaren 51. artikuluen arabera tramitatutako espedienteengatik eta agintari eskudunak aldeztu aurretik onartuta, edo haren arrazoiak aipatutako Estatutuaren 52.c) artikuluan aurreikusitakoak badira, betiere bai kasu batean bai bestean arrazoiak ekonomikoak, teknikoak, antolaketakoak, produktzioak edo halabeharrezkoak badira, eta, orobat, sektore publikoko lan kontratupeko langileei dagokionez Estatutu horren hamaseigarren xedapen gehigarrian aurreikusitako kaleratzeetan, jasotako kalte-ordaina salbuetsita geratuko da estatutu

horretan bidegabeko kaleratzeetarako nahitaz ezarritako mugak gainditzen ez dituen zatian.

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

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

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

Kaleratzea Langileen Estatutuko 52.c) artikuluan aurreikusitako arrazoiengatik gertatu bada –arrazoi ekonomikoengatik, teknikoengatik, halaberharrekoengatik, antolakuntzakoengatik edo produkzio arlokoengatik–, jasotako kalte-ordaina salbuetsita gertatuko da Estatu horretan bidegabeko kaleratzeetarako ezarritako nahitazko mugak gainditzen ez dituen zatian.

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

Abenduaren 20ko 11/2019 Legeak, Euskadiko Kooperatibei buruzkoak, 30.2 artikuluan xedatutakoaren ondorioz, kooperatiba bateko bazkideek kooperatiba horretan baja hartzeagatik jaso ditzaketen kalte-ordainak ez dira aitortzen sartuko beren zenbatekoak ez badu gainditzen Langileen Estatutuak 52.c) artikuluan aipatzen dituen uzte kasuetarako lan araudiak derrigorrezko izaeraz ezartzen duen kopurua.

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

- Enpresak langilea berriro kontratatzen badu kaleratua izan edo lana utzi ondorengo hiru urteetan, datatik datara kontaktuak.
- Langilea enpresa berberak edo Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauak 42.3 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.

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

6. Era berean, ez dira aitortu behar **pertsonen eragindako kalte fisiko, psikiko edo moralengatik ematen diren erantzukizun zibileko kalte-ordainak**, legez edo juridikoki onartzen den zenbatekoan.
7. Pertsonen kalte fisiko, psikiko edo moralak eragiteagatik **aseguru kontratuetatik jasotzen diren diru kopuruak, 150.000,00 euroraino**. Lesioak prestazioaren jasotzailea desgaitzen 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 oinarritukoetarako, orduan **300.000,00** eurokoa izango da muga.

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

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

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

- **ikerketak egiteko**,

- martxoaren 1eko 103/2019 Errege Dekretuak, doktoratu aurretik prestakuntza jasotzen duten langile ikertzaileen Estatutua onartzen duenak, definitzen duen alorrean.

- herri administrazioetako funtzionario eta gainerako langileek jasotzen dituztenean.

- unibertsitateetako irakasle eta ikertzaileek jasotzen dituztenean.

Irabazi asmorik gabeko entitateen kasuan, baina, haien bekak salbuetsita daude irabazi asmorik gabeko entitateen zerga araubideari eta mezenasgorako zerga pizgarriei buruzko araudia⁴ aplikagarri zaienean.

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

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

12. **Salbuetsita egongo dira prestazio hauek:**

- Urriaren 30eko 8/2015 Legegintzako Errege Dekretuak, Gizarte Segurantzaren Lege Orokorren testu bategina onartzen duenak, II. tituluko X. eta XV. kapituluak eta VI. tituluko I. kapituluaren arautzen dituen familia prestazioak, eta, orobat, umezurtzen pensioak eta hartzeko pasiboak eta hogeita bi urtetik behar diren edo lan guztietarako ezindua dauden biloben edo anai-arreben aldekoak, Gizarte Segurantzaren eta klase pasiboen erregimen publikoetatik jasotakoak.
- Adingabeen jaiotza eta zaintzagatik eta bularreko haurrak zaintzeko erantzukidetasunagatik Gizarte Segurantzaren erregimen publikoetatik jasotzen diren prestazioak, Gizarte Segurantzaren Lege Orokorren testu bateginak, urriaren 30eko 8/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutak, II. tituluko VI. eta VII. kapituluak, eta funtzionarioek kontzeptu berdinegatik erregimen publikoetatik jasotzen dituztenak.

Salbuetsita egongo dira, halaber, funtzionarioek lan egiten duten organo edo entitateetatik jasotzen dituzten ordainsariak, Enplegatu Publikoaren Oinarriko Estatutuaren Testu Bateginak, urriaren 30eko 5/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsiak, 48. artikuluko f) letran bularra emateagatik aitortzen duen baimenari dagozkionean. Zenbateko salbuetsiaren muga honako hau izango da: Gizarte Segurantzaren Lege Orokorren testu bateginak, urriaren 30eko

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

8/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsiak, bularreko haurraren zaintza erantzukideari buruzko VII. kapituluaren aurreikusten duen prestazio ekonomiko gisa Gizarte Segurantzak aitortzen duen gehieneko prestazioaren zenbatekoa.

- Norbere konturako langileen edo langile autonomoen Gizarte Segurantzaren erregimen berezian sartuta ez dauden profesionalen onartutako prestazioak, Gizarte Segurantzaren erregimen berezi horren ordezkotako gisa jarduten diren gizarte aurreikuspeneko mutualitateek onartuak direnean, baldin eta aurreko bi puntuetan jasotako egoeren berdinak badira.

Kasu horietan, Gizarte Segurantzak zeinahi den kontzeptuagatik onartzen duen gehieneko prestazioa izango da zenbateko salbuetsiaren muga. Soberakinak lan etekin moduan tributatu du, eta, Gizarte Segurantzaren prestazioekin batera aipatutako mutualitateenak jasotzen badira, soberakina azken horien prestazioetan gertatu dela ulertuko da.

- Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateek kooperatibetako bazkideei onartutako prestazioak, betiere aurreko bi lehenengo puntuetan ezarri direnen moduko egoeretan gertatzen diren prestazioak badira.

Gizarte Segurantzak zeinahi den kontzeptuagatik onartzen duen gehieneko prestazioa izango da zenbateko salbuetsiaren muga. Soberakinak lan etekin moduan tributatu du, eta Gizarte Segurantzaren prestazioekin batera aipatutako borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateenak jasotzen badira, soberakina azken horien prestazioetan gertatu dela ulertuko da.

- Funtzionarioek zerbitzuak ematen dituzten organo edo entitateak jasotzen dituzten ordainsariak, lanaldiaren murrizketarekin zer ikusia dutenean aurretik baimena eskatu dutelako minbiziak edo beste gaixotasun larri batek ukitutako seme-alaba adingabeak zaintzeko. Baimen hori 49. artikuluan e) letran aurreikusten du Enplegatu Publikoaren Oinarrizko Estatutuaren Legearen testu bateginak, urriaren 30eko 5/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartuak.

Salbuetsitako zenbatekoaren muga minbiziak edo beste gaixotasun larri batek jotako adingabeak zaintzeagatik Gizarte Segurantzak aitortzen duen gehieneko prestazioaren zenbatekoa izango da, hain zuzen ere Gizarte Segurantzako Lege Orokorren testu bateginaren II. tituluko X. kapituluaren aurreikusitakoa.

- Amatasuna eta aitatasuna dela-eta autonomia erkidegoetatik edo toki entitateetatik jasotzen diren prestazio publikoak.
- Jaiotzagatik, erditze anitzzagatik, adopzioagatik, adopzio anitzzagatik, kargupeko seme-alabengatik eta zurtasunagatik jasotzen diren gainerako prestazio publikoak.
- Bizitzeko gutxieneko diru-sarreraren prestazio ekonomikoa, bizitzeko gutxieneko diru-sarrera ezartzen duen maiatzaren 29ko 20/2020 Errege Lege-Dekretuaren arabera jasotakoa.

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

Beharkizunak:

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

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

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

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

14. Maiatzaren 28ko 9/1993 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. Bereziki, gertatzen bada lanak hartu behar dituen entitateak lotura bat duela langilea enplegatu duen entitatearekin edo haren zerbitzuak jasotzen dituen enpresarekin, ulertuko da lan horiek entitate ez-egoiliarrentzat egin direla entitate ez-egoiliarren talde barruko zerbitzua eman zaiola uste daitekeenean, Sozietateen gaineko 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 paradisua fiskaltzat kalifikatuta ez egotea. Baldintza hori betetzen dela ulertuko da lanak egiten diren herrialde edo lurraldeak nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmena sinatua duenean Espai-

5 Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 16.5 artikulua.

niarekin eta hitzarmen horretan informazioa elkarri trukatzeko klausula jasotzen denean.

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

Zergadunak, aukera hau edo soberakinen aukera autolikidazioa aurkezteko orduan hautatu beharko du, Aukera hau alda daiteke, baldin eta hari buruzko administrazio-errekerimendurik ez bada egin.

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.

Langilea atzerrira aldatzeak bera enplegatu duen enpresak edo entitateak nazioz gaindiko zerbitzu prestazio bat egiteagatik gertatu behar du.

Salbuespen hau ez zaie mugaldeko langileei aplikatuko.

18. Errenta positiboak ez dira aitortuko honako hauetatik datozenean:

- **Europako Batasunak nekazaritzari emandako laguntzetatik**, helburua hauxe bada:
 - Esne produkzioa behin betiko uztea.
 - Mahasti, madari, mertxika edo nektarina produkzioa behin betiko uztea.
 - Platanondo, madariondo, sagarrondo, mertxikondo eta nektarinondoak erauztea.
 - Azukre–erremoltxaren eta azukre–kanaberaren laboria 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.
- **Arrantzunziaren salmentatik**, baldin eta erosleak, saldu denetik urtebeteko epean, hondakin bihurtzen badu ontzia eta arrantza uzteagatik dagokion laguntza jasotzen badu.
- Sute, uholde, hondoratzeko, sumendien erupzio edo bestelako zirkunstantzia naturalengatik **ondare elementuetan izandako suntsipena konpontzeko laguntza publikoak**.
- **Errepide bidezko garraio jarduera uzteko emandako laguntzetatik**, administrazio eskudunak garraio-lariei ordaindu dizkienean laguntza horiek emateko araudian ezarritako baldintzak betetzeagatik.
- **Abere azienda derrigorrez hiltzeagatik jasotako kalte–ordain publikoetatik**, epidemiak edo gaixotasunak desagertarazteko ematen direnean eta ugalketarako abereei eragiten dietenean.
- **Nekazaritza Bermatzeko** Europako Funtsetik (FEAGA), Landa Garapenerako Europako Nekazaritza Funtsetik (LGENF), Europako Arrantza Funtsetik (EAF)

edo horien ordezko xede bereko funtsetatik datozen laguntzak.

Hau da, honako errentak ez dira aitortuko:

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

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

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

19. Mendiko finak ustiatzen dituztenei emandako dirulaguntzak ez dira aitortenean 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.

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

21. Zerbitzu publikoen funtzionamenduak pertsoneri eragindako kalte fisiko, psikiko edo moralengatik **administrazio publikoek emandako kalte-ordainak**, baldin eta Administrazio Publikoen Administrazio Prozedura Erkideari buruzko urriaren 1eko 39/2015 Legean eta Sektore Publikoaren Araubide Juridikoari buruzko urriaren 1eko 40/2015 Legean jasotzen diren prozeduren arabera ezarritakoak badira.

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

23. Biziarteko errenta aseguruak eratzeko unean agerian jartzen diren errentak, **aurrezpen sistematiko bakoak** **planetatik datozenean**.

24. Dibidenduak eta mozkin–partaidetzak. Urteko muga 1.500,00 euro da errenta-aitorpen 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.

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

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

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

Halaber, ez dira salbuetsita egongo Higiezin Merkatuko Inbertsioetako Sozietate Anonimo Kotizatuei (SOCIMI) buruzko zerga-araubide berezia aplikatu zaien ekitaldietan sortutako mozkinen edo erreserben kargura datozen dibidenduak.

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

26. Senitartekoen zaintzarako eta laguntza personalizatutarako 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. artikuluan 4. apartatuan inguru familiarreko zaintzetarako jasotako prestazio ekonomikoaren onuraduna den mendeko pertsonari emandako arreta dela eta jasotzen duen ordainsaria, aipatu onuradunari aitortutako prestazio ekonomikoaren zenbatekoraino gehienez.

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

27. Sektore publikoak emandako laguntzak, beren testu arautzaileak honako hauek edo beren ordezkokoak direnean:

- 14/2022 Legea, abenduaren 22koa, Gizarteratzeko eta Diru Sarrerak Bermatzeko Euskal Sistemarena.
- Eusko Jaurlaritzaren 124/2005 Dekretua, maiatzaren 31koa, euskal kooperatzaileei Garapenerako Lankidetzeta eta Laguntza Funtsekin kargura emango zaizkien laguntzak arautzen dituen.
- 27/2023 Dekretua, otsailaren 21koa, seme-alabak dituzten familientzako diru laguntzak arautzen dituen.
- Eusko Jaurlaritzaren 164/2019 Dekretua, urriaren 22koa, familia eta lana bateragarri egiteko laguntzei buruzkoa.
- Agindua, 2021eko uztailaren 21koa, Lurralde Plangintza, Etxebizitza eta Garraioetako sailburuarena, etxebizitzaren eta eraikinen birgaitzearen, irisgarritasunaren eta energia efizientziaren arloko jarduketara babesgarrietarako finantza neurriei buruzkoa.

- Eusko Jaurlaritzaren Agindua, 2010eko urriaren 6koa, Etxebizitza, Herrilan eta Garraioetako sailburuarena, etxebizitza erosteko finantza neurriei buruzkoa.
- 58/1989 Foru Dekretua, abenduaren 5koa, etxez etxeko zerbitzu intentsiboa arautzen duena.
- 33/2004 Foru Dekretua, apirilaren 20koa, egoera zailan dauden haurren babesa, garapen pertsonala eta integrazio soziala errazteko diru laguntzei buruzkoa.
- 89/2008 Foru Dekretua, abenduaren 23koa, mendetasun egoeran dauden familia harreraren programa eta hura garatzeko behar diren diru laguntzak arautzen dituen.
- 35/1999 Foru Dekretua, martxoaren 23koa, adingabeen babesa, garapen pertsonala eta integrazio soziala errazteko diru laguntzei eta gizarte arriskuan dauden pertsona edo familienei buruzkoa.
- 87/2008 Foru Dekretua, abenduaren 23koa, desgaitasuna edo mendetasuna duten pertsonen zuzendutako Etxean programako banakako laguntzak arautzen dituen.
- 03-086/2013 Foru Agindua, abenduaren 27koa, etorkizuneko kirolariak izendatzeko araudia onartzen duena.
- Ibilgailuen parkea berritzeko onartutako 2000 E eta MOTO E planak, 2000 Euskadi Plana, eta beste autonomia erkidegoek helburu berberarekin ezartzen dituztenak edo xede horrekin haien ordezkoko direnak.
- Euskadi 09' Plana, leihoak, etxe tresnak, galdarak, aurrezpen energetiko handiko turismoak eta altzariak berritzeko Renove Planen dagokienez, eta, era berean, Euskal Autonomia Erkidegoko etxe bizitzaren eta eraikinen birgaitze eraginkorraren alorreko Renove Plana, bai eta xede berarekin haien ordezkoko direnak ere.
- Sektore publikoak emandako bestelako laguntza publikoak, haien xedea ondasunak zein instalazioak berritzen laguntzea bada eta aurreko bi puntuetan adierazitako helburu bera badute.
- Eusko Jaurlaritzaren 447/2013 Dekretua, azaroaren 19koa, Euskadiko Osasun Sistemako langileek agindutako tratamendu medikoak betetzea errazteko laguntzak arautzeko.
- ZenN proiektua (energia kontsumo ia deuseza duten auzoak), Europar Batasunaren Ikerketako Zazpigarren Programa Esparruan oinarritua.
- Etxebizitzaren prestazio ekonomikoak, ekainaren 18ko 3/2015 Legeak, Etxebizitzarenak, 9. artikuluko 2. apartatuan aurreikusitakoak.
- Etxebizitzaren alokairurako ematen diren laguntza publikoak, Ingurumen, Lurralde Plangintza eta Etxebizitza sailburuaren 2018ko abenduaren 18ko Aginduan aurreikusitakoak (agindu horretan etxebizitzaren alokairurako Gaztelagun programaren laguntzak arautu eta haien deialdia egiten da).
- Agindua, 2017ko azaroaren 8koa, Ekonomiaren Garapenerako eta Azpiegituretako sailburuarena, nazioartekotze beken BEINT programa arautzen duena.
- Oxford, Cambridge eta Glasgowko unibertsitateetan ikertzaile bisitari izateko Eusko Jaurlaritzak ematen dituen laguntzak.
- 200 euroko laguntza, ordainketa bakarrekoa, ekainaren 25eko 11/2022 Errege Lege-Dekretuaren 31. artikuluan babesean emana. Lege-Dekretu horren bidez neurriak hartzen eta luzatzen dira Ukrainako gerraren

- ondorio ekonomiko eta sozialei aurre egin, kalteberatasun sozial eta ekonomikoko egoerei erantzun eta La Palmako uhartearen suspertze ekonomiko eta soziala ahalbidetzeko.
- Agindua, 2022ko uztailaren 14koa, Gobernantza Publiko eta Auto gobernuko sailburuarena, zeinaren bidez kolektibo kalteberentzako bonu digitalak jaulkitzeko programaren oinarri arautzaileak ezarri eta horren deialdia egiten baita, Europar Batasuna - NextGenerationEUK (UNICO gizarte bonua) finantzaturako Suspertze, Eraldatze eta Erresilientzia Planaren esparruan.
 - Zergaren foru arauaren 87 bis artikuluko 1. apartatuaren a) eta b) letretan aurreikusitako elementuak eskuratze ematen diren laguntzak, zergadunaren ohiko etxebizitza energiaren hornitzeko erabiltzen direnean.
 - HABEren zuzendariaren 2021eko uztailaren 7ko Ebazpenean, edo haren ordezkioetan, aurreikusten diren laguntzak. Ebazpen horren bidez arautzen dira euskararen ezagutza maila ebaluatzeko proba euskaltegietan edo euskararen autoikaskuntzarako zentro homologatuetan 2020-2021 ikasturtean gainditu duten edo HABEren euskara maila edo baliokidea egiaztatu duten ikasleei dirulaguntzak emateko prozedura eta baldintzak, eta dagokion deialdia egiten da.
 - Sektore publikoko beste entitate batzuek emandako laguntzak, baldin eta aurreko puntuan aipatutako ebazpenean ezarritako helburu eta baldintza berberekin ematen badira.
 - «Euskadi Bono-Denda» dirulaguntza programaren onuradunei emandako laguntzak, 2023ko urriaren 3ko Aginduan arautuak (Turismo, Merkataritza eta Kontsumoko sailburuaren 2023ko urriaren 3ko Agindua, «Euskadi Bono-Comercio / Euskadi Bono-Denda» programa arautzen eta iragartzen duena Euskal Autonomia Erkidegoko tokiko saltoki txikia suspertzeko eta hiriko merkataritza jarduerarekin lotura duten merkataritza eta zerbitzu sektoreko establezimenduetan kontsumoa sustatzeko), eta, orobat, foru edo udal programen barruan helburu berdinarekin ematen diren bestelakoak.
 - Gazteen emantzipaziorako oinarriko errenta arautzen duen azaroaren 2ko 1472/2007 Errege Dekretuan aurreikusitako emantzipaziorako oinarriko errenta.
 - Era berean, salbuetsita daude beste lurralde historikoek salbuetsitatzeko hartutako antzeko laguntzak.
- 28.** Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazioaren organo eskudunak baimendutako **behi esnearen erreferentziako kopuruaren transferentziak** direla eta agerian jartzen diren errenta positiboak.
- 29.** Amnistiaren urriaren 15eko 46/1977 Legeak jasotako kasuen ondorioz **espetzeetako askatasun gabetzea konpentsatzeko** estatuko edo autonomia erkidegoko legerian jasota dauden **kalte-ordainak**, eta baita ere gerra zibilean eta diktaduran jazarpena edo indarkeria jasan zutenen eskubideak aitortu eta handitzen dituen eta haien aldeko neurriak ezartzen dituen abenduaren 26ko 52/2007 Legean aurreikusitakoak.
- 30.** Askatasuna eta eskubide demokratikoak defendatuz eta aldarrikatuz heriotza edo lesio ezgaitzaileak pairatzeagatik jasotzen diren **kalte-ordainak**, abenduaren 26ko 52/2007 Legean aurreikusitakoak. Lege horren bidez, gerra zibilean eta diktaduran jazarpena edo indarkeria pairatu zutenen eskubideak aitortzen eta zabaltzen dira, eta haien aldeko neurriak ezartzen dira.
- Orobat, salbuetsita egongo da Bigarren Mundu Gerran basakeriak pairatu zituztenen umezurtzen sufrimenduen aitortpen gisa ematen den laguntza finantzarioa, Frantziako Errepublikako Gobernuak uztailaren 27ko 2004/751 Dekretuan aitortua.
- 31.** Ekainaren 12ko 107/2012 Dekretuan —Euskal Autonomia Erkidegoan, 1960tik 1978ra bitartean, motibazio politikoko indarkeria—egoeran izandako giza eskubideen urraketen ondorioz sufrimendu bidegabeak jasan zituzten biktimak aitortu eta biktima horiei ordainak ematekoan— aurreikusita dauden konpentsazio ekonomikoak.
- 32.** Genero Indarkeriaren aurkako Babes Integraleko Neurriei buruzko abenduaren 28ko 1/2004 Lege Organikotik eta Justizia, Lan eta Gizarte Segurantza sailburuaren azaroaren 29ko Agindutik —lehen aipatutako abenduaren 28ko 1/2004 Lege Organikoko 27. artikuluan aurreikusitako genero-indarkeriaren biktima diren emakumei dirulaguntza emateko eta ordaintzeko prozedura ezartzen duena— eratorritako laguntzak. Era berean, abenduaren 28ko 1/2004 Lege Organikoaren xede bera duten lurraldeetako herri administrazioen laguntzak ere salbuetsita egongo dira.
- 33.** **Kuotan kenkaridunak diren dohaintza eta ekarpenetatik** datozen ondare irabaziak eta errenta positiboak, baldin eta irabazi asmorik gabeko entitateen zerga erregimenari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarriei buruzko Foru Arauan⁷ aipatutako entitateei eginak izan badira.
- 34.** **65 urtetik gorako pertsonen (400.000 euroko mugarekin) edo, autonomia pertsonala sustatzeko eta besteren beharra duten pertsonak zaintzeko legearen arabera, mendekotasun ertaina edo handia duten pertsonen, ohiko etxebizitza saltzeagatik** agerian jartzen diren ondare irabaziak.
- 35.** Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga **Euskal Kultur Ondarea eta Espainiako Ondare Historikoa osatzen duten ondasunen bitartez ordaintzean** sortzen diren ondare irabaziak, legez ezarritako baldintzekin.
- 36.** Zordunaren edo haren bermatzailearen ohiko etxebizitza ordainean emateagatik izandako ondare irabaziak, baldin eta ordainean emate hori egiten bada hipotekaz bermatuta dauden zorrak, kreditu-entitateekin edo modu profesionalean maileguak zein hipoteka-kredituak ematen dituen beste edozein entitatearekin hartutakoak, kitatzeko. Orobat, salbuetsita egongo dira **hipoteka-exekuzio judizial edo notarialen** ondorioz lortutakoak.
- Ezinbesteko baldintza izango da, beti, ohiko etxebizitzaren jabeak ez izatea behar besteko beste ondasun edo eskubiderik zorra bere osoan ordaintzeko eta etxebizitza besterentzea saihesteko.
- 37.** **Ohiko etxebizitza eskualdatzeagatik** lortzen diren ondare irabaziak, baldin eta eskualdaketa lortu den zenbateko osoa **beste ohiko etxebizitza bat erosteko berrinbertitzen bada**. Lortutako zenbatekoaren zati bat bakarrik berrinbertitzen bada, ondare irabazieren zati proportzionala ez da aitortu behar.
- 38.** **Bidai gastuak eta ostalaritza establezimenduetako mantenu eta egonaldi gastu arruntak**, erregelamenduz ezartzen diren mugekin⁸.

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

39. Gipuzkoako Foru Aldundiak baimendutako eskola kiroleko programa

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

40. Epe luzerako aurrezki planak eratzeke erabiltzen diren bizi aseguru, gordailu eta finantza kontratuetatik datozen kapital higigarriaren etekin positiboak

baldin eta zergadunak ez badu plan horretako kapitala erabiltzen hura irekitzen denetik bost urte igaro baino lehen.

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

Epe luzerako aurrezki planen ezaugarriak:

Epe luzerako aurrezki plana zergadunaren eta aseguru edo kreditu entitate baten arteko kontratu bat da, baldintza hauek betetzen dituen:

- Epe luzerako aurrezki plan batera ekarritako baliabideak honela bideratu behar dira: edo bizi aseguru indibidual baten edo segidako aseguru batzuen bidez –epe luzerako bizi aseguru indibidual deritze–, edo, bestela, finantza gordailu edo kontratuen bidez –epe luzerako aurrezki kontu indibidual batean sartuko dira–.
- Zergadun bat, aldi berean, epe luzerako aurrezki plan baten titular soilik izan daiteke.
- Epe luzerako aurrezki plana irekiko da lehenengo prima ordaintzen denean edo epe luzerako aurrezki kontu indibidualerako lehenengo ekarpena egiten denean, eta iraungi, berriz, dirua erabiltzen denean edo ekarpenentzat ezarritako muga betetzen ez denean iraungiko da.
- Epe luzerako aurrezki plan batean ezin dira inoiz 5.000 euro baino gehiago jarri urtean, plana indarrean dagoen urte guztietan.
- Zergadunak kapital moduan bakarrik erabil dezake planean metatutako kapitala, osorik, eta ezin du planeko dirua zatika erabili.
- Aseguru entitateak edo kreditu entitateak bermatu behar du zergadunak, bizi aseguru indibiduala muga-guneratzen denean edo finantza gordailu edo kontratu bakoitza muga-guneratzen denean, gutxienez, ordaindutako primen edo finantza gordailu edo kontratuari egindako ekarpenen 100eko 85aren baliokidea den kapitala jasoko duela.
- Aurretik xedatutakoa xedatuta ere, bermea 100eko 100 baino txikiagoa bada, kontratatutako finantza produktuen muga-guna gutxienez urtebetekoa izan behar da.
- Epe luzerako aurrezki kontu aseguru indibiduala (ELAAI) bizi aseguru indibiduala da, baina ez da PFEZaren foru arauko 36. artikuluan aurreikusten diren

bizi aseguruaren modukoa, ez ditu biziraupena edo heriotza ez diren kontingentziak estaliko, eta zergaduna bera izango da kontratatzailea, aseguratu eta onuraduna, heriotzaren kasuan izan ezik. Kontratuaren baldintzetan berariaz eta modu nabarmenean adierazi behar da epe luzerako aurrezki kontu aseguru indibidual bat dela. Plan horren siglak (ELAAI) gordeta gelditzen dira 2017ko urtarrilaren 1etik aurrera sinatzen diren kontratuatarako, PFEZaren foru arauan ezarritako baldintzak betetzen badituzte.

- Epe luzerako aurrezki kontu indibiduala (ELAKI) diruaren gordailu kontratu bat da, zergadunak kreditu entitate batekin egiten duena. Haren kargura diru gordailu bat edo gehiago eratu daitezke, bai eta hainbat finantza kontratu ere, baldin eta haien baldintzetan zehazten bada bai ekarpenak bai muga-gunean egingo den likidazioa dirutan eta dirutan bakarrik egingo direla. Epe luzerako aurrezki kontu indibiduala ireki duen kreditu entitate berarekin kontratu behar ditu zergadunak finantza gordailu eta kontratuok. Kontuaren etekinak, nahitaez, kontu indibidualean bertan sartuko dira, eta ez dira zenbatuko ezarritako mugari dagokionez.

Epe luzerako aurrezki kontu indibiduala bereziki identifikatu behar da, beste ezarpen modu batzuetatik bereizita. Gainera, kontuan sartuta dauden finantza gordailu eta kontratuon identifikazioan kontuari berari buruzko aipamena jaso behar da.

Kontratuaren baldintzetan berariaz eta modu nabarmenean adierazi behar da epe luzerako aurrezki kontu indibidual bat dela. Plan horren siglak (ELAKI) gordeta gelditzen dira 2017ko urtarrilaren 1etik aurrera sinatzen diren kontratuatarako, PFEZaren foru arauan ezarritako baldintzak betetzen badituzte, eta bertan sartuko dira egun horretatik aurrera kontratatutako finantza gordailu eta kontratuak.

- Erregelamendu bidez garatu ahal izango dira epe luzerako aurrezki kontu aseguru indibidualerako esku-bide ekonomiko guztiak eta epe luzerako aurrezki kontu indibidualetan metatutako funts guztiak mobilizatzeko baldintzak, baina horrek ez du esan nahi baliabideak erabiliko direnik.
- Ezarritako bost urteko epea amaitu aurretik metatutako kapitalaren zatiren bat erabiltzen bada edo ez bada betetzen ekarpenentzat ezarritako muga, entitateak erregelamenduz ezartzen den zenbatekoaren besteko atxikipena edo konturako ordainketa egin beharko du plana ireki zenetik lortutako kapital higigarriaren etekin positiboak direla eta, plana iraungitzeak sor litzakeen etekinak ere kontuan hartuta.
- Epe luzerako aurrezki kontu indibiduala indarrean dagoen urteetan lortzen diren kapital higigarriaren etekin negatiboak –plana iraungitzeak sor litzakeen etekinak barne– plana iraungitzen den zergaldian egotziko dira, baina bakarrik egotziko dira salbuespena aplikatu zaien plan horretako etekin negatiboen batura gainditzen duten etekin negatiboak

Biziarako errenta aseguratuen kontratuaren, berreskuratze mekanismoak, prestazioaldi jakinak edo kontraaseguru formulak ezarri badira heriotza gertatzen den kasurako, baldintza hauek bete beharko dira:

- Berreskuratze mekanismoen kasuan, berreskuratzen den biziarako errentak onuradun potentzial bakarra eduki dezake.

apartatua. Lokomozio gastuetarako eta mantenu eta egonaldi gastuetarako dietak eta diru ordainketak azaltzen dira bertan.

- Prestazioaldi jakinen kasuan, aldi horiek ezingo dira izan 10 urtetik gorakoak, biziarteko errenta eratzten denetik aurrera.
- Kontraasegururu formularen kasuan, aseguratuen heriotzagatik guztira jaso daitekeen zenbatekoak ezin- go ditu portzentaje hauek gainditu biziarteko errentaren eraketara bideratu zen zenbatekoarekiko:

Urteak, biziarteko errentaren eraketatik	Portzentajea (%)
1.a	95
2.a	90
3.a	85
4.a	80
5.a	75
6.a	70
7.a	65
8.a	60
9.a	55
10.etik aurrera	50

Baldintza horiek ez zaizkie aplikatuko bitzta aseguru- en kontratuei, 2019ko apirilaren 1a baino lehen egin- dakoak badira eta haien prestazioa biziarteko errenta aseguruatu moduan jasotzen bada.

41. Euskal Autonomia Erkidegoan 1978. eta 1999. urte bitartean izandako motibazio politikoko indarkeria egoeran giza eskubideen urraketak jasan dituzten bik- timei errekonozimendua eta erreparazioa ematen dien uztailaren 28ko 12/2016 Legearekin bat aitortutako kalte-ordainak.
42. Zordunek lortu eta zorren ordainez kitak egin eta ematean agerian jartzen diren errentak, baldin eta bir- finantzaketako akordio judizialki homologatu batean, ordainketa akordio estrajudizial batean finkatutako prozedura batean jaso badira, edo pasibo ordainduga- bearen salbuespen ondorio badira, Konkurtsoen uztai- laren 9ko 22/2003 Legean ezarritakoari jarraituz, be- tiere zorrak ez badira jarduera ekonomikoak egitetik eratorriak.

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

- Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari lotuta- ko errentak.
- Abenduaren 7ko 1618/2007 Errege Dekretuak, Eli- kagaien Ordainketa Bermatzeko Fondoaren antola- keta eta funtzionamenduari buruzkoak, Elikagaien Ordainketa Bermatzeko arautzen duen Fondotik jasotako kopuruak.
- Jarduera ekonomikoaren garapenari atxikita ez dau- den ondare elementuak eskualdatzeagatik sortzen diren ondare irabaziak. 2007ko urtarrilaren 1a bai- no lehen sortu den irabaziaren zatia ez da zergape- tuta egongo 1994ko abenduaren 31 baino lehen es- kuratutako ondare elementuetatik baldin badator⁹.
- Hil diren pertsonen ondarean herentzia baten es- kualdaketaagatik agerian jartzen diren ondare iraba- zi edo galerak.

- Zergaduna hiltzeagatik aktibo finantzarioen doako eskualdaketa agerian jartzen diren kapital higi- garriaren etekinak.
- Kapitalaren murrizpenak, betiere haien helburua ekarpenak itzultzea ez bada
- Enpresak edo partaidetzak kosturik gabe eskualda- tzearen ondorioz sortzen diren irabazi edo galerak, Ondarearen gaineko Zergari buruzko foru arauak 6 artikuluan aipatuak¹⁰.
- Ondasun banaketaren ezkontza erregimen ekono- mikoa edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legeak, izatezko bikoteei buruzkoak, xedatutakoaren arabera hit- zartutako ondare erregimen ekonomikoa desegi- tean egiten diren ondasun edo eskubideen esleipe- nak, badin eta esleipen horiek legearen aginduz edo epaileen erabakiz gertatzen badira eta horien zioak ezkontideen edo izatezko bikoteen kideen arteko pensio konpentsagarriekin zer ikusirik ez badu. Horrek ez du ekarriko, inolaz ere, esleitutako onda- sun edo eskubideen balioak eguneratzea.
- Desgaituen alde eraturako ondare babestuei egin- dako ekarpenengatik sortutako ondare irabaziak edo galerak.
- Autonomia pertsonala sustatzeko eta besteren beharra duten pertsonak zaintzeko Legearen 26. artikuluan aipatzen den mendetasun ertain edo handiko egoeran dauden pertsonen ohiko etxebizi- tza xedatzeagatik lortutako ondare irabaziak, baldin eta zahartzaroak eta mendetasunak dakartzaten diru beharriaz erantzuteko ondare pertsonala osatzen duten ondasunak xedatzeko egintzei bu- ruzko finantza araudiari jarraituz egiten badira, al- derantzizko hipoteken eta mendetasun aseguru- en esparruan.

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 ba- naka aurkezten da oro har.

1.8.2 Baterako tributazioa

Familia unitate batean sartuta dauden pertsona fisikoek edo- zein 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 aplika- tzea 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. Gai- nera, hil den familia unitateko kideak kenkari pertsonal eta fami- liarretarako eskubidea sortu badu, aitortpenean kenkari horiek ere sartu ahal izango dituzte, beren zenbatekoa egun horretara arte proportzionalki murriztu gabe. Kasu horretan, batera tributa- tzeagatik zilegi den murrizpena urte osoagatik aplikatuko da.

⁹ Ikus 6.2.4 apartatua 6. kapituluaren barruan, "Ondare irabazi eta galerak" izen-ekoan. Bertan azaltzen da zer gertatzen den kapitala murrizten denean.

¹⁰ Ikus 6. kapituluaren barruan, "Ondare irabazi eta galerak" izenekoan, ageri- diren 6.1.2.3 eta 6.1.2.4 apartatuak.

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

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

Zergaldi baterako egindako aukera aldatu baterako edo banakako egin daiteke gerora, baldin eta hari buruzko administrazio-errekerimendurik ez bada egin.

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

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

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

Arau bereziak

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

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

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

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

- Familia unitateko kide bakoitzak –partaide, mutualista, aseguratuta edo bazkide izan– indibidualki aplikatuko ditu mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pentsio planei, 2016/2341(UE) Zuzentarauan erregulatutako pentsio planei, borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei, pertsona desgaituen aldeko aurreikuspen sistemei eta kirolari profesionalen mutualitateei ekarpenak egiteagatik zerga oinarriaren egin dezakeen murrizpenaren gehienezko mugak. Gainera, zerga oinarriari murrizpenak aplikatzeak ezin duenez oinarri likidagarri orokor negatiborik ekarri, ez eta hura gehitu ere, kontuan hartuko da zenbateko proportzio duen zergadun bakoitzak zerga oinarriaren.

Aurrezpenaren oinarri likidagarria lortzeko, aurrezpenaren zerga oinarriari pentsio konpentsagarriengatik eta urteko mantenurako ordainketengatik egindako murrizpenaren gerakina kendu behar zaio, halakorik badago. Oinarria ezin da, kenketa horrengatik, 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 1.530 euroko kopurua aitorpen bakoitzeko. Familia ugarien titularrek edo 30 urtetik beherakoek handiagoa dute muga hori (1.955 euro). Muga horiek bikoiztuko dira ezkontideek edo izatezko bikote kideek aitorpena batera eginez gero.

Hala ere, 2011ko abenduaren 31 baino lehenago erositako etxebizitzentzat, urtean egin daitekeen gehieneko kenkariak ezin du gainditu 2.160 euroko kopurua aitorpen bakoitzeko. Familia ugarien titularrek edo 35 urtetik beherakoek handiagoa dute muga hori (2.760 euro). Limite horiek autolikidazio bakoitzeko izango dira.

- Langileen sindikatuei kuotak ordaintzeagatik araututako kenkaria, langileen sindikatuei kuotak ordaintzen dizkien zergadun bakoitzeko aplikatuko da.
- b) Familia unitateko zergadunek baterako tributazioa aukeratu badute, lortu dituzten mota guztietako errentak elkarrekin zergapetuko dira.
- c) Baterako tributazioa aukeratu bada, zerga oinarri orokorrak 4.682,00 euroko murrizpena izango du urtean aitorpen bakoitzeko. Familia unitateko gurasoetako batek eta adingabeko seme-alabek edota judizialki ezgaituak diren seme-alaba adindunek, guraso-aginte luzatu edo birgaitupean daudenek, osatzen badute, murrizpen hori 4.067,00 eurokoa izango da ezkontideak legez banandu direnean, ezkontza-loturarik ez dagoenean edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikoterik sortu ez denean.
- d) Familia unitateko kideek batera tributazioa aukeratu badute, elkarrekin eta solidarioki geratuko dira zergari lotuta, eta zerga Administrazioak horietako edozeinengana jo ahal izango du zorra ordain dezan. Dena den, euren artean erabaki dezakete zein zenbateko ordainduko dioten proportzionalki Administrazioari, bakoitzari dagokion errenta zatiaren arabera.
- e) Aitorpena familia unitateko kide adindun guztiek izenpetu eta aurkeztu behar dute. Pertsona horiek adingabekoen ordeztutako dira, martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak, Gipuzkoako Zergen Foru Arau Orokorrak, 45.1 artikuluan jasotako eran.

ERNE: Baterako tributazioa aukeratu bada, zerga oinarri orokorrak 4.682,00 euroko murrizpena izango du urtean aitorpen bakoitzeko. Dena den, 4.067,00 euroko murrizpena izango dute ezkontideak legez banandu direnean, ezkontza-loturarik ez dagoenean edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikoterik sortu ez denean.

1.9 Zergaldia eta zergaren sortzapena

Zergaldia

Izaera 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 urtarriaren 1etik heriotzaren egunera arte joango da, eta egun horretan izango da zergaren sortzapena.

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

Zergaren sortzapena

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

Adibidea

Eman dezagun zergadun baten ezkontidea 2023ko urriaren 31n hil dela. Zergadunak 10 urteko seme bat du. 2023ko 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 2023ko abuztuaren 1az geroztik, eta honako kapital higiezin hau lortu du:

Kapital higiezina	Zergaduna	Hildako ezkontidea
Sarrera gordinak	6.000,00 €	
Gastu kengarriak	1.800,00 €	
Atxikipenak	1.140,00 €	

Hiru aukera daude:

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

1. Banakako tributazioa

Bi banakako aitorpen aurkez daitezke: zergadunarena, urte osoagatik aurkeztuko dena, eta ezkontidearena, heriotzaren egunera arte egingo dena (2023/01/01etik 2023/10/31ra 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)	6.000,00 €	

- Gastu kengarriak (ikus 3.3)	-1.800,00 €	
Kapital higiezinaren etekin garbia	4.200,00 €	
Oinarri likidagarri orokorra (ikus 10.2)	36.216,03 €	28.553,14 €
Hasierako Kuota osoa (ikus 11)	9.389,93 €	7.130,88 €
Kuota txikitzea	-1.544,00 €	-1.544,00 €
Kuotaren murrizketa gehigarria		-200 €
Kuota osoa (ikus 11)	7.845,93 €	5.386,88 €
Kenkaria ondorengo ahaideagatik (ikus 12.3.1)	-325,50 €	-325,50 €
Kuota likidoa (ikus 12)	7.520,43 €	5.061,38 €
- Lanaren atxikipenak eta higiezinarenak	-7.607,76 €	-6.091,69 €
Kuota diferentziala (ikus 13)	87,33 €	-1.030,31 €

2. Baterako tributazioa

Bigarren aukera honen arabera, zergadunak semearekin batera egin dezake aitorpena, eta bertan ondoko kontzeptu hauek sartu: ezkontidearen errentak eta, baldin badaude, familia unitatean hil den pertsonagatik aplika litezkeen kenkari pertsonal eta familiarrak, beti ere kenkari horien zenbatekoa egun horretara arte proportzionalki murriztu gabe. Baterako tributazioagatik 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)	6.000,00 €
- Gastu kengarriak (ikus 3.3)	-1.800,00 €
Kapital higiezinaren etekin garbia (6.000,00 € - 1.800,00 €)	4.200,00 €
Zerga oinarri orokorra (63.562,09 € + 4.200,00 €) (ikus 9)	67.762,09 €
- Murrizpena batera tributazioagatik	-4.682,00 €
Oinarri likidagarri orokorra (ikus 10)	63.080,09 €
Hasierako kuota osoa (ikus 11)	19.590,24 €
Kuota txikitzea	-1.544,00 €
Kuota osoa	17.812,84 €
Kenkaria ondoren ahaideagatik (ikus 12.3.1)	-651,00 €
Atxikipenak (6.467,76 € + 6.091,69 € + 1.140,00 €)	-13.699,45 €
Kuota diferentziala (ikus 13)	3.462,39 €

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

Banakako aitorpen bat eta baterako beste bat aurkez daitezke aldi berean: bigarrena semearekin batera egingo da, urte osoagatik; eta lehenengoa, ezkontideari dagokiona, heriotza egunera artekoa izango da (2023/01/01etik 2023/10/31ra arte).

	Zergaduna eta adingabe-ko semea (baterako tributazioa)	Hildako ezkontidea (banakako tributazioa)
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)	6.000,00 €	
- Gastu kengarriak (ikus 3.3)	-1.800,00 €	
Kapital higiezinaren etekin garbia	4.200,00 €	
Zerga Oinarri orokorra (ikus 9)	36.208,95 €	28.553,14 €
- Murrizpena batera tributatzeagatik	-4.067,00 €	
Oinarri likidagarri orokorra (ikus 10.2)	32.141,95 €	28.553,14 €
Hasierako Kuota osoa	8.135,15 €	7.130,88 €
Kuota txikitzea	-1.544,00, €	-1.544,00, €
Kuotaren murrizketa gehigarria		-200,00 €
Kuota osoa	6.591,75 €	5.386,88 €
Kenkaria ondorengo ahaideagatik (ikus 12.3.1)	-325,50 €	-325,50 €
Kuota likidoa (ikus 12)	6.266,25 €	5.061,38 €
- Lanaren atxikipenak eta higiezinarenak	-7.607,76 €	-6.091,69 €
Kuota diferentziala (ikus 13)	-1.341,51	-1.030,31 €

1.10 Nola aurkez daiteke aitortpena?

Zergaren aitortpena aurkezteko hiru modalitate daude:

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

1.10.1 Internet bidezko modalitatea

Modalitate honen erabiltzaileak izan daitezke:

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

Prozedura

Hona hemen urteko errenta aitortpena internet bidez aurkezteko urratsak:

1.- Datuak betetzea:

ZERGABIDEA laguntza programa erabili behar da. Gure webgunean bakarrik eskura daiteke. Zergadunek eta 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 jaitsi daitezke ZERGA INFORMAZIOA ataletik?

- **Zergadunak:** norberaren datuak, edo 001 ereduarekin horretarako baimena eman dieten pertsonenak B@KQ edo ziurtagiria erabiliz.
- **Ordezkarri** profesionalak: 001-P edo 001-RP ereduarekin horretarako baimena eman dieten pertsonenak datuak, ziurtagiria erabilia.

2.- Transmittitzea:

- **Zergadunak:** kontraste datu bat sartuz (aurreko urteetako errenta aitortpen baten kuotaren zenbatekoa), B@KQ edo ziurtagiria erabiliz.
- **Ordezkarri** profesionalak: ziurtagiria erabiliz.

3.- Frogagiriak aurkeztea (zergadunak edo ordezkarri profesionalak):

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

- Ohiko etxebizitza aitortpenaren urtean erosi ez izana.
- Aitortpenean adierazitako datuak 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.

Horrela aurkeztuko dira:

Zergadunak

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

Ordezkarri profesionalak

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

1.10.2 Modalitate mekanizatua

Nork aurkez dezake errenta mekanizatua?

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

- Jarduera ekonomikoaren etekin garbia zuzeneko zenbatespen arruntaren bitartez kalkulatzeko dutenak. Era berean, jarduera ekonomikoaren etekina kalkulatzeko zuzeneko zenbatespen erraztua erabiltzen duten zergadunek ezin dute modalitate mekanizatua erabili inbertsioen eta beste jardueren kenkarietara biltzen direnean¹¹.
- Errenten egozpenak lortzen dituzten zergadunek (nazioarteko gardentasun fiskala, interes ekonomikoko taldeen eta aldi baterako enpresa batasunen egozpenak, eta paradisu fiskalean kokatutako inbertsio kolektiboko erakundeak)¹².
- Zergaldian bost eskualdaketa baino gehiago egin dituzten zergadunak. Kopuru hori konputatzearen ondorioarako, kotizatzeako onartutako baloreen eskualdaketa ez dira kontuan hartuko PFEZaren FAko 2. xed. gehigarrian jasotako hautazko araubidean tributatzeko.

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

12 Ikus 7. kapitulua, egotzitako erreteki buruzkoa.

badute. Araubide horretan, eskualdaketa balioari %3ko karga berezia aplikatzen zaio, baldin eta ekitaldi bakoitzean balio hori 10.000 euro baino txikiagoa bada.

- Herentziaz edo legatuz eskuratutako ondasun eta eskubideak eskualdatzeagatik irabaziak edo galerak izan dituztenean, beti ere kalkulu konplexuak edo ondasunen balorazioak behar direnean haiek zehazteko; adibidez: herentzian parte-hartzaile ugari dagoenean, ondasun kopuru handia dakarrenean edo balorazioa behar duten higiezinak daudenean.
- Kenkaria hazkunde ahalmen handiko entitateak finantzatzeagatik, 89ter artikuluan araututa, eskubidea duten zergadunak eta aukera egiten dutenak.
- Lekuadaturako langileen araubide berezia, 56bis artikuluan araututa, aplikatzen dutenak.
- Testamendu-ahalordea erabili gabe duten herentziak.
- Balore merkatu arautuetako batean negoziatzeko onartu gabeko merkataritza sozietateen akzio edo partaidetzak eskualdatzen dituzten zergadunak.
- Kriptotxanponak eskualdatzen dituzten zergadunak.
- Zergapetutako eragiketarako egiten dituzten zergadunak, finantza produktu eratorriak erabilia (aukerak, geroak, bermeak, diferentzien araberrako kontratuak, etab.).

Aurkeztu daitezkeen baimenak.

- Zergadunaren lekuan beste pertsona bat baimendu nahi bada autolikidazioa aurkezteko, horrek sinadura eskuordetzeko baimena eta bien Nortasun Agiriak aurkeztu behar ditu.
- Zergadunak beste pertsona batekin seme-alabak baditu eta, baldintzak betez gero, zergadunak beste pertsona horri baimena eman nahi badio seme-alabekin modu bateratuan errenta aitortpena aurkezteko, baimena aurkeztu behar du.

Aurkezteko lekua eta hitzordua

Autolikidazio hau hurrengo 1.13 apartatuan zerrendatzen diren Errenta Mekanizatuko Bulegoetan egingo da. Horretarako, zergadunak hitzordua eskatu beharko du alde aurretik 943 11 30 00 telefonora deituz edo Interneteko helbide honetan sartuz: www.gipuzkoa.eus/ogasuna/renta.

Aurkeztu beharreko ziurtagiriak.

Aitortzaileak behar diren ziurtagiriak eta autolikidazioaren emaitza helbideratzeko kontu korrantearen IBAN kodea aldean dituela joan behar du dagokion bulegora. Ez du beste ezein inprimakirik eraman behar, enpresariak eta profesionalak izan ezik. Azken horiek 6. eranskina (zuzeneko zenbatespena) aurkeztuko dute.

1.10.3 Autolikidazio proposamena

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

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

Adostasuna telefonoz eman ahal izango da, proposamenean adierazten den telefonora deituz (943 11 30 00), edo, bestela, bide telematikoa erabiliz Ogasun eta Finantza Departamentuaren web ofiziala dela medio: <http://www.gipuzkoa.eus/ogasuna/renta>.

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

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

1.11 Zein da aitortpena aurkezteko epea?

2023ko ekitaldiko errenta aitortpena epearen barruan aurkezteko datak honako hauek dira:

Modalitatea	Hasiera data	Bukaera data
Proposamena	2024/04/08	2024/07/01
Internet	2024/04/11	2024/07/01
Mekanizatua	2024/04/16	2024/07/01

1.12 Nola egiten da aitortpenen emaitza ordaindu eta itzultzeko?

Bankutik helbideratuta ordaindu edo itzuliko da aitortpenaren emaitza.

Oro har, emaitza ordaintzeko denean, zergadunak hautatu dezake dena batera ordaintzea (**2024ko uztailaren 2an**) edo bi zatitan ordaintzea, baita ordainketa geroratu edo zatikatzera ere, hala nahi bada. Bi zatitan ordaintzea aukeratzuz gero, hauek dira epeak:

- **2024ko uztailaren 2an**, zerga zorraren %60.
- **2024ko azaroaren 11n**, gainerako %40a.

Ordaintzeko beste bi modalitate daude, ordainketa gutuna eta ordainketa pasabidea, eta bietan aukera dago ordainketa bi zatitan egiteko edo ez:

- Zatikatzera ez bada, 2024ko uztailaren 2a arte ordaindu daiteke.
- Zatikatzera bada, bi ordainketa daude :
 - o Lehenengoa, zorraren % 60, 2024ko uztailaren 2a arte.
 - o Bigarrena, zorraren % 40, 2024ko azaroaren 11 arte.

Ordainketa gutuna erabiltzen bada, Entitate finantzarioak baliabide horrekin ordaintzeko eskaintzen dituen hainbat bide erabili daitezke (Entitatearen lehiatila, kutxazain automatikoa, banka elektronikoa). Ordainketa gutuna lortzen da ZergaBidea plataforman, edo departamentuko herritarren arretarako bulegoetan.

Ordainketa pasabidea erabiltzen bada ordainketa egiteko ZergaBidea plataforma erabili behar da.

Ordaintzeko modua edozein dela era, ordainketa bi zatitan egin ahal izateko, beharrezkoa da autolikidazioa aurreko 1.12 puntuan aipatutako borondatezko epearen barruan aurkezte. Gainera, aukera hori aukeratzuz gero eta lehenengo zatia epe barruan ordaintzen ez bada, epe exekutiboa abiatuko da guztira autolikidatutako zenbatekorako.

1.13 Non aurkeztu behar da aitortpena?

Aitortpen mekanizatua aukeratzen bada, aitortpena 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). Udalerrria zergaduna bizi den herria izango da

Aitorpen mekanizatua: 1. taula			Bulego eta udalerrien zerrenda alfabetikoa
Bulegoa	Udalerrria	Helbidea	Zergadunaren herria
1	Azpeitia	Julian Elorza etorb., 3	Aizarnazabal, Azkoitia, Azpeitia, Beizama, Bidania-Goiatz, Errezil, Zestoa, Zumaia.
2	Beasain	Urbialde kalea, 1	Altzaga, Arama, Ataun, Beasain, Ezkio-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, Soraluze.
5	Hernani	Latxunbe Berri kalea, 8-9	Andoain, Astigarraga, Hernani, Lasarte-Oria, Urnieta.
6	Irun	Frantzisko Gaintza kalea 1, atzealdea (Iparralde hiribidetik sartuta)	Hondarribia, Irun.
7	Errenteria	Santa Klara plaza, 2	Lezo, Oiartzun, Pasaia, Errenteria.
8	Tolosa	San Frantzisko kalea, 45	Abaltzisketa, Aduna, Albiztur, Alegia, Alkiza, Altzo, Amezketza, Anoeta, Asteasu, Baliarrain, Belauntza, Berastegi, Berrobi, Elduain, Gaztelu, Hernialde, Ibarra, Ikaztegieta, Irura, Larraul, Leaburu, Legorreta, Lizartza, Orendain, Oresa, Tolosa, Villabona, Zizurkil.
9	Donostia	Antso Jakituna hiribidea, 9	Aia, Getaria, Orio, Usurbil, Zarautz, eta Donostiako Amara Berria eta Amara Zaharra auzoak.
10	Donostia	Sekundino Esnaola kalea, 10-12	Donostia: Altza, Egia, Gros, Intxaurren, Bidebieta, Mirakontxa, Erdia, Alde Zaharra, Loidola, Martutene, eta Donostiako gainerakoa.
11	Donostia	Errotaburu pasealekua, 2	Donostia: Igeldo, Ibaeta, Añorga, Antigua eta Aiete.

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

1.14 Zergaren zati bat erlijio katolikora eta xede sozialetara ematea

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

- Eliza Katolikoari laguntzeko.
- Interes sozialeko erakundeetarako.
- Bi aukerretarako.
- Horietako bakar batentzat ere ez.

1.15 Hautazko likidazioa (lanaren etekinak)

1.15.1 Nork duen aukera

Zergadunak jaso dituen lan etekin gordinak 14.000,00 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 pensio konpentsagarriak, etab.)¹³ bi modutara ordain dezake zerga:

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

ERNE: Lan etekinak ordaintzaile batetik baino gehiagotik jasotzen diren kasuetan, ez da autolikidazioa aurkeztu beharrik izango, baldin eta bigarren eta gainerako ordaintzaileetatik jasotako zenbatekoen batura, zenbatekoaren hurrenkerari jarraituta, ez bada urtean 2.000 eurotik gorakoa.

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 (salbuetsitakoak barne bi kasuotan) 1.600,00 euro gordin baino gehiago lortu dituztenak.
- Jarduera ekonomikoen etekinak lortu dituztenak.
- Salbuespen, hobari, murrizketa, kenkari edo beste edozein zerga onuraz gozatzeko ezarrita dauden baldintza, epe edo zirkunstantzietako bat betetzen ez dutenak, baldin eta horrek berekin badakar Zerga Administrazioari zirkunstantzia horren berri ematea edo erregularizazio edo dirusarreraren bat egin behar izatea.

1.15.3 Prozedura

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

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

- “Urteko etekintzat” diruz eta gauzen bidez jasotako ordainsarien batura hartuko da (pentsio planei eta BGAEei egindako egozpenak sartu gabe).
- “Ondorengo ahaideen kopurutzat”, kenkari honetarako eskubidea ematen dutenen kopurua hartuko da.

Pentsioak eta hartzeko pasiboak jasotzen dituztenek ondorengo ahaide bati dagokion zutabea hartuko dute kontuan taulako atxikipen portzentajea kalkulatzeko, beti ere kenkarirako eskubidea ematen dieten ondorengo ahaideak bi edo gehiago ez badira.

Zergaduna aktiboan dagoen langile desgaitua bada eta lanaren hobaria gehitzeko eskubidea badu¹⁴, lehen-lehenik atxikipenen taula orokorra aplikatuko du. Horrela lortutako atxikipen portzentajeari behar diren puntuak kenduko zaizkio, taula orokorraren ondoren ageri den desgaituen taula behin aplikatuta.

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

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

TAULA OROKORRA

URTEKO ETEKINA		ONDORENGO AHAIDEEN KOPURUA						
Euroak beheko muga	Euroak goiko muga	0	1	2	3	4	5	> 6
0,00	14.000,00	0	0	0	0	0	0	0
14.000,01	15.220,00	5	3	0	0	0	0	0
15.220,01	15.980,00	6	4	1	0	0	0	0
15.980,01	17.090,00	7	5	3	0	0	0	0
17.090,01	18.380,00	8	6	4	0	0	0	0
18.380,01	19.730,00	9	7	5	2	0	0	0
19.730,01	21.260,00	10	8	7	3	0	0	0
21.260,01	23.020,00	11	10	8	5	1	0	0
23.020,01	24.340,00	1	11	9	6	3	0	0
24.340,01	26.450,00	13	12	10	7	4	0	0
26.450,01	28.730,00	14	13	11	9	6	2	0
28.730,01	31.440,00	15	14	13	10	8	4	0
31.440,01	34.700,00	16	15	14	12	9	6	0
34.700,01	39.200,00	17	16	15	13	11	8	0
39.200,01	42.730,00	18	17	16	15	13	10	2
42.730,01	46.060,00	19	18	17	16	14	12	5
46.060,01	49.950,00	20	19	18	17	15	13	7
49.950,01	54.440,00	21	20	20	18	17	15	9
54.440,01	58.910,00	22	21	21	19	18	16	11
59.910,01	62.530,00	23	22	22	21	19	18	12
62.530,01	66.690,00	24	23	23	22	21	19	14
66.690,01	71.430,00	25	25	24	23	22	20	16

13 Ikus kapitulu honetako 1.2 apartatuan nor dagoen aitorzera behartuta.

14 Ikus lanaren hobariei buruzko 2.6 apartatua.

71.460,01	76.990,00	26	26	25	24	23	22	17
76.990,01	82.800,00	27	27	26	25	24	23	19
82.800,01	87.810,00	28	28	27	26	25	24	20
87.810,01	93.650,00	29	29	28	27	27	25	22
93.650,01	100.330,00	30	30	29	29	28	27	23
100.330,01	108.030,00	31	31	30	30	29	28	25
108.030,01	116.500,00	32	32	31	31	30	29	26
116.500,01	125.820,00	33	33	32	32	31	30	28
125.820,01	137.200,00	34	34	33	33	32	32	29
137.200,01	150.220,00	35	35	34	34	33	33	31
150.220,01	164.530,00	36	36	36	35	35	34	32
164.530,01	181.840,00	37	37	37	36	36	35	33
181.840,01	203.240,00	38	38	38	37	37	36	35
203.240,01	225.470,00	39	39	39	38	38	37	36
225.470,01	Hortik gora	40	40	40	39	39	39	37

DESGAITUEN TAULA

(Taula orokorraren gaineko murrizpena)

URTEKO ETEKINA		GEHITUTAKO HOBARIA	
Euroak beheko muga	Euroak goiko muga	M1	M2
0,01	24.340,00	9	12
24.340,01	31.440,00	7	12
31.440,01	46.060,00	6	10
46.060,01	54.440,00	5	10
54.440,01	76.990,00	4	8
76.990,01	116.500,00	3	6
116.500,01	181.840,00	2	5
181.840,01	Hortik gora	1	3

Adibidea

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

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

Zerga ordaintzean, bi aukera izango ditu zergadunak:

1. aukera: modu orokorrean tributatzea

Laburki, honela likidatuko litzateke Zerga:

Lanaren etekin osoa (10.392,00 € +8.714,17 €)	19.106,17 €
Gizarte Segurantzaren gastua	- 450,76 €
Diferentzia	18.655,41 €
Lanaren hobaria	- 3.000,00 €
Lanaren etekin garbia	15.655,41 €
Oinarri likidagarri orokorra	15.655,41 €
Kuota osoa	3.600,74 €
Kuota txikitzea	- 1.544,00 €
Kuotaren murrizketa gehigarria	- 200 €
Atxikipenak (103,92 €)	- 103,92 €
Kuota diferentziala	1.752,82 €

2. aukera: hautazko tributazioa

Zerga honela likidatuko litzateke:

Etekin osoen batura	19.106,17 €
Atxikipen portzentajea	% 9
Kuota	1.719,56 €
Atxikipenen batura	- 103,92 €
Kuota diferentziala	1.615,64 €

Zergadunak bigarrena aukeratuko du zerga gutxiago ordaintzea dakarkiolako.

2

Lanaren etekinak

- 2.1 Zer dira lanaren etekinak?
 - 2.1.1 Zein prestazio sartzen dira lan etekinen barruan?
- 2.2 Joan-etorriko dietak eta bidai gastuak lan etekinak al dira?
 - 2.2.1 Arau orokorrak
 - 2.2.2 Arau bereziak
- 2.3 Zer dira eta zer ez dira gauzazko etekinak?
 - 2.3.1 Zer dira gauzazko etekinak?
 - 2.3.2 Zer ez dira gauzazko etekinak?
 - 2.3.3 Nola kalkulatu da gauzazko etekinen balioa?
 - 2.3.4 Nola integratzen dira gauzazko etekinak zerga oinarrian?
- 2.4 Etekin osoa
- 2.5 Zein gastu dira kengarriak?
- 2.6 Zein hobari aplikatu daitezke?
- 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 besteek kontura egindako lan pertsonaletik edo zergadunaren harreman laboral edo estatutariotik zuzenean edo zeharka eratorritzen diren kontraprestazio eta onura guztiak, diruzkoak nahiz gauzazkoak izan, eta beren izena edo izaera edozein dela ere, baldin eta jarduera ekonomikoen etekinak ez badira.

Garbiago azaltzeko, zehaztu dezagun definizio hori:

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

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

2.1.1 Zein prestazio sartzen dira lan etekin barruan?

- a) **Soldatak** eta **lansariak**, horiek jasotzeko maiztasuna edozein dela ere: egunean, astean, hilean, urtean...
- b) **Langabezia prestazioak** eta **jarduera uzteagatik langile autonomoei emandakoak**.
- c) **Errepresentazio gastuengatik** jasotzen diren ordainsariak, hau da, langileek libreki erabiltzeko jasotzen dituztenak gastu horiek egin direla justifikatu edo ez.
- d) **Bidai gastuetarako dietak eta ordainketak**. Dena den, lokomozio gastuak eta ostalaritza establezimenduetan egiten diren mantenu eta egonaldi gastuak hortik kanpo geratzen dira erregelamenduz ezarritako mugen barruan daudenean¹⁵.
- e) Zerga honetan **salbuetsita ez dauden sari eta kalte-ordainak**¹⁶, zergadunak harreman laboral edo estatutarioen ondorioz lortu dituztenak: erretiro edo jaiotze sariak, lantokia, ordutegia, etab. aldatzeagatik jasotako kalte-ordainak, etab.
- f) **Kargu publikoa dela** eta ordaintzen diren kopuruak, jasotzaileak hauek direnean:
 - Europako Parlamentuko diputatuak.

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

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

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

- g) **Funtzionario espainiarrek nazioarteko organismoetan jasotzen dituzten ordainsariak**, nazioarteko hitzarmen eta tratatuetan aurreikusitakoak eragotzi gabe.
- h) Legez onartuta dauden **konfesio erlijiosoetako ministro edo apaizek** lortutako kopuruak. Honako hauek daude legez onartuta: Eliza Katolikoa, Espainiako entitate erlijioso ebanjelikoaren federazioa, Espainiako komunitate israeldarren federazioa eta Espainiako Komisio Islamiarra.
- i) **Administrazio kontseiluetako** edo horren ordezkari batzordeetako **administratzaile eta kideek** eta beste ordezkari organoetako kideek jasotako ordainsariak.
- j) **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 %35ekoa izango da gutxienez, beti ere kapital sozial horrek irabazietan ahalbidetzen duen partaidetza aipatu eskubideei aitortzen zaien berbera bada.

- k) **Bekak**, harreman laboral edo estatutario baten ondorioz lortzen direnean.
- l) **Jarduera humanitarioetan** edo asistentzia sozialekoetan laguntzen dutenek jasotako ordainsariak.
- m) Ezkontidearengandik edo izatezko bikote lagunarengandik jasotako **pentsio konpentsagarriak**, izatezko bikotea beti ere maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratu bada, eta urteko mantenerako ordainketak. Ez dira halakotzat joko baldin eta pentsio konpentsagarriak edo urteko mantenuagatik ordaindutako zenbatekoak ordaintzen dituen pertsona halakoen har-tzailearekin bizi bada.
- n) **Izaera bereziko lan harremanetatik eratorritzen diren ordainsariak**. Horrelakoak jasotzen dituzte, esate baterako, goi zuzendaritzakoek, kirolari profesionalek, ikuskizun publikoetan aritzen diren artistek, merkataritzako ordezkariak, zentro berezietan lan egiten duten desgaituek, portuetako zamaketariak, seguritateko langileak, etxeko langileak, presoek, etab. Legez izaera berezia aitortua duen beste edozein lanetatik jasotakoak ere hemen sartzen dira.
- o) Lan etekintzat hartuko dira, baita ere, **babes sozialeko beste sistema publiko zein pribatuetatik** jasotzen diren hurrengo **prestazio eta pentsioak**:

¹⁵ Ikus kapitulu honen barruan ageri den 2.2 apartatua, joan-etorriko dietak eta bidai gastuak azaltzen dituenak.

¹⁶ Ikus 1. kapituluaren barruan, "Sarrera" izenekoa, ageri den 1.7 apartatua. Aitortu behar ez diren errentak azaltzen dira bertan.

1. **Gizarte Segurantzaren eta Klase Pasiboan** erregimen publikoetatik jasotako pentsio eta hartzeko pasiboak, eta ezintasun, jubilatzen, istripu, gaixotasun, alarguntsa, zurtasun 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 ekonomikoaren etekinak baizik.

Adibidea

Demagun iturgina zarela eta lan hori zure kontura egiten duzula. Jarduera horregatik 13.823,28 euroko sarrerak izan dituzu 2023ko 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 Segurantzatik 2.404,05 euroko erretiro pentsioa jaso duzu.

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 pentsioa	2.404,05 €
Sarrera osoak, guztira	2.404,05 €

2. **Funtzionarioen derrigorrezko mutualitate orokorretatik, umezurtzen eskoletatik** eta antzeko beste erakundeetatik onuradun gisa jasotzen diren prestazioak.
3. **Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako (BGAE)** bazkide osoek eta haien onuradunek jasotako prestazioak. Honako hauek sartzen dira:
 - Borondatezko edo derrigorrezko bajagatik nahiz BGAEa desegin edo likidatzeagatik jasotako zenbatekoak, salbu eta, bi hilabeteko epea igaro baino lehen, kasu horietan jasotako kopuruak beste BGAE batean osorik sartzen direnean.
 - Gaixotasun larriagatik eta iraupen luzeko langabeziagatik jasotzen direnak.
4. **Pentsio planen** onuradunek jasotako prestazioak, barruan sartuta azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutako Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen testu bateginaren 8. artikuluko 8. apartatuan jasotako kasuetan modu areratuan erabilitako kopuruak, eta Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2016ko abenduaren 14ko 2016/2341/EB Zuzentarauan, enpleguko pentsio funtsen jardueri eta ikuskapenari buruzkoan, araututako pentsio planetatik jasotakoak.
5. **Gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin** hitzartutako aseguru kontratuen onuradunek jasotako prestazioak, baldin eta jarduera ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko garaian, egindako ekarpenak zati

batean gutxienez gastu kengarritzat hartu ahal izan badira edo zerga honen zerga oinarrian murriztu ahal izan badira. Prestazio horiek hauek izan daitezke: erretiro, elbarritasun, alarguntsa eta zurtasunagatik jasotako prestazioak, eta iraupen luzeko langabeziagatik nahiz gaixotasun larriagatik jasotakoak.

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

Mutualisten eskubide kontsolidatuak pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak 8.8 artikuluan pentsio planetarako aurreikusten dituen kasuetan baino ezin izango dira erabili¹⁷.

Kirolari profesionalen eta goi mailako kasuan, jasotzen dituzten prestazioek, eta azaroaren 28ko 35/2006 Legeak¹⁸, 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. zerbakian aipatzen dituen kasuetan eskubide kontsolidatuak hartzeak lanaren etekin gisa tributatu dute oso-osorik. 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. zerbakian aipatutakoak ez diren kasuetan, zergaduna behartuta egongo da behar ez bezala egindako murrizketak zerga oinarri orokorrean berrezartzera. Horretarako, autolikidazio osagarriak egin beharko ditu, berandutza interesak ere sartuta. Ekarpenean zenbatekoa gaindituta jasotzen diren kopuruak, sustatzaileak egotzitako kontribuzioak barne, lan etekin gisa tributatu dute horiek jasotzen diren zergaldian.

6. **Enpresen gizarte aurreikuspeneko planen** onuradunek jasotako prestazioak.
7. Lanaren etekintzat hartzen dira, halaber, **aseguru kolektiboko kontratuen** onuradunek –enpresen gizarte aurreikuspeneko planekin zerr ikusirik izan gabe– erretiroagatik edo ezintasunagatik jasotzen dituzten prestazioak, betiere enpresek pentsio gaietan hartutako konpromisoen ondorioz izenpetutako kontratuak badira, Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak¹⁹ lehen xedapen gehigarrian eta beraz garatzen 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 aldiak 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:

- 17 Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak onartu zuen.
- 18 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 kirolariaren izaera galtzen denetik aurrera.
- 19 Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak onartu zuen.

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

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

$$\text{Etekin osoa } X \frac{\text{Prima x ordaindu zenetik kobratu arteko urte kopurua}}{\Sigma (\text{prima x ordaindu zenetik kobratu arteko urte kopurua})}$$

8. **Aurreikuspen plan aseguratuetako** partaideek eta haien onuradunek jasotako prestazioak, gaixotasun larriaren kasuan edo iraupen luzeko langabezi egoeretan modu aurreratuan erabilitako kopuruak barne.
9. **Mendekotasun 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 zerga oinarri orokorrean berrezartzera bidezko diren autolikidazio osagarriak eginez eta berandutza interesak sartuz. Era berean, ekarpenen zenbatekoa gaindituta jaso diren kopuruek, sustatzaileak egotzitako kontribuzioak barne, lan etekin gisa tributatu dute horiek jasotzen diren zergaldian.

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

2.2.1 Arau orokorrak

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

2.2.1.1 Garraio gastuetarako diru ordainketak.

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

- a) Enplegatu edo langileak **garraio bide publikoak erabiltzen dituztenean**, faktura edo antzeko agiri bidez frogatzen den gastuaren zenbatekoa.
- b) Enplegatu edo langileak **garraio bide propioa erabiltzen dituztenean**, 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 euroekin biderkatuz ateratzen den emaitza.

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

2.2.1.2 Mantenu eta ostatu gastuetarako diru ordainketak.

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

- a) Gastu horiek jasotzaileak lan egin ohi duen eta bizi den udalerritik kanpo sortu behar dira.
- b) Desplazamendua eta beste udalerriri batean ematen den denbora bederatzi hilabetekoa izango da gehienez modu jarraituan egiten denean. Kanpoan egiten diren aldi baterako egonaldiek ez dute epealdi hori eteten oporreatatik, gaixotasunetatik edo destinoz aldatzera behartzen ez duten zirkunstantziengatik gertatzen badira.
- c) Ordaintzaileak bidaia noiz, nora eta zergatik egin den frogatu behar du.
- d) Egunean jasotzen diren kopuruak hurrengo taulan adierazten direnak baino handiagoak badira, ez dira mantenu eta 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	
Mantenu gastuak	Estatuan	Atzerrian
-Gaua pasatuz	53,34 €	91,35 €
-Gaua pasatu gabe	26,67 €	48,08 €
-Hegazkinetako langileak gaua pasatu gabe	36,06 €	66,11 €

Hau guztia aplikagarria izango zaie, orobat, lan zentro mugikor edo ibiltariak dituzten enpresetan lan egiteko kontratatzen diren langileei, beti ere desplazamendua langilea bizi ohi den 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 bidaia, edo **25,00 eurotik gorakoa**, atzerrira egindako bidaia izanez gero.

Adibidea

Demagun Tolosan dagoen enpresa batean egiten duzula lana beste baten kontura. 2023ko urriaren 15ean Valentziara joan zinen lan bidaia bat zela-eta. Bidaia eta ostatu gastuak frogatu eta gero, honako zenbatekoak jaso dituzu enpresatik:

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

Honako zenbatekoak geldituko dira zergapetu gabe:

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

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

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

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

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

2.2.1.3. Zer egiten da langileak atzerrian destinaturik daudenean?

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

Lau apartatu hauetan ezin da aplikatu atzerrian egindako lanetatik datozen etekinei aplikatzen zaien salbuespena²⁰.

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

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 mantenuagatik izandako gastuak, langileak hurrengo zenbatekoak gutxitu ditzake bere sarretatik etekin garbia kalkulatzeko, bidaia benetan egin dela frogatzen badu beti ere:

a) Garraio gastuengatik:

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

b) Mantenu gastuengatik:

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

c) Ostatu gastuengatik:

hauek gutxitu ahal izan daitezten, ezinbestekoa da enpresak aurretik itzultzea. Arau orokorren arabera jokatu da²¹.

Adibidea

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

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

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

Bidaia horien ondorioz, honako gastuak frogatu dituzu:

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

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

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

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

Fiskalki konputa daitezkeen sarrerak zeintzuk diren jakiteko, sarrera gordinetatik guztira salbuesten diren sarrerak kendu-ko ditugu:

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

2.2.2.2 Lantokiz aldatzea

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

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

Adibidea

Azaroan, zure enpresak beste udalerrri batera aldatu zuen zure lanpostua. Aldaketa horrek bizilekuz aldatzera behartu zintuen, 3.000,00 euroko konpentsazioa jaso zenuen. Bidaia zure ibilgailuan egin 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 aldaketaren faktura	1.202,02 €
Salbuesten diren sarrerak, guztira	1.402,69 €

Aitortu behar diren sarrerak zeintzuk diren jakiteko, jasotako zenbatekotik guztira salbuesten diren sarrerak kendu-ko ditugu:

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

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

2.2.2.3 Hauteskunde mahaietako kideak

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

2.3 Zer dira eta zer ez dira gauzako etekinak?

2.3.1 Zer dira gauzako etekinak?

Gauzen bidezko etekintzat jotzen dira ondasunak, eskubiak 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 entitateetako bazkide babesleek egindako kontribuzio edo ekarpenak, Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen testu bategina onartzen duen azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuan aurreikusitako pentsio planen sustatzaileek egindakoak, edo Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2016ko abenduaren 14ko 2016/2341/EB Zuzentarauan, enpleguko pentsio funtsen jardueri eta ikuskapenari buruzkoan, aurreikusitako enpresa sustatzaileek ordaindutakoak
- Enpresariak **pentsio konpromisoei** aurre egiteko ordaindutako zenbatekoak, beti ere ordainketa horiek prestazioak jasoko dituzten pertsonen egozten zaizkionean. Konpromiso horiek Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak lehen xedapen gehigarrian eta lege hori garatzen duen araudian jasotakoaren arabera hartu behar dira²². Alabaina, zenbateko horiek ez bazaizkie langileei egozten, ez da gauzen bidezko ordainketa izango.

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

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

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

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

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

- Zergadunaren, ezkontidearen edo izatezko bikote-lagunaren mantenu eta ikasketa gastuak, nahiz ahaide-tasun harreman batengatik harekin lotuta dauden pertsonenak (ezkon-ahaideenak edo izatezko bikoteak ekar ditzakeen bestelakoena) ordaintzeko zuzendutako kopuruak.

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

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

2.3.2 Zer ez dira gauzazko etekinak?

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

- a) Enpresako kantina edo jantokietan nahiz izaera sozialeko ekonomatoetan **prezio beheratuan produktuak ematea**.
- b) **Aktiboan dauden langileei enpresaren beraren akzioak edo partaidetzak ematea**, baldin eta emate hori 2014ko urtarrilaren 1a baino lehen egin bada, eta langile bakoitzari emandakoa ez bada urtean 3.500,00 eurotik gorakoa.
- c) **Ikasketak eta prestakuntza ikastaroak egiteko gastuak**, hurrengo 2.3.2.3. apartatuan aipatzen diren baldintzak betetzen dituztenean.
- d) **Langileak teknologia berrietan trebatzeko** erabilitako kopuruak.
- e) Langileen **gizarte eta kultur zerbitzuetara zuzendutako ondasunak** erabiltzea. Langileen gizarte eta kultur zerbitzuetara bideratutako ondasunei buruz aurreikusten diren zeharkako formulen ondorioetarako, urtean 1.000 euroko kopurua gainditzen ez duen zenbatekoa ez da gauzazko ordainsaritzat hartuko.
- f) Lan jardueratik eratorritako **lan istripu edo erantzukizun zibileko aseguru kontratuen** ondorioz enpresak ordaintzen dituen primak edo kuotak.
- g) **1992ko urtarrilaren 1a baino lehen hitzarturiko maileguak**, baldin eta mailegu-hartzaileak data hori baino lehen jaso badu zenbateko nagusia.
- h) **Arrisku soileko aldi baterako aseguru kolektiboko kontratuengatik** ordaindutako primak, **heriotza edo elbarritasun kasuetarako direnean, betiere, 500 euro arte**.
- i) **Langileek eskuratutako akzio eta partaidetzen merkatuko balio normalaren eta eskurapen balioaren arteko diferentzia positiboa**, baldin eta eskurapenak eskuratzailerai ematen badie langileek enpresan parte hartzeagatik dagokion kenkaria aplikatzeko eskubidea, eta, orobat, langileek eskuratutako enpresen merkatuko balio normalaren eta eskurapen balioaren arteko diferentzia positiboa, Ondarearen gaineko Zergaren Foru Arauak 6.bis artikuluan aipatzen dituen enpresa edo partaidetzen eskualdaketetan, enpresako langile baten edo batzuen alde egiten direnean.
Ezarritako baldintzak ez badira betetzen eskurapenaren ondorengo bost urteetako edozein egunetan, zergadunak bere zerga egoera erregularizatu beharko du baldintzak bete ez diren ekitaldiko autolikidazioan. Erregularizazioaren barruan berandutze-interesak ere sartuko dira.
- j) Langileek eskuratutako akzio eta partaidetzen merkatuko balio normalaren eta eskurapen balioaren arteko diferentzia positiboa, **sorrera berriko entitate berri-tzaileen akzio edo partaidetzen gaineko aukerak baliatzeagatik** agerian jarritakoa, baldin eta aukera eskubidea baliatzen bada ematen denetik gtxienez hiru urte igaro eta gero.

Sorrera berriko entitate berri-tzaileak PFEZ foru arauaren 89 ter artikuluko 1. apartatuan xedatutakoaren arabera eduki beharko du izaera hori, eta aurreko paragrafoan esandako aukera eskubidea ematen den uanean bete beharko ditu artikuluko horren 4. apartatuan aipatzen diren beharrikizunak.

- k) **Bidaiariaren garraio kolektiboko zerbitzu publikoak emateaz arduratzen diren entitateei ordaindutako zenbatekoak**, betiere langileak bizi diren lekutik lantokira joan daitezen laguntzeko ordainduak direnean, langile bakoitzeko urteko 1.500 euroko mugarekin.

Era berean, ez da gauzazko etekintzat hartuko langileei txartelak edo ordaintzeko beste baliabide elektronikoz izendun eta eskualdaezin batzuk ematea, garraio publikoko tituluak eskuratzeko soilik balio badute, langile bakoitzeko hilean 136,36 euroko eta urtean 1.500,00 euroko mugarekin.

2.3.2.1 Prezio beheratua duten produktuak.

Enpresako kantina edo 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. Horretarako, ez da kontuan hartuko zerbitzua ostalaritza establezimenduaren lokalean bertan edo hortik kanpo ematen den, enpleguak produktua aldeztu aurretik jastoa edo hari zuzenean entregatuta, dela lantokian bertan, dela telelana edo urrutiko lana egiteko aukeraturiko lekuan. Bete beharreko baldintzak ondorengoak dira:

- Zerbitzuaren prestazioa enplegatu edo langilearen lanegunetan egitea.
- Zerbitzuaren prestazioa ez egitea enplegatu edo langileak zergapetu gabeko mantenu dietak lortzen dituen egunetan.
Zerbitzuaren prestazioa zeharkako formulen bidez egiten denean, aurreko apartatuan exijitzen diren baldintzez gainera, honako hauek ere bete beharko dira:
- Zenbatekoa ezingo da egunean 11 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 berreskuratuta.
 - g) Ostalaritza establezimenduetan baino ezingo dira erabili.
 - h) Txartelak ematen dituen enpresak enplegatu edo langile bakoitzari emandako agirien zerrenda bat eraman eta gorde beharko du.
 - i) Zerrenda horretan agiriaren zenbakia eta emate eguna adieraziko dira.

2.3.2.2 Langileak teknologia berrien erabileran trebatzeko gastuak

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

2.3.2.3 Ikasketen edo prestakuntza ikastaroen gastuak

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

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

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

2.3.2.4 Gizarte eta kultur zerbitzuetara zuzendutako ondasunak

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

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

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

2.3.2.6 Bidaiarien garraio kolektiboko zerbitzu publikoa

Bidaiarien garraio kolektiboko zerbitzu publikoa emateaz arduratzen diren entitateei ordaindutako zenbatekoak ez dira gauza bidezko ordainketatzat hartuko urtean 1.500,00 euroraino langile bakoitzeko, betiere langileak bizi diren lekutik lantokira joan daitezen laguntzeko ordainduak direnean.

Era berean, ez da gauza bidezko ordainketatzat hartuko, hilean 136,36 euroraino eta urtean 1.500,00 euroraino langile bakoitzeko, langileei ordainketak egiteko txartelak edo beste-lako baliabide elektronikoak ematen zaizkienean, txartel edo baliabide horietan baldintza hauek beteta:

- Pertsonen garraio kolektiboko zerbitzu publikoak baliatzea ahalbidetzen duten garraio tituluak eskuratzeko kontraprestazio gisa soilik erabili ahal izatea.
- Zenbakituta egotea, izendunak izatea, eta enpresa jaultzaitzailearen izena agertzea haietan.
- Eskualdaezinak izatea.
- Dirua itzultzeko aukerarik ez egotea, ez enpresaren-gandik ez hirugarrenengandik.
- Txartelak edo ordainbide elektronikoak entregatzen dituen enpresak enplegatu bakoitzari emandakoen zerrrenda osatu eta gordetzea, datu hauek adierazita: agiriaren zenbakia eta langilearen esku urtean jarritako zenbatekoa.

2.3.3 Nola kalkulatu da gauzako etekin balioa?

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

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

Enplegu-emailea etxearen jabea denean, balorazioa ondasun higiezinak duen balio katastralaren % 4koa 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.

Etxebizitza alokatuta badago, balorazioa ordaintzailearentzat dakarren kostua izango da, tributuak eta gastuak barne, baina balorazio hori ezingo da izan inoiz etxebizitzaren balio katastralaren % 4 baino txikiagoa.

Bi kasuetan ordaintzaileak erabilera gastuak ordaintzen baditu (ura, gasa, argindarra, etab...), gastu horiek dakarkioten kostuaren arabera baloratuko da.

Adibidea

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

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

- Ibilgailuak erabili edo ematen diren kasuetan,** direla turismoko ibilgailuak eta beren atoiak, ziklotorrak eta motozikletak, aisiarako ontziak edo itsas kiroleko ontziak eta aireontziak, denak ere ordaintzailearenak.
 - Ibilgailua entregatzen bada, eskurapenak ordaintzaileari dakarkion kostua hartuko da, eragiketa kargatzen duten zergak barne.
 - Ibilgailua erabiltzen bada, aurreko paragrafoan aipatzen den kostuaren urteko % 20 hartuko da.

- Ibilgailua erabili eta, horren ondoren, entregatzen bada, azken honen balorazioa aurreko erabileraren ondorioz ateratzen den balorazioa kontuan hartuz egingo da.

Baldin eta aipaturiko garraiobideak ez badira ordaintzailearenak, garraiobideok erabiltzeak hari dakarkion kostua hartuko da kontuan, tributuak eta gastuak barne.

Goian aipaturiko kasu guztietan, ordaintzaileak ordaintzen dituenean ibilgailua erabiltzeari berez dagozkion gastuak (hala nola konponketak, erregaia, aparkalekua eta ordaindu beharreko autobideak), horrek ordaintzaileari dakarkion kostua.

Ibilgailua lanerako zein helburu partikularretarako erabiltzen denean, gauza bidezko ordainketaren balorazioa izango da letra honetan jasotako erregelak dena delako kasuari aplikatu ondoren ateratzen den emaitzaren % 50.

Adibidea

Demagun 21.035,42 euro kobratzen dituzula urtean. 3 urtez, enpresak ibilgailu bat utzi dizu zure erabilera partikularretarako. 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 erosketaren 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 baloratzeke, diruaren legezko interesaren aldaketa hartu beharko da kontuan.

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

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

- **Mantenu, ostatu, turismo bidaiak eta antzekoengatik** emandako prestazioak.

- **Aseguru** eta antzeko **kontratuengatik** ordaindutako primak edo kuotak.

- Zergadunaren **ikasketa eta mantenu gastuak**, edo ahaidetasun harreman batengatik harekin lotuta dauden beste pertsona batzuenak, ezkon-ahaiddeenak 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 (BGAE)** bazkide babesleek ordaindutako kontribuzioak.

- **Pentsio planen** sustatzaileek egindako ekarpenak.

- Europako Parlamentuak eta bertako Kontseiluak enpleguko pentsio fondoan jardueri eta ikuskapenari buruz emandako 2016/2341/EB Zuzentarauan aurreikusitako **enpresa sustatzaileek** ordaindutako kontribuzioak.

- Enpresariak **pentsio konpromisoei** aurre egiteko ordaindutako zenbatekoak, betiere ordainketa horiek prestazioak jasotzen dituzten pertsonen egozten zaizkienean. Konpromiso horiek Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak lehen xedapen gehigarrian eta lege hori garatzen duen araudian xedatutakoaren arabera hartu behar dira²³.

- Era berean, **mendekotasun aseguruari** enpresaburuek ordaindutako diru kopuruen zenbatekoa.

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

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

2.3.4 Nola integratzen dira gauzazko etekinak zerga oinarrian?

Jasotzaile berberari diruz eta gauzen bidez ordaintzen zaizkionean lan errentak, atxikipena ordaindutako kontraprestazio edo onura guztien gainean egingo da. Horrelakoetan, atxikipenaren portzentajea aurreikus daitezkeen diruzko nahiz gauzen bidezko ordainsari finko nahiz aldakorrek 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 aplikatu da bakar-bakarrik.

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

Aipatu den portzentajea ordaindutako kontraprestazio eta onura guztiei aplikatuz 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 zerga oinarritik 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:

a) Bi edo bost urtetik gorako epean lortutako etekinak

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

Sorrerarela	integrazio %
+2 urte	60
+5 urte	50

Bi urtetik gorako epean sortutako lan etekinak **zatika jasotzen direnean**, honako eragiketa hau egingo da: sorrerarelaiko 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 GAINENAKO AUKERAK baliatzeagatik sortzen badira, %60ko edo %50eko portzentajeak aplikatzeko kontuan hartuko den etekinaren zenbatekoak ezingo du inoiz gainditu 20.000,00 euroko zenbatekoa etekinaren sorrerarelaiko urte kopuruarekin biderkatuta ateratzen den emaitza. Limite hau bikoiztuko da akzioak. Muga hori bikoizta izango da, baldin eta akzioak 3 urtez mantentzen badira, erosteko aukera egin denetik, eta enpresako langile guztiek baldintza berdinetan jaso badute eskaintza. Muga hori aplikatuko da lan etekin irregularretarako ezarrita dagoen muga orokorra eragotzi gabe eta gauzako lan etekinei buruz esandakoaren arabera.

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

Aipatu den zenbatekoa gaintzen bada, bere osoan konputatu da soberakina.

Adibidea

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

Hona hemen aitortu behar dituzun etekin osoak:

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

– Langilea kaleratzeagatik ematen diren kalte-ordainen tratamendu fiskala

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

Lan harremana iraungia duten langileek jasotzen dituzten zenbatekoak salbuetsita dauden kopuruak baino handiagoak direnean²⁴, 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 gaintu lanbidearteko gutxieneko soldata (15.120 euro 2023ko ekitaldian) 2,5ekin biderkatu ondoren ateratzen den emaitza, hau da, ezingo dira 37.800,00 eurotik gorakoak izan. Muga horren gainetik dauden kopuruak (100eko 70ko portzentajea aplikatu aurretik hartzen da kontuan muga hori) oso-osorik integratuko dira zergaren zerga oinarrian.

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

- 1) Diru kopuru horiek enplegua murrizteko espediente baten ondorioz jasotzea, espediente hori beti ere Langileen Estatutuak 51. artikuluan xedatutakoaren arabera izapidetuta badago eta lan agintaritza eskudunak aurrez onartu badu, edo, bestela, lan harremana aipatu Estatu horren 52.c) artikuluan ezarritakoaren indarrez iraungitzea. Bi kasuetan, kaleratzea arrazoi ekonomiko edo teknikoengatik, antolaketa edo produkzio zioengatik, edo ezinbesteko arrazoiengatik egin beharko da.
- 2) Puntu honetan xedatutakoaren ondorioetarako, herri administrazioetako giza baliabideei buruzko plan estrategikoak enplegua murrizteko espedienteekin parakatuko dira helburu berdinak dituztenean.
- 2) Estatuko Enplegu Zerbitzu Publikotik, Gizarte Segurantzako Institutu Nazionaletik edo horien ordeko entitateetatik jasotako zenbatekoen kopuru osagarriak izatea. Jasotako zenbatekoek tratamendu bera

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

izango dute nahiz eta zergadunak, arrazoi bereziak direla-eta, inolako prestaziorik ez jaso erakunde horietatik ekitaldian zehar.

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

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

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

Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartuak, laugarren xedapen iragankorrean ezarritakoa betetzeko hitzartzen diren aseguru kontratuak enplegua murrizteko espedienteen prestazioak bideratzeko egiten badira, eta kontratu horien onuradunek 2001eko urtarrilaren 1etik aurrera jaso dituzten diru kopuruei –kontratu egin aurretik barruko fondoen kontura ordaindutakoei – Errenta Zergari buruzko Foru Arauak 19.2 artikuluan aurreikusitako integrazio portzentajeak aplikagarri bazitzaizkien, integrazio portzentaje horien aplikazioarekin jarraituko dute, eta, ondorio horietarako, kontratu egiteak ez du prestazio horien sorreralegia 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 badituzte²⁵.
2. Gizarte Segurantzaren edo klase pasiboaren erregimen publikoetatik jasotzen diren kalte-ordainak, eta umezurtzen eskolek eta antzeko erakundeek ordaindutako prestazioak, prezio bakarrean ordaindu direnean eta elbarritasunik eragiten ez duten lesioengatik emanda daudenean.
3. Elbarritasunik eragiten ez duten lesioengatik edo baliazintasun 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 salbuesia gainditzen dutenean.
5. Soldata osagarriak, pentsioak edo iraupen mugagabe-ko urtealdiak konpentsatu edo zuzentzeko, nahiz lan baldintzak aldatzeagatik ordaintzen diren zenbatekoak.

6. Lan harremana elkarren arteko adostasunez indargabetzeagatik enpresak langileari ordaindutako zenbatekoak. Ondorio horietarako, harreman estatutarioak eta bazkide langileak eta lan bazkideak kooperatibekin lotzen dituztenak lan harremanekin parekatzen dira. Hala ere, letra honetan aipatutako kontzeptuagatik jasotzen diren lehen 60.000,00 euroei %40ko integrazio portzentajea aplikatuko zaie.

7. Zerga honetan salbuesita ez dauden literatur, arte edo zientzia sariak, derrigorrez aitortu behar direnean²⁶.

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

8. %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 zituzten. Bidaia egiteko zure ibilgailua erabili zenuen, kanpoan lo egin behar izan gabe.

Honako frogagiriak dauzkazu:

Mudantza enpresaren faktura	1.202,02 €
Egindako kilometroak	600 km

Honako zenbatekoak geratzen dira zergatik salbuesita:

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

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

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

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

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

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

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

B adibidea

Eman demagun zeure enpresarekin ados jarri zarela indarrean duzun lan harremana amaitzeko. Hori dela-eta, enpresak 120.000,00 euroko kalte-ordaina eman dizu kapital moduan.

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

GARRANTZITSUA

ERRENTA IRREGULARRETARAKO BATERAKO MUGA

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

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

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

GUZTIAREKIN ERE, zergadunek jasotzen dituzten zenbateko handiko etekinei, beti ere, egiten duten jardueraren inguruar objektiboengatik, horrelako errendimenduak epe laburretan lortzen badituzte aurreko b) ataleko 8. zenbakian aipatu bezala (denboran modu irregular nabarmenean lortutako etekinen gainean), %50eko integrazio portzentajea aplikatuko zaie, zenbatekoa edozein dela ere (hau da, 300.000 euroko mugarik gabe), baldin eta 2016ko maiatzaren 1a baino lehen formalizatutako kontratuetatik badatoz.

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

c) Gizarte Segurantzaren prestazioak

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

Gizarte Segurantzaren edo klase pasiboen erregimen publikoek ordaindutako kalte-ordainak eta umezurtzen eskolek eta antzeko erakundeek ordaindutako prestazioak, prezio bakarrean ordainduta badaude edo elbarritasunik eragiten ez duten lesioengatik emandakoak badira, %50ean integratuko dira denboran zehar era irregular nabarmenean lortutako etekinak izateagatik, zergaldi bakar bati egozten zaizkionean²⁷.

27 Ikus 2.4.b) apartatua.

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

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

- 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 beragatik hurrengo urteetan jasotako prestazioei ezingo zaie murrizpen hau berriro aplikatu.
- 2012ko urtarrilaren 1a baino lehen, kontingentzia beragatik kapital moduko prestazioak jaso direnean BAKARRIK %60ko integrazio portzentajea berriro aplikatu ahal izango da. Horretarako beharrezkoa izango da aurreko prestazioaz geroztik bost urte igarotzea eta ordaindutako ekarpenen aldizkakotasuna eta erregularitasuna nahikoak izatea. Egindako ekarpenek aldizkakotasun eta erregularitasun nahikoa izango dute batez besteko iraupenaldia handiagoa denean lehen ekarpena egin denetik prestazioa jaso arte igarotako urte kopuruaren erdia baino. Ekarpenei batez besteko iraupenaldia kalkulatzeko, ekarpen bakoitza bere iraupenaren urte kopuruarekin biderkatu behar da lehenik eta, guztien batura egin ondoren, emaitza ordaindutako ekarpenen batura osoarekin zatitu behar da gero.

Umezurtzen eskolek eta antzeko erakundeek ordaindutako prestazioak, kopuru bakarrean ordaintzen direnean, eta elbarritasunik eragin ez duten lesioen kasuetatik datozenak zergaldi bakar bati egozten zaizkionean, %50ean integratuko dira denboran zehar era irregular nabarmenean lortutako etekinak izateagatik, betiere esandako kalte-ordain eta prestazio horiek ez badaude salbuetsita Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko foru arauak xedatutakoaren arabera²⁸.

e) Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetatik, pentsio planetatik, aurreikuspen plan aseguruetatik, 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 beragatik ezingo da murrizpen hau berriro aplikatu.
- 2012ko urtarrilaren 1a baino lehen, kontingentzia beragatik kapital moduko prestazioak jaso direnean bakarrik, %60ko integrazio portzentajea berriro aplikatu ahal izateko, beharrezkoa izango da aurreko prestazioaz geroztik bost urte igarotzea eta ordaindutako ekarpenen aldizkakotasuna eta erregularitasuna nahikoak izatea. Egindako ekarpenek aldizkakotasun eta erregularitasun nahikoa izango dute batez besteko iraupenaldia handiagoa denean lehen ekarpena egin denetik prestazioa jaso arte igarotako urte kopuruaren erdia baino. Ekarpenei batez besteko iraupenaldia kalkulatzeko, ekarpen bakoitza bere iraupenaren urte kopuruarekin biderkatu behar da lehenik eta, guztien batura egin ondoren, emaitza ordaindutako ekarpenen batura osoarekin zatitu behar da gero.

28 Ikus 2.4.b) apartatua.

Horretarako, lehenabiziko prestaziotzat hartuko da kapital moduan ekitaldi bakarrean kontingentzia bakoitza gerta-zeagatik jasotzen diren kopuruaren zenbateko osoa. Aurreko paragrafoan aipatzen diren ondoz ondoko prestazioei erregela bera aplikatuko zaie.

Apartatu honetan finkatutako tratamendua gaixotasun larri-gatik eta iraupen luzeko langabeziagatik jasotzen diren zenba-tekoei ere aplikatuko zaie.

%60ko portzentajea honako hauei ere aplikatuko zaie, alegia, Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak²⁹ 8.8 artikuluan aipatzen dituen kontingentziekin edo bertan aurreikusten diren egoerekin zer ikusirik ez duten arrazoiengatik jasotzen den lehen kopuruari.

Gogoratu behar da, gidaliburu honetako 1.7.25 atalean aipatu bezala, pertsona desgaituek errenta moduan lortutako pre-stazioak lanbidearteko gutxieneko soldata hiru halakoraino salbuetsita egongo direla gizarte aurreikuspeneko sistemetan haien alde egindako ekarpenengatik datozenean, baldin eta beren **desgaitasun fisiko edo zentzumenezkoa %65ekoa edo handiagoa bada, %33ko edo hortik gorako desgaitasun psikikoa badute edo, bestela, Kode Zibilaren XI. tituluaren xedatutakoaren esparruan ordezkatzeko ahalmena duen kuradoretzapean badaude.**

Adibidea

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

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

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

Zure etekin osoa

60.000,00 €-ren %60 = 36.000,00 €

Zure ezkontidearen etekin osoa

12.000,00 €-ren %60 = 7.200,00 €

f) Gizarte aurreikuspeneko mutualitateen prestazioak

Ondoko prestazioak kapital moduan jasotzen badira, %60 in-tegratuko dira:

- Kontingentzia bakoitzagatik jasotzen den lehen presta-zioa, betiere lehen ekarpena egin denetik bi urte baino gehiago igaro badira. Prestazioak elbarritasunagatik edo mendekotasunagatik jasotzen badira, bi urteko epea ez da exijituko. Kontingentzia beragatik hurrengo urteetan jasotako prestazioei ezingo zaie murrizpen hau berriro aplikatu.
- 2012ko urtarrilaren 1a baino lehen, kontingentzia beragatik kapital moduko prestazioak jaso direnean BAKARRIK %60ko integrazio portzentajea berriro apli-katu ahal izango da. Horretarako, beharrezkoa izango da aurreko prestazioaz geroztik bost urte igarotzea eta ordaindutako ekarpenen aldizkakotasuna eta erre-gulartasuna nahikoak izatea. Egindako ekarpenek aldizkakotasun eta erregulartasun nahikoak izango dute

batez besteko iraupenaldia handiagoa denean lehen ekarpena egin denetik prestazioa jaso arte igarotako urte kopuruaren erdia baino. Ekarpene batez besteko iraupenaldia kalkulatzeko, ekarpen bakoitza bere irau-penaren urte kopuruarekin biderkatu behar da lehenik eta, guztien batura egin ondoren, emaitza ordainduta-ko ekarpenen batura osoarekin zatitu behar da gero.

Gogoratu behar da, gidaliburu honetako 1.7.25 atalean aipatu bezala, pertsona desgaituek errenta moduan lortutako pre-stazioak lanbidearteko gutxieneko soldata hiru halakoraino salbuetsita egongo direla dira gizarte aurreikuspeneko siste-metan haien alde egindako ekarpenengatik, baldin eta beren **desgaitasun fisiko edo zentzumenezkoa %65ekoa edo handiagoa bada, %33ko edo hortik gorako desgaitasun psikikoa badute edo, bestela, Kode Zibilaren XI. tituluaren xedatutakoaren esparruan ordezkatzeko ahalmena duen kuradoretzapean badaude.**

Gizarte aurreikuspeneko mutualitateei aplikatzen zaien erregimen iragankorra:

- Jubilazio eta elbarritasun prestazioak gizarte aurrei-kuspeneko mutualitateekin hitzarturiko aseguru kon-tratuetatik badatoz eta horiei dagozkien ekarpenak, 1999ko urtarrilaren 1 baino lehen egindakoak, gu-txienez behin murriztu badira zerga oinarrian (zati ba-tean behintzat) lan etekin gisa integratu beharko dira zergaren zerga oinarrian.
- Integrazio hori egingo da baldin eta jasotako zenba-tekoak Zergaren araudiaren arabera zerga oinarrian murriztu ezin izan diren eta, beraz, lehendik tributatu duten ekarpenak baino handiagoak badira.
- Zerga oinarrian murriztu ezin izan diren ekarpenen zenbatekoa ezin bada frogatu, jubilazio edo elbarrita-sunagatik 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 kontra-tuetatik datozenean (beti ere Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak lehen xedapen gehigarrian eta lege hori garatzen duen araudian xedatutakoaren arabera³⁰), integratu behar den etekinen portzentajea prima ordaindu denetik kapitala jaso arte igarotako denbora hartuz kalkulatu da prestazio horien zenbatekoak fiskalki egotzi diren kon-tribuzioak eta langileak zuzenean egindako ekarpenak gainditzen dituzenean:

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

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

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

badira, eta kontratuak irau duen bitartean ordaindu diren primen aldizkakotasun eta erregularitasun nahikoa gorde badute. 1994ko abenduaren 31tik aurrera egindako aseguru kontratuei baino ez zaie aplikatuko portzentaje hori.

Noiz gordetzen dute aldizkakotasun eta irregularitasun 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.

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

Elbarritasunagatik jasotzen diren prestazioak

Elbarritasun prestazioak kapital moduan jasotzen badira, eta prestazio horiek enpresek pentsio konpromisoak betetzeko izenpetutako aseguru kolektiboen kontratuetatik badatoz (beti ere Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak lehen xedapen gehigarrian eta lege hori garatzen duen araudian xedatutakoaren arabera³¹), etekinen portzentaje bat integratuko da prestazioen zenbatekoak fiskalki egotzi diren kontribuzioak eta langileak zuzenean egindako ekarpenak gainditzen dituenen:

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

Noiz gordetzen dute aldizkakotasun eta irregularitasun 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.

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

- 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.

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

Adibidea

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

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

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

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

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

2. Enpresariaren ekarpenak prestazioak jasotzen dituzten pertsonen lan etekin gisa egotzi ez zaizkionen:

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 arabera³²), enpresariaren kontribuzioak egotzi ez direnez integrazio portzentajeak honela aplikatuko dira: langileak zuzenean egin dituen ekarpenak baldin badaude, integrazio portzentajeak ekarpen horiek gainditzen dituen zenbatekoari aplikatuko zaizkio, eta langilearen ekarpenik ez badago, jasotako prestazioaren zenbateko osoari. Etekinen integrazio portzentajeak aldatu egiten dira prima ordaindu denetik kapital jaso den arte igaro den denboraren arabera:

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

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

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 arabera³³), enpresarien kontribuzioak egotzi ez direnez integrazio portzentajeak honela aplikatuko dira: langileak zuzenean egin dituen ekarpenak baldin badaude, integrazio portzentajeak ekarpen horiek gainditzen dituen zenbatekoari aplikatuko zaizkio, eta langilearen ekarpenik ez badago, jasotako prestazioaren zenbateko osoari. Etekinen %60ko integrazio portzentajea aplikatuko zaie, elbarritasun maila edozein dela ere.

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

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

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

Aurreko a) eta b) letretan jasotako kasuek ez dute aldatuko primen izaera enpresak zerga arloan egoteari dagokionez, ez eta jatorrizko aseguru kontratuan ordaindutako primen antzinatasunaren konputua ere. Dena dela, aurreko b) lettran 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 aseguraturako prestazioak gehitzeko erabiltzen denean.
5. **2003ko urtarrilaren 1a baino lehen hitzartutako bizitza aseguru kolektiboak**, enplegatuei primak egotzi gabe lan etekinak sortzen dituztenak.

2003ko urtarrilaren 1a baino lehen hitzartutako aseguru kontratuetan prima guztiak 2003ko martxoaren 24a iritsi aurretik ordaindu badira langileei gauzazko lan etekin gisa fiskalki ego-

tzi gabe, aplikaziozkoa izango da Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 24ko 8/1998 Foru Arauak hamaseigarren xedapen iragankorrean jasotakoa.

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

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

2.5 Zein gastu dira kengarriak?

Zergadunak honako gastu hauek bakarrik kendu ahal izango ditu:

1. Kotizazioak:

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

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

- **Jarduera ekonomikoak:** ez dira kengarriak (beren kontura diharduten langileen kasua da).
- **Lan errentak:** **bai**, kengarriak dira (sozietateetako bazkide administratzaileen kasua da).

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

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

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

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

Gastu gisa kentzen diren zenbatekoak ez dira sartuko alderdi politikoaren aldeko kuoten eta ekarpenen kenkariaren oinarrian³⁴.

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

34 Ikus 12. kapituluaren barruan, "Kuota likidua eta kenkariak" izenekoa, 12.8.2 apartatua: "Kenkaria langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoaren aldeko kuota eta ekarpenengatik".

2.6 Zein hobari aplika daitezke?

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

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

Azalpena:

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

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

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

Zer gertatzen da aktiboan dauden langile desgaituekin?

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

- **%100, desgaitasun maila %33koa edo handiagoa eta %65etik beherakoa denean.**
- **%250, desgaitasun maila:**
 - %33 eta %65 bitartean dagoenean eta mugikortasuna mugatua dutenean. Mugikortasun mugatua dutela ulertuko da:
 - Abenduaren 23ko 1971/1999 Errege Dekretuak, desgaitasun 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.
 - Urriaren 18ko 888/2022 Errege Dekretuak, desgaitasun maila aitortu, ezarri eta kalifikatzeko prozedurari buruzkoak, onestutako Mugikortasun Jardueren Mugen azpibaremoan %25eko edo hortik gorako mugikortasun falta ematen zaizkion.
 - %65ekoa edo handiagoa denean.

Kode Zibilarren XI. tituluaren xedatutakoaren esparruan ordezkariak ahalmenak dituen kuradoretzapean dauden pertsonen ere %250 gehitu ahal izango dute hobaria, beren desgaitasun maila %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 dituztenean, hobaria lan etekin guztiak kontuan hartuz aplikatuko da, jasotzaile kopurua edozein dela ere.

2.7 Nola kalkulatzen da etekin garbia?

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

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

Adibidea

Langile batek 5 urte zeramatzan lanean enpresa batean, baina 2023ko martxoaren lehen kalendareratu da. Urte horretako lehen bi hilabeteetako soldata 3.606,07 eurokoa izan da. 42.070,85 euroko kalte-ordaina ere jaso du; hala ere, zati bat, 13.522,76 euro alegia, ez du aitortu behar (salbuesita dago) bidegabeko kaleratzea izan delako. Gizarte Segurantzaren kotasioa 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 €
Integrazio % (2 urtetik gorako epean sortutako errenta irregularragatik)	60%
Zerga oinarrian sartu beharreko kalte-ordaina (28.548,09 € x %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-bakarrik **lanaren etekinak**.

Alabaina, erregimen publikoetatik jasotzen diren **pentsio eta hartzeko pasiboak**, eta derrigorrezko mutualitate orokorretatik, pentsio planetatik, 2016/2341/EB Zuzendaritza erregulatutako pentsio planetatik, aurreikuspen plan aseguratuetatik, borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetatik, gizarte aurreikuspeneko mutualitateetatik, enpresen gizarte aurreikuspeneko planetatik eta mendekotasun aseguruetatik lortzen diren prestazioak, horien **onuradun diren pertsona fisikoei** egotziko zaizkie.

2.9 Noiz 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.
- Zergadunari leporatu ezin zaizkion zirkunstantzia justifikatuengatik gertatzen bada **lanaren etekinak ez direla jasotzen exijigarriak ziren zergaldietan**, beste batzuetan baizik, horiek kobratzen diren zergaldiari egotziko zaizkio, PFEZ foru arauaren 19. artikuluko 2. apartatuan xedatutakoa aplikatuta, hala badagokio.

Dena den, zergadunak beti aukeratu ahal izango du etekin horiek exijigarriak ziren zergaldiei egozte, autolikidazio osagarri bat aurkeztuta, zehapenik, errekar-gurik eta berandutze interesik zertan ordaindu gabe. Autolikidazio osagarri hori aurkezteko epea etekinak jasotzen diren egunetik zerga honen hurrengo autolikidazioa egiteko epea amaitu arte joango da.

- c) **Langabezi prestazioa ordainketa bakarreko modalitatean** jaso bada lan araudian aurreikusitakoaren arabera, baina zergatik salbuesteko baldintzak betetzen ez baditu³⁵, 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 bakarria egin izan ez balitz zergaldi bakoitzean zenbat denboran izango zen prestazioa jasotzeko eskubidea kontuan hartuz.
- d) **Zenbatetsitako errentak** produzituztat jotzen diren zergaldiari egotziko zaizkio.
- e) Zergadunak **atzerrira aldatu badu bere egoitza** eta, horregatik, zergadun izateari utzi badio, egozteko dauzkan errenta guztiak egoitza aldatu aurreko tokian zerga honengatik aitortu behar zuen azken zergaldiko zerga oinarrian sartuko dira, erregelamenduz finkatzen diren baldintzetan. Beharrezkoa izanez gero, aitortpen likidazio osagarri bat egingo da, baina zigorrik, berandutza interesik edo inolako errekar-gurik gabe.
- Egoitza Europar Batasuneko edo Europako Esparruko Ekonomikoko estatu kide batera aldatzen den kasuan, gertatzen bada estatu horrek baduela formalizatua Espainiarekin edo Europar Batasunarekin kreditu tributarioen kobrantzan elkarri laguntzeko akordio bat, Kontseiluaren 2010eko martxoaren 16ko 2010/24/EB Zuzentarauan aurreikusituen den elkarrekiko laguntzarekin parekatzen dena (zerga, eskubide eta bestelako neurriei dagozkien kredituen kobrantzan elkarri laguntzeari buruzkoa), zergadunak aukeran izango du errentak egozte aurreko paragrafoan xedatutakoari jarraituz edo, bestela, autolikidazio osagarri bat aurkeztea, zerga honengatik aitortu behar den azken zergaldiari buruz, zehapenik, berandutze interesik eta errekar-gurik gabe, egotzi beharreko errentak lortu ahala. Zergadun izaera galdu ez balitz errentok egotzi beharko ziren zergaldia aitortzeko epean aurkeztu beharko da autolikidazioa.
- f) **Zergaduna hiltzen bada**, egotzi gabe gelditu diren errenta guztiak aitortu behar den azken zergaldiko zerga oinarrian integratuko dira.

2.10 Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?

Lanaren etekinak ordainduak izan direla jotzen da.

Errenta zenbatetsien balorazioa **merkatuko ohiko balioaren** arabera egingo da. Merkatuko ohiko 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 araudiak³⁶ aurreikusitako eran.

Honako hauek izango dira pertsona edo entitate lotuak:

- Entitate bat eta bertako bazkide edo partaideak.
- Entitate bat eta haren kontseilari edo administratzaileak, beren eginkizunak betez jasotzen dituzten ordain-sariei dagokienez izan ezik.
- Entitate bat eta haren bazkide, partaide, kontseilari edo administratzaileen ezkontideak, 2003ko maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikoteko bikotekideak, edo ahaidetasun harreman bategi lotutako pertsonak. Harreman hori zuzeneko zein zeharkakoa izan daiteke, odolkidetasuneko, ezkontza bidezkoa edo izatezko bikotea eratzearen ondoriozkoa, hirugarren mailara artekoa betiere.
- Entitate bat eta beste entitate bateko kontseilari edo administratzaileak, baldin eta bi entitateak talde berekoak badira.

Lotura hori bazkide edo partaideen eta entitatearen arteko harremanaren arabera definitzen bada, partaidetzak 100eko 25ekoa edo handiagoa izan beharko du. Administratzaileei buruz egindako aipamenak zuzenbidezkoak nahiz izatezko administratzaileei eragiten die.

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

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

3

Kapital higiezinaren etekinak

- 3.1 Zer dira kapital higiezinaren etekinak?
- 3.2 Zeintzuk dira kapital higiezinaren etekin osoak?
 - 3.2.1 Nola konputatzen dira etekin osoak?
- 3.3 Zer gastu dira kengarriak?
 - 3.3.1 Gastu kengarriak kapital higiezinaren etekinak iraupen luzeko etxebizitzaren errentamenduetatik datozenean
 - 3.3.2 Gastu kengarriak kapital higiezinaren etekinak xede turistikoko edo sasoiko etxebizitzaren errentamenduetatik datozenean
 - 3.3.3 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 egoitzi behar 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 eratorzen diren kontraprestazio edo onura guztiak, diruzkoak nahiz gauzazkoak izan, eta beren izena edo izaera edozein delarik ere, baldin eta ondare elementu horiek zergadunaren titulartzapekoak badira eta zergadunak berak burutzen dituen jarduera ekonomikoetara 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 ekonomikoetara bakarrik atxikita ez badaude.

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

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

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

Noiz hartzen da errentamendua jarduera ekonomikotzat?

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

EZ dira kontratatutako pertsonatzat hartuko: batetik, zergadunaren ezkontidea, izatezko bikote-laguna, aurreko ahaidea, ondorengo ahaidea edo bigarren graduako zeharkako ahaidea —izan harreman horren jatorria ahaidetasuna, odol-kidetasuna, ezkontza, izatezko bikotearen eraketa edo adopzioa— eta, bestetik, sozietateen gaineko zergaren foru arauko 42.3. artikuluan ezarritakoaren arabera zergadunarekin lotutako pertsonatzat jotzen direnak.

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

3.2 Zeintzuk dira kapital higiezinaren etekin osoak?

Kapital higiezinaren etekin osoen barruan sartzen ditugu ondasun higiezin hiritar nahiz landatarrak errentan edo azpierrentan emateatik, 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, iraupen luzeko etxebizitzaren errentamenduetatik datozenak.
- Kapital higiezinaren etekinak, xede turistikoko edo asoiko etxebizitzaren errentamenduetatik 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, azpierrentari, lagapen hartzaile edo onuradunarengandik kontzeptu guztiengatik jasotzen den zenbatekoa. Higiezinarekin batera laga diren ondasun guztien zenbatekoa ere hor sartuko da, halakorik badago.

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

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

- Bi edo bost urtetik gorako epean lortutako etekinak, ez badira lortu aldian-aldian edo modu errepikatuan
- 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, iraupen luzeko etxebizitzaren errentamenduetatik ez datozenak, bi urtetik gorako epean sortu badira, **%60** integratuko da, eta bost urtetik gorako epean sortuak badira, berriz, **%50**.

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

Sorreraldia	Integrazio %
+2 urte	60
+5 urte	50

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

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

- 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 egozten bazaizkio eta iraupen luzeko etxebizitzaren errentamenduetatik ez badatoz:

1. Negozio lokalen errentamendu kontratua traspasatu edo lagatzeagatik lortutako kopuruak.

2. Ondasun higiezinaren eragindako kalteak direla—eta errentariarengandik, azpierrengandik edo lagapen—hartzailearengandik jasotako kalte—ordainak.

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

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

ERRENTA IRREGULARRETARAKO BATERAKO MUGA

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

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

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

Adibidea

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

Errentamendua

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

Kalte-ordaina

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

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

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

3.3 Zer gastu dira kengarriak?

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

3.3.1 Gastu kengarriak kapital higiezinaren etekinak iraupen luzeko etxebizitzaren errentamenduetatik datozenen

Ohiko etxebizitzetatik datozen etekin osoetatik honako gastuak dira kengarriak:

- **%20ko hoberia** 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 errentamenduetatik hartutako etekinak.

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

Etekin hauek aurrezpenaren oinarri likidagarrian integratuko dira.

3.3.2 Gastu kengarriak kapital higiezinaren etekinak xede turistiko edo sasoiko etxebizitzaren errentamenduetatik datozenen

Turistiko etxebizitzetatik eta sasoiko errentamenduetatik datozen etekin osoetatik honako gastuak dira kengarriak:

- **%20ko hoberia** 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.

Etekin hauek Oinarri likidagarri orokorrean integratuko dira.

3.3.3 Gastu kengarriak kapital higiezinaren etekinak etxebizitzetatik ez datozenen

Lokalen errentamenduetatik eta, baita ere, jabeak bitartekari bati alokatu eta bitarteko horrek, aldi berean, turistei azpierreant emandako etxebizitza turistikoaren errentamenduetatik jasotako, 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 hondamainen zenbatekoa**.

ERNE: ondasun higiezinaren errentamenduak Balio Erantsiaren gaineko Zergari lotuta eta salbuetsi gabe badaude,

Balio Erantsiaren gaineko Zerga kontuan hartu gabe konputatuko dira gastuak.

Bereziki, honako gastu hauek sartuko dira:

- a) Ondasunak edo erabilera nahiz gozamen eskubideak eskuratu, birgaitu edo hobetzeko inbertitu diren besteren kapitalen **interesak**, eta gainerako **finantzaketa gastuak**.
- b) **Estatukoak ez diren tributu eta errekareruak**, eta halaber, estatuko tasak eta errekareruak, beren izena edozein dela ere, baldin eta konputatutako etekinetan edo berauen iturri diren ondasun eta eskubideetan eragiten badute eta zigortzaileak ez badira, edo, bestela, zerga obligazioak berandu betetzeagatik ezarri ez badira.
- c) **Hirugarren batek zuzeneko edo zeharkako kontraprestazio gisa, edo zerbitzu pertsonalengatik**, hala nola, administrazio, zaintza, atezaintza edo antzekoengatik, **sortutako zenbatekoak**.
- d) Ondasunen **errentamendua**, azpierrementendua, lagapena edo eraketa **formalizatzeagatik** sortutako gastuak, eta ondasun, eskubide eta etekinen **defentsa juridikotik** eratorritakoak.
- e) **Artapen eta konponketa gastuak** ere dira kengarriak. Halakotzat hartzen dira:
 - Ondasun materialen ohiko erabilera mantentzeko asmoz erregulartasunez egiten direnak, hala nola, instalazioen margoketa, entokadura edo konponketa.
 - Elementuak aldatzekoak (berokuntza instalazioak, igogailuak eta seguritate atak jartzea, etab.)

ERNE: ondasunak handitu edo hobetzeko erabilitako kopuruak ez dira kategoriatan 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 higiezinak eta honekin batera lagatuko beste ondasunak **amortizatze**ko gastuak, betiere beren benetako balio galerarekin bat badatoz. Amortizazioek honako kasu hauetan beteko dute benetakotasun baldintza;
 - **Ondasun higiezinak:** urte bakoitzeko amortizazioa eskurapen balioaren %3koa baino handiagoa ez denean, zoruaren kostua sartu gabe. Zoruaren balioa ez bada ezagutzen, eskuratze kostua urte bakoitzeko zoruaren eta eraikuntzaren balio katalaren artean hainbanatuz kalkulatu da.
 - **Ondasun higigarriak, ondasun higiezinarekin batera laga eta urtebetetik gorako epean erabil daitezkeenak:** urteko amortizazioa ordaindu diren eskuratze kostuei gutxieneko 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 arabera³⁷.
 - **Erabilera eta gozamen eskubide errealeak:** ordaindutako eskuratze kostua amortizatu daiteke. Eskubideak iraupen jakin bat duenean, amortizazioa kalkulatu da eskubide edo ahalmenaren eskuratze kostua hark irauten duen urte kopuruarekin zatituta. Aldiz, esku-

bideak bihurtzekoak direnean, amortizazioa ordaindu den 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 bakoitzeko. Kapital higiezinaren etekinak etxebizitzatik etortzen ez direnean zerga oinarri orokorrean sartzen dira.

3.4 Nola kalkulatu da etekin garbia?

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

Adibidea

Eman dezagun bi ondasun higiezin daukazakula:

1. Lehen ondasun higiezin Hondarribian errentan emandako etxebizitza da. Bere balio katastrala 180.300,00 eurokoa da eta 2023an 9.500,00 euroko etekinak izan dituzu. Ondasun Higiezinaren gaineko Zergaren ordain nagiria 138,83 eurokoa da. Etxebizitza hori erosteko, mailegu bat eskatu zenion bankuari, urtean 1.909,42 euroko interesak ordaindu dituzu eta beste 2.136,34 euro amortizatu.
2. Bigarrena Azpeitiko lokala da, errentan emandakoa baita ere. 3.606,07 euroko errenta jaso duzu, eta honako gastuak sortu dizkizu:

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

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

Horrez gainera, beste 96,16 euro ere ordaindu dituzu 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 dituzagun orain ondasun higiezin bakoitzaren etekin garbiak:

1. - Hondarribian errentan emandako etxebizitza

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

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

2. - Azpeitian errentan emandako lokala

Gastuak	
Asegurua	180,30 €
Artapena	120,20 €
Etxezaintza	240,40 €
Administrazioa	60,10 €
Maileguaren interesak	901,52 €
Ondasun higiezinaren gaineko zerga	96,16 €

³⁷ Ikus amortizazio taula sozietateen gaineko zergaren araudian.

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 errealeen 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 eta eskubideetatik datozen etekinak erdibana egotziko zaizkie, beste partaidetza kuota bat frogatzen denean izan ezik. Aldiz, arau berberei jarraituz ondasun edo eskubideak ezkontide batenak edo izatezko bikoteko kide batenak bakarrik direnean, horietatik datozen etekinak ezkontide horri edo bikoteko kide horri egotziko zaizkio oso-osorik.

3.6 Noiz egotzi behar dira kapital higiezinaren etekinak?

Kapitala higiezinaren etekinak kobrantza gertatzen den zergaldiari egotzi behar zaizkio.

Zenbatetsitako errentak produzitutzat jotzen diren zergaldiari egotziko zaizkio.

Zer egin behar da egoitza atzerrira aldatzen bada?

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

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

Eta hiltzen bada?

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

3.7 Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?

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

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

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

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

- Kapital higiezinaren etekinak etxebizitzetatik datoze-nean, 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 zerga oinarrian?
- 4.3 Zeintzuk dira kapital higigarriaren etekin osoak?
 - 4.3.1 Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinak
 - 4.3.2 Kapital propioak beste batzuei lagatzeagatik lortutako etekinak
 - 4.3.3 Kapitalizazio eragiketetatik, bizitza edo elbarritasun 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 kalkulatzen da etekin garbia?
- 4.6 Nori egozten zaizkio kapital higigarriaren etekinak?
- 4.7 Noiz egozten dira kapital higigarriaren etekinak?
- 4.8 Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?
- 4.9 Eragiketa lotuak

4.1 Zer dira kapital higigarriaren etekinak?

Kapital higarririk zuzenean edo zeharka eratortzen diren kontraprestazio edo onura guztiak, diruzkoak, nahiz gauzazkoak izan, hartzen dira kapital higigarriaren etekin osoztat, 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 dira³⁸, ez kapital higigarriaren etekintzat.

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

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

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

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

4.2 Zer dira gauzen bidezko etekinak?

4.2.1 Gauzen bidezko etekinen kontzeptua

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

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

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

4.2.2 Nola baloratzen dira?

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

4.2.3 Nola integratzen dira zerga oinarrian?

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

4.3 Zeintzuk dira kapital higigarriaren etekin osoak?

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

4.3.1 Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinak

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

1. Dibidenduak, batzarretara joateko primak eta mozkin partaidetzak.
2. Mota guztietako aktiboetatik datozen etekinak —salbu akzio liberatuen entrega—, baldin eta haiek ahalmena ematen badute, estatutuen arabera edo sozietateko organoen erabakiz, entitate beren mozkinetan, salmentetan, eragiketetan, diru sarreretan edo antzeko kontzeptuetan parte hartzeko, lan pertsonalaren ordainketarekin zerikusirik ez duten arrazoiengatik.
3. Entitatearen fondo propioetan dagoen partaidetza adierazten duten balore edo partaidetzak erabili edo gozatzeko eskubideak eratu edo lagatzeagatik lortutako etekinak, beren izena edo izaera edozein dela ere.
4. Entitate batetik jasotako beste edozein onura, bertako bazkide, akziodun, asoziatu edo partaide izateagatik.
5. Akzio edo partaidetzen jaulkipen primaren banaketa. Lortutako zenbatekoak, ukitutako akzio edo partaidetza bakoitzak banaka hartuta duen eskurapen balioa gutxituko du, hura deuseztatu arte, eta, soberakina agertuz gero, kapital higigarriaren etekin gisa zergapetuko da.

Aurreko paragrafoan ezarritakoa gorabehera, banatzen den jaulkipen prima Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2014ko maiatzaren 15eko 2014/659/EB Zuzentarauan, finantza tresnen merkatuari buruzkoan, araututako balore merkatuetako batean negoziatzeko onartuta ez dauden baloreei badagokie, balore horiek sozietate edo entitateen funts propioetan parte hartzea adierazten badute, eta prima banatu aurretik itxizko azken ekitaldian akzio edo partaidetza horien funts propioek duten balioaren eta haien eskurapen balioaren arteko diferentzia positiboa bada, lortuta

³⁸ Ikus 5. kapitulua, "Jarduera ekonomikoen etekinak" izenekoa.

ko zenbatekoa edo jasotako ondasun edo eskubideen merkatu balio normala kapital higigarriaren etekintzat hartuko da, diferentzia positibo horren mugarekin.

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

Muga horretatik gorako soberakina akzio edo partaidetzen eskurapen balioa murrizteko erabiliko da.

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

6. Parrafo honetan zerrendatutako entitateetako batean eskubide ekonomiko bereziak ematen dituzten partaidetza, akzio edo bestelako eskubideetatik ondorioztatzen diren etekinak, entitate horietako, horien entitate kudeatzaileetako edo taldeko entitateetako administratzaileek, kudeatzaileek edo enplegatuek lortutakoak direnean, betiere letra honen barruan ezartzen diren baldintzak betetzen badira.

- a) Puntu honetako lehen paragrafoan aipatzen diren entitateak honako hauek dira:

1º) Izaera itxiko inbertsio alternatiboko funtsak, Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2011ko ekainaren 8ko 2011/61/EB Zuzentarauan definituak, kategoria hauetako batean sartzen direnean (2011/61/EB Zuzentzara, inbertsio funts alternatiboen kudeatzaileei buruzkoa, 2003/41/EE eta 2009/65/EE Zuzentzara eta 1060/2009 (EE) eta 1095/2010 (EB) Erregelamenduak aldatzen dituen):

i) Azaroaren 12ko 22/2014 Legean araututako entitateak. Lege horren bidez arrisku kapitaleko entitateak, inbertsio kolektiboko bestelako entitate itxiak eta inbertsio kolektiboko entitate itxien entitate kudeatzaileak arautzen dira, eta inbertsio kolektiboko erakundeei buruzko azaroaren 4ko 35/2003 Legea aldatzen da.

ii) Europako arrisku kapitaleko funtsak, Europako arrisku kapitaleko funtsei buruzko Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2013ko apirilaren 17ko 345/2013 (EB) Erregelamenduan arautuak.

iii) Europako gizarte ekintzaileetako funtsak, Europako gizarte ekintzaileetako funtsei buruzko Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2013ko apirilaren 17ko 346/2013 (EB) Erregelamenduan arautuak.

iv) Europako epe luzerako inbertsio funtsak, Europako epe luzerako inbertsio funtsei buruzko Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2015eko

apirilaren 29ko 2015/760 (EB) Erregelamenduan arautuak.

- 2º) Aurrekoen pareko beste inbertsio erakunde batzuk.

- b) Puntu honetako lehen paragrafoan aipatzen diren baldintzak honako hauek dira:

1º) Partaidetza, akzio edo eskubide horien eskubide ekonomiko bereziak gauzatu daitezten, ezinbesteko baldintza da aurreko a) letran aipatutako entitateko gainerako inbertsioekin entitatearen erregelamenduan edo estatutuan zehaztutako gutxieneko errentagarritasun bermatua lortzea.

2º) Partaidetzak, akzioak edo eskubideak bost urtez mantendu behar dira gutxienez, salbu eta aurretiaz likidatzen direnean, baliorik gabe geratzen direnean edo, entitate kudeatzailea aldatzeagatik, osorik edo partez galtzen direnean. Horrelakoe-tan, etenik gabe mantendu behar dira, zirkuntantzia horiek gertatu dira.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa puntu honetako a) letran aipatzen diren entitatei exijitu ahal izango zaie, baldin eta entitate horiek partaidetza, akzio edo eskubideen jabetza badute.

Puntu honetan aurreikusitako tratamendua ez da aplikagarria izango baldin eta eskubide ekonomiko bereziak, zuzenean edo zeharka, jurisdikzio ez-kooperatibo gisa kalifikatuta dagoen herrialde edo lurralde batean egoilartutako entitate batetik badatoz edo lurralde edo herrialde horrekin ez bada hitzartu elkarlaguntzari buruzko inolako araudirik zerga arloko informazioa trukatzeko, betiere Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak ezarritako terminoetan.

7. Kapital murrizpenaren xedea ekarpenak itzultzea denean:

- Kotizatutako sozietateetan murrizketaren jatorria bereiztu egiten da, eta ulertzen da murrizketak banatu gabeko mozkinetatik ez datorren kapital sozialaren zatiari eragiten diola lehenik, kapital soziala deuseztatu arte:

- Kapital murrizpena banatu gabeko mozkinetatik ez datorrenean: itzulketaren 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: kontzeptu honengatik jasotzen diren kopuru guztiak dibidenduak, batzarretara joateko primak eta edozein motatako entitateen mozkin-partaidetzak bezala zergapetuko dira.

- Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2014ko maiatzaren 15eko 2014/659/EB Zuzentarauan, finantza tresnen merkatuari buruzkoan, araututako balore merkatuetako batean negoziatzeko onartuta ez dauden sozietateetan, murrizketaren jatorria bereiztu egiten da, eta ulertzen da murrizketak banatu gabeko mozkinetatik ez datorren kapital sozialaren zatiari eragiten diola lehenik, kapital soziala deuseztatu arte:

- Kapital murrizpena banatu gabeko mozkinetatik ez datorrenean: murrizpenaren aurretik itxitako azken ekitaldian akzio edo partaidetza horien fondo propioek duten balioaren (balio horri honako kontzeptu hauek kenduta: batetik, kapital murriztapena egin aurretik emandako etekinen zenbatekoa, fondo propio horietan sartutako erreserbetatik datozen; eta, bestetik, fondo propio horietan sartutako erreserba legalki baliaezinen zenbatekoa) eta haien eskurapen balioaren arteko diferentzia positiboa bada, lortutako zenbatekoa edo jasotako ondasun edo eskubideen merkatu balio normala kapital higigarriaren etekintzat hartuko da, diferentzia positibo horren mugarekin. Muga horretatik gorako soberakina akzio edo partaidetza horien eskurapen balioa murrizteko erabiliko da, balio hori deuseztatu arte. Kasu hauetan, lortutako zenbateko osoak edo zati batek kapital higigarriaren etekin gisa tributatu egin duenez, ondoren zergadunak dibidenduak edo mozkinetako partaidetzak lortzen baditu, beti ere entitate beretik badatoz eta kapital murriztapena egin zenetik zergadunaren ondarean egon diren akzio eta partaidetzei badagozkie, dibidenduen edo mozkinetako partaidetzen bidez lortutako zenbateko horrek gutxitu egingo du akzio edo partaidetza horien eskurapen balioa, hori deuseztatu arte, baina aurretik kapital murriztapenean kapital higigarri gisa tributatuak kopuruaren mugarekin.
 - Kapital murriztapena banatu gabeko mozkinen ondorio denean: kontzeptu honengatik jasotzen diren kopuru guztiak dibidenduak, batzarretara joateko primak eta edozein motatako entitateen mozkin-partaidetzak bezala zergapetuko dira.
8. 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.

4.3.2 Kapital propioak beste batzuei lagatzeagatik lortutako etekinak

Era guztieta 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 guztieta aktiboak eskualdatu, itzuli, amortizatu, trukatu edo bihurtzeagatik lortzen diren errentak.

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

ERNE: era guztieta 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 guztieta 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.

Etekin **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.

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

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

Adibidea

2023. urtean 3.000,00 euroko aktibo finantzarioa erosi zenuen, eta 2023ko abuztuaren 2an 2.884,86 eurotan saldu. Aktibo horren erosketagatik 19,53 euroko gastuak izan zenituen. 2023ko irailaren 16an, beste aktibo finantzario homogeneo bat erosi zenuen 3.000,00 euro ordainduz.

Aktibo finantzarioaren salmenta

Aktibo finantzarioaren salmenta

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

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

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

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

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

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

**MENDEKO FINANTZA EKARPENAK
EUSKADIKO KOOPERATIBENAK
ZERGA ARAUBIDE BEREZIA**

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

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

1) Balore horiek eskualdatu, itzuli, amortizatu, trukatu edo bihurtzeko eragiketen kasuan, lortutako etekinak kapital propioak hirugarrenei lagatzeagatik lortutako etekintzat joko dira. Entitate merkaturatzaileekin adostutako akordio estrajudizialen ondorioz egiten diren transakzioek ere tratamendu bera zango dute, dagozkien ordainketei konturako atxikipena aplikatu edo ez.

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

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

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

Kategoria honen barruan honako etekinak sartzen dira:

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

a) Kapital diferitua

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

$$\text{Kapital higigarriaren etekina} = \text{jasotako kapitala} - \text{ordaindutako primak}$$

b) Berehalako errentak

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

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

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

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

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

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

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

Adibidea

150.253,03 euroko prima ordaindu zenuen berehalako errenten aseguru bat kontratatuzko. 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: eratzen den errentaren uneko balio finantzario-aktuarialari ordaindu diren primak kendu behar zaizkie. 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, eratzen den errentaren uneko balio finantzario-aktuariala 36.926,81 eurokoa da.

Errentagarritasun diferitua:

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

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

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

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

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 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 Bateratuak³⁹ lehen xedapen gehigarrian eta berau gartzten duen araudian ezarritakoaren arabera izenpetzen direnekin). Kasu horretan, prestazio horiek kapital higigarriaren etekin gisa integratuko dira zergaren zerga oinarrian, horien zenbatekoa kontratuagatik ordaindutako primak baino handiagoa den unetik aurrera, eta errentak eskuratu badira dohaintzaz edo doan eta inter vivos egindako beste edozein negozio juridiko bidez, prestazio horiek errenten eraketa uneko balio aktuariala baino handiagoak direnean integratuko dira oinarrian. Horrelakoetan, beraz, berehalako errentetarako aurreikusi diren portzentajeak ez dira aplikatuko. Erregimen berezi hau aplikatu ahal izateko, bi baldintza bete behar dira:

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

Horrez gain, bi baldintza hauek bete beharko dira:

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

- Prestazioak Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak⁴⁰ 8.6 artikuluan aipatzen dituen kasuetan bakarrik jaso daitezke, pentsio plan eta fondoetarako ezarritakoari jarraiki.
- Aseguru kontratuaren horniduretan mobilizazioen bat izan dela ulertuko da Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak⁴¹ lehen xedapen gehigarrian eta berau garatzen duen araudian esku-bide ekonomikoak erabiltzeari buruz ezartzen dituen mugak betetzen ez direnean, enpresek pentsio gaietan hartutako konpromisoak betetzeko izenpetutako aseguru kolektiboetara dagokienez.

Adibidea

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

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

Erregimen orokorra lehen adierazi duguna izango litzateke:

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

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

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

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

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

d) Aldi baterako edo biziarteko errentak irautitzea.

Herentzia, legatu edota beste edozein ondorengotza-tituluren bidez eskuratu ez diren aldi baterako edo biziarteko errentak irautitzen 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 eskuratuak badira, errentak eratu arte metatutako errentagarritasunaren zenbatekoa ere kenduko da.

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

4.3.3.1 Biziarteko eta aldi baterako errentei aplikatzen zaien erregimen iragankorra

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

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

Biziarteko errenten kasuan, portzentaje horiek aplikatuko dira errenta eratzeko unean hartzaileak duen

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

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

adinaren arabera, edo errentaren iraupen osoaren arabera, aldi baterako errentak baldin badira.

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

Biziarreko 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 eraturako biziarreko edo aldi baterako errentak erreskatzegatik*

1999ko urtarrilaren 1a baino lehen eratu diren biziarreko edo aldi baterako errentak erreskatzatzen 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 sarreratzat hartuko da).
- **Laguntza teknikoak ematek** datozenak, laguntza edo prestazioa jarduera ekonomiko baten barruan ematen denean izan ezik.
- **Ondasun higikor, negozio edo meategiak errentan ematek** datozenak, bai eta azpierreantamendua dela-eta azpierreantatzaileak jasotakoak ere, beti ere jarduera ekonomikorik osatzen ez dutenean.
- **Irudia ustiatzeko eskubidea lagatetik** edo irudia erabiltzeko onarpen edo baimenetik datozenak, salbu eta etekin horiek irudia ustiatzeko eskubidea sortzen duenak berak eskuratzen baditu edo jarduera ekonomiko baten baitan sortzen badira.

4.3.5 Etekinen zein portzentaje aitortu behar da?

Kapital higigarriaren etekin osoa aurreko apartatuetan zehaztutako etekin guztiek osatuko dute oro har. Hala eta guztiz ere, ondorengo kasuetan, kapital higigarriaren etekin osoa lortzeko, etekin horien zenbateko osoari portzentaje jakin batzuk aplikatuko zaizkio eta, horren ondorioz, gainerakoa zerga oinarritik kanpo 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 portzentajek:

a) 4.3.4 apartatuko etekinak, bi edo bost urtetik gorako epean lortutakoak eta aldian-aldian edo behin eta berriro lortu ez direnean

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

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

Sorreraldia	Integrazio %
+2 urte	60
+5 urte	50

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

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

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

Adibidea

2019ko urtarrilaren 1ean merkataritza-lokal baten errentamendu kontratua formalizatu zenuen, 2023ko 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 azpierreantariarengandik jasotako kalte-ordainak.

ERRENTA IRREGULARRETARAKO BATERAKO MUGA

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

- Bi edo bost urtetik gorako epean lortutako etekinak

- Denboran zehar era irregular nabarmenean lortutako etekinak

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

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

Kapital geroratu bat jasotzen denean, 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako etekin garbi osoan 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 birliduta.

Etekin garbi osotik murriztu beharreko zenbatekoa honela kalkulatu da:

1. Zehaztu behar da zein zati dagokion etekin garbi osotik 1994ko abenduaren 31 baino lehen ordaindutako prima bakoitzari. Lortutako etekin osotik aseguru kontratutako 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 behar 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 epean sortutako etekinak (ikus 4.3.4)	60
Bost urtetik gorako epean sortutako etekinak (ikus 4.3.4)	50
Denboran zehar era irregularrean lortutako etekinak	50

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

4.4 Zein gastu dira kengarriak?

1. Etekinak lortzen badira laguntza teknikoak emategatik edo ondasun higigarri, negozio edo meategiak errentan zein azpierrean 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 justifikatutzat zirkunstantzia hori:
 - Zorduna konkurtso egoeran dagoenean.
 - Zergadunak kobratzeko egin duen lehen saialditik zergaldiaren amaiera bitartean sei hilabete baino gehiago igaro direnean krediturik berritu gabe.

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

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

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

4.5 Nola kalkulatu da etekin garbia?

Kapital higigarriaren etekin garbia etekin osoen batura izango da hurrengo kasuetan izan ezik:

- Etekin horiek laguntza teknikoak emategatik edo ondasun higikor, negozio edo meategiak errentan zein azpierrean jartzeagatik lortu badira, horrelakoetan bi haiek kendu behar da baitira: haiek lortzeko beharrezkoak izan diren gastuak, eta, hala badagokio, diru sarreraren iturri diren ondasun edo eskubideek jasandako hondamenaren zenbatekoa.
- Etxebizitzaren azpierrean datozen etekinak direnean, betiere bertan jarduera ekonomikoa egiten ez bada, etekin garbia lortzeko soilik izango da kengarrria azpierreantzatzaileak errentamendu gisa ordaindutako zenbatekotik azpierrean hartutako elementuari dagokion parte proportzionala, eta, gainera, 100eko 20ko hobaria aplikatuko zaio azpierrean emandako higiezin bakoitzeko lortutako etekin osoen eta gastu kengarri gisa konputatutako zenbatekoaren arteko diferentziari.

4.6 Nori egozten zaizkie 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 titularitatean duen partaidetzaren arabera lortu dituela etekinak ulertuko da. Beraz, kotitular bakoitzak honako hau egin beharko du: lehenik, bere titularitate portzentajea ondasun edo eskubideak sortu dituen sarrera eta gastu guztiei aplikatu, eta hortik ateratzen den emaitza etekin oso bezala eta gastu kengarri bezala aitortu hurrenez hurren.

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

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

4.7 Noiz egotzen dira kapital higigarriaren etekinak?

Kapital higigarriaren etekinak jasotzaileak exijitzen dituen zergaldiari egotziko zaizkio.

Zenbatetsitako errentak produzitutzat jotzen diren zergaldiari egotziko zaizkio.

Zer egin behar da egoitza atzerrira aldatzen bada?

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

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

Eta hiltzen bada?

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

4.8 Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?

Ondasun eta eskubideen lagapenak ordainduak izan direla jotzen da.

Etekin zenbatetsien balorazioa **merkatuko ohiko balioaren arabera** egingo da. Merkatuko ohiko 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: 2023. urterako, diruaren legezko interesa %3,25 izan da.

4.9 Eragiketa lotuak

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

Honako hauek izango dira pertsona edo entitate lotuak:

- Entitate bat eta bertako bazkide edo partaideak.
- Entitate bat eta haren kontseilari edo administratzaileak, beren eginkizunak betetz jasotzen dituzten ordain-sariei dagokienez izan ezik.
- Entitate bat eta haren bazkide, partaide, kontseilari edo administratzaileen ezkontideak, 2003ko maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikoteko bikotekideak, edo ahaidetasun harreman batek lotutako pertsonak. Harreman hori zuzeneko zein zeharkakoa izan daiteke, odolkidetasuneko, ezkontza bidezkoa edo izatezko bikotea eratzearen ondoriozkoa, hirugarren mailara artekoa betiere.
- Entitate bat eta beste entitate bateko kontseilari edo administratzaileak, baldin eta bi entitateak talde berekoak badira.

Lotura hori bazkide edo partaideen eta entitatearen arteko harremanaren arabera definitzen bada, partaidetzak 100eko 25ekoa edo handiagoa izan beharko du. Administratzaileei buruz egindako aipamenak zuzenbidezkoak nahiz izatezko administratzaileei eragiten die.

5

Jarduera ekonomikoen etekinak

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

5.1 Zer dira jarduera ekonomikoen etekinak?

Jarduera ekonomikoen etekintzat honako hauek hartzen dira oro har: lan pertsonaletik eta kapitaletik, bietatik aldi berean edo horietako batetik bakarrik, 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 profesionaletatik⁴² datozenak (ingeniariak, albaitariak, 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 irabazitzaile joko beharra dagoen.

Bada, ondasun higiezinaren errentamendua eta salerosketa jarduera ekonomikotzat hartuko da jarduera horretan gutxienez langile bat aritzen bada, lan kontratu batekin, lanaldi osoan eta jarduera horretan eskusiboki jarduten bada.

Honako hauek EZ dira kontratatutako pertsonatzat hartuko: batetik, zergadunaren ezkontidea, izatezko bikotekidea, aurreko ahaidea, ondorengoa edo bigarren graduako alboko ahaidea —ahaidetasunaren jatorria odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotearen eraketa edo adopzioa izan daiteke—; eta, bestetik, zergadunarekin lotutako pertsonatzat jotzen direnak, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 42. artikuluko 3. apartatuan ezartzen denaren arabera.

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

5.2 Nori esleitzen zaizkio jarduera ekonomikoen etekinak?

Jarduera ekonomikoen etekinak, jarduera horiei atxikitako **produkzio bide eta giza baliabideak beren kontura, pertsonalki eta zuzenean kudeatu ohi dituztenek** lortuak direla jotzen da. Aurkako frogarik ezean, baldintza horiek jarduera ekonomikoen titular gisa agertzen direnek betetzen dituztela ulertuko da.

5.3 Nork tribututzen du “errentak esleitzen dituzten entitateetan”? Nola tribututzen da⁴³?

5.3.1 Nork tribututzen du?

Sozietate zibiletan (nortasun juridikoa izan ala ez), banatu gabeko herentzietan⁴⁴, ondasun komunitateetan, eta martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak, Gipuzkoako Zergen Foru Arau Orokorrak, 35.3. 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 frogaririk, etekina zati berdinetan egotziko zaio horietako bakoitzari. Egotzitako errentek jarduerearen edo errenta iturriaren izaera bera izango dute bazkide, oinordeko, komunero eta partaideentzat.

Testamentu—ahalordea erabili gabe duten herentzietan ez zaie aplikatuko errentak esleitzeko araubidea, eta 5.3.3. atalean dioenaren arabera zergapetuko dira.

Apartatu honetan ezarritakoa ez zaie aplikatuko sozietateen egoitza fiskalari buruzko araudia dela—eta sozietateen gaineko zergaren zergadun diren sozietate zibiletako bazkideei.

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

5.3.2 Nola tribututzen da?

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

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

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

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

⁴² Jarduera profesionalak Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergaren tarifetako bigarren eta hirugarren sekzioetan jasotzen dira.

⁴³ Ikus 7.4 apartatua, errenten esleipenari buruzkoa.

⁴⁴ Banatu gabeko herentziak: oinordekoek onartu zain daudenei esaten zaie.

5.3.3 Nola zergatzen dira testamentu ahalordea erabili gabe duten herentziak?

Testamentu-ahalordea erabili gabe duten herentzietan dagozkien etekinak, ondare irabazi eta galerak eta errenta egozpenak herentziako ondasunen gozamen-dunari esleituko zaizkio, haien jatorriaren edo iturriaren arabera, baldin eta, kausatzaileak hala xedatuta edo Euskal Zuzenbide Zibilarren legeria aplikatuta, ondasun eta eskubideen gainean gozamen-eskubidea ezarri bada pertsona jakin batentzat edo gehiagorentzat.

Aurreko paragrafoan aipatutako ondare irabazi eta galerak gozamen-dunari esleituko zaizkio, bakar-bakarrik, baldin eta eskualdaketa batetik ez datozen ondasun eta eskubideengatik sortu badira.

Jarduera ekonomikoen etekinak izaera horrekin esleituko zaizkio gozamen-dunari.

Etekinak eta errenta egozpenak gozamen-eskubide bati lotuta ez dauden ondasun edo eskubideetatik datozenean, eta ondare irabazi eta galerak apartatu honetako bigarren paragrafoan aipatutakoak ez bestelakoak direnean, herentziari berari esleituko zaizkio, eta Gipuzkoako Lurralde Historikoko zerga sistema Euskal Zuzenbide Zibilarren berezitasunetara egokitzen duen 2016ko azaroaren 14ko 4/2016 Foru Arauak II. tituluan ezarritakoaren arabera zergapetuko dira.

5.3.4. Nola zergatzen dira sozietateen egoitza fiskalari buruzko araudia dela-eta sozietateen gaineko zergaren zergadun diren sozietate zibilelak?

Sozietateen egoitza fiskalari buruzko araudia dela-eta sozietateen gaineko zergaren zergadun diren sozietate zibilelak bazkideek beren pertsona fisikoaren gaineko zergaren zerga oinarriaren barruan sartu beharko dute sozietate zibilak lortutako errenta positiboa, bakoitzari dagokion proportzioan, eta erregela hauek aplikatuko zaizkie:

- Errenta positibo hori beren zerga oinarrian sartuko dute, hain zuzen, sozietate zibilak bere ekitaldi soziala bukatzen duen egunaren ostean amaitzen den zergaldian.
- Zerga oinarriaren barruan sartu beharreko errenta positiboaren zenbatekoa kalkulatzeko, zerga oinarria zehazteari buruz foru arau honetan bertan zein zerga honi buruzko beste xedapenetan ezarritako printzipio eta irizpideak jarraituko dira. Horretarako, errentatzat joko da, hain zuzen, irizpide eta printzipio horiek aplikatuz ateratzen den zerga oinarriaren zenbatekoa.
- Xedapen gehigarri honetan ezarritakoa aplikagarria zaien zergadunek zerga honen kuota osotik kendu ahal izango dituzte sozietateen gaineko zergaren antzeko edo pareko zerga edo kargengatik sozietate zibilak benetan ordaindutako zenbatekoak, zerga oinarrian sartutako errenta positiboari dagokion partean.

Letra honetan aipatutako kenkariak ezin du gainditu zerga oinarrian sartutako errenta dela-eta zerga honetan ordaindu beharreko kuota osoa, eta atzerrian ordaindutako zergak kenduz gero, kenkariaren zenbatekoa ezin da izan errenta Gipuzkoako lurralde historikoko sozietateen gaineko zergaren araudiaren menpean dagoen entitate batek ordainduz gero errenta hori dela-eta ordaindu beharreko kuota osoa baino gehiago.

Atal honetan jasotakoa aplikagarria zaien zergadunek, zerga honen aitopenearekin batera, sozietate zibilari buruzko datu hauek aurkeztu behar dituzte:

- Izena edo sozietate izena, eta egoitza soziala.
- Administratzaileen zerrrenda.

- Balantzea, eta galera-irabazien kontua.
- Sozietateen gaineko zergaren aitopena, zerga oinarriaren barruan sartu beharreko errenta positiboaren zenbatekoa akreditatzen duena.
- Zerga oinarrian sartu beharreko errenta positiboari dagokionez ordaindutako zergen justifikazioa.

Ez dira zerga oinarrian sartuko sozietate zibiletatik jasotako dibidenduak edo mozkinetako partaidetzak, ez eta sozietate horietako partaidetza eskualdatuz lortutako errentak ere, baldin eta errenta horiek zerga honen zerga oinarrian integratu badira xedapen gehigarri honetan ezarritakoa aplikatuz.

Tratamendu bera aplikatuko zaie konturako dibidenduei.

Errenta positibo bera behin bakarrik integratu daiteke, nola eta zer entitatetan sortzen den kontuan hartu gabe.

Jarduera ekonomikoen etekinengatik ez da ordainketa zati-katurik egin beharko, etekinak lortu dituztenak Sozietateen gaineko Zergaren araubide orokorrean tributatzen duten sozietate zibilelak bazkideak direnean.

2006ko azaroaren 28ko 35/2006 Legearen hemeretzigarren xedapen iragankorrean xedatutakoaren arabera desegin eta likidatutako sozietate zibilelak bazkideen araubidea (lege horrek pertsona fisikoaren errentaren gaineko zerga arautzen du, eta sozietateen gaineko zergari, ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari eta Ondarearen gaineko Zergari buruzko legeen alderdi batzuk aldatzen ditu).

2006ko azaroaren 28ko 35/2006 Legearen hemeretzigarren xedapen iragankorrean xedatutakoa aplikatu behar zaien sozietate zibilelak bazkide diren pertsona fisikoaren errentaren gaineko zergaren, sozietateen gaineko zergaren eta ez-egoiliarren errentaren gaineko zergadunek xedapen iragankor horretako 2. apartatuko c) letran ezarritakoa aplikatuko dute (35/2006 Legeak pertsona fisikoaren errentaren gaineko zerga arautzen du, eta sozietateen gaineko zergari, ez-egoiliarren errentaren gaineko zergari eta Ondarearen gaineko Zergari buruzko legeen alderdi batzuk aldatzen ditu).

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

5.4.1 Zeintzuk dira zerga oinarria kalkulatzeko metodoak?

Zuzeneko zenbatespena bidez kalkulatu da zerga oinarria, eta honek bi modalitate ditu: Arrunta eta Erraztua.

5.4.2 Nola kalkulatu da jardueraren ekonomikoen etekin garbia?

Jarduera ekonomikoen etekin garbia honako zuzeneko zenbatespenean azaltzen diren modalitate hauen bidez kalkulatu da:

- Modalitate arrunta: aplikazio orokorra du
- Modalitate erraztua.
 - Oro har: modalitate erraztua
 - Arau bereziak:
 - Modalitate erraztua: garraioa
 - Modalitate erraztua: nekazaritza-abeltzaintza
 - Modalitate erraztua: arrantza
 - Modalitate erraztua: basogintza

5.4.3 Noiz dira metodo horiek bateraezinak eta noiz bateragarriak?

Zergadunek zuzeneko zenbatespenaren modalitate arrunta aukeratzeko badute beren jardueretako baten etekin garbia kalkulatzeko, modalitate arrunta erabiliz kalkulatu beharko dute beren jarduera guztien etekin garbia.

Hala ere, 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 sarre-
rak eta gastuak kuantifikatuz kalkulatu dela. Era horretara, emaitzak zergadunak egin duen jardueraren errealitate zehatzari erantzuten dio. Aldiz, zenbatespen objektiboak ez du zertan bat etorririk jarduera horren errealitatearekin.

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

- Arrunta
- Erraztua

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

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 aurreko urtean 600.000,00 eurotik gorakoa ez izatea modalitate hau aplikatu nahi baldin badu. Lehen sektoreko jardueretarako baldintza hau ez da aplikatuko. • Zergadunak espresuki aukeratzea modalitate erraztua bere jarduera guztien etekin garbia kalkulatzeko. • Errentak esleitzeko erregimenean dauden entitateen kasuan, aurreko bi baldintzak betetzea eta, gainera, bertako bazkide, oinordeko, erkide edo partaide guztiak pertsona fisikoak izatea eta guztiak modalitate hau aukeratzea.

Jarduera ekonomiko bati ekiten dioten zergadunek haren etekin garbi positiboa % 10ean murriztu ahal izango dute, etekina positiboa den lehenengo zergaldian eta hurrengo zergaldian (segidakoak), beti ere, etekin garbi positibo hori ematen duen lehenengo zergaldia jarduera hasi zenetik lehen bost zergaldien barruan badago eta 2016. edo 2017. ekitaldian direnean.

EZ da ulertuko jarduera ekonomikoari ekiten zaiola, baldin eta:

- Zergadunak zuzeneko edo zeharka lehenago garatu izan badu jarduera hori. Zergadunak jarduera bera garatzen duela ulertuko da Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergaren Tarifetan talde berean sailkatuta baldin badago.
- Murrizpen hau ez da aplikatuko zergaldian, baldin eta hasitako jarduera ekonomikotik eratorritako sarrerren % 50 baino gehiago pertsona edo entitate batetik bada-
toz, eta zergadunak pertsona edo entitate horrengandik

lan etekinak lortu baditu jardueraren hasierako dataren aurreko urtean.

5.5.1 Nola kalkulatu da etekina modalitate arruntean?

Etekin garbia modalitate honen bidez kalkulatzeko, Zergaren foru arauak 25. artikuluan jasotzen dituen erregelak eta Sozietateen gaineko Zergaren araudian xedatutakoa hartuko dira kontuan. Gainera, ondorengo erregela berezi hauek ere aplikatuko dira:

1. Lehen erregela

Honako hauek ez dira gastu kengarriak izango: batetik, dohaintza kontzeptupean emandako ondasunengatik ordaindutako zenbatekoak eta haien kontabilitatezko balioa, dohaintza jasotzen duten entitateen (kirol federazioen eta kirol klubuen) helburuak lortzeko aplikagarri diren neurrian, kirol sozietate anonimoengandik kirol jarduera ez-profesionalak sustatu eta garatzeko jasotzen dituzten zenbatekoei dagokionez, baldin eta entitate horien artean kontratuzko lotura bat eratu bada kostu bidez, kirol federazio eta klub horien helburua betetzeko, eta bestetik, enpresariak edo profesionalak gizarte aurreikuspeneko mutualitateei egindako ekarpenak. Dena den, horiek guztiak zerga oinarri orokorrean murriztu ahal izango dira⁴⁵.

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 Legean⁴⁶ aurreikusitako obligazioa beteko bada, kontratu horiek Gizarte Segurantzako erregimen bereziaren ordeko sistema bat beharko dute izan Gizarte Segurantzak estaltzen dituen egoerak hartzen dituen zatian, **araubide berezi horretan kontingentzia arruntengatik ekitaldi ekonomiko bakoitzerako ezarrita dagoen gehieneko kuotaren mugarekin.**

2. Bigarren erregela

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

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

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

45 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 zerga oinarriak duen murrizpena azaltzen da bertan.

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

3. Hirugarren erregela

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

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

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

4. Laugarren erregela

Jarduera ekonomikoarekin zer ikusia duten honako gastuak izango dira kengarriak:

a) 100eko 50, zergadunak jatetxe, ostalaritza, bidaia eta joan-etorri loturiko harreman publikoak direla-eta egiten duen jardue-
ra bakoitzeko. Kontzeptu horiek guztiak baturik, zergadunak zergaldian zehar dituen diru sarrera guztien 100eko 5 izango da muga, jarduera bakoitzaren arabera zehaztua; sarrera guz-
ien zenbatekoa kalkulatzeko, kanpoan utziko da ondare elementu at-
xikiak besterentzeak dakartzen kontraprestazioen zenbatekoa.

b) Opariak eta bestelako eskuerakutsiak, baldin eta hartzaile bakoitzari dagokionaren prezioa ez bada (zergaldi bakoitzeko) 300 euro baino gehiago, eta hartzailearen nortasuna agiriren batean jasota geratzen bada. Baldin eta aipaturiko gastuak goian zehazturiko zenbatekoa baino gehiago badira, zenbateko horretaraino soilik izango dira kengarri.

5. Bosgarren erregela

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

Ondorio horietarako, turismoko ibilgailu, atoi, ziklomotor eta motozikletatzat hartuko dira urriaren 30eko 6/2015 Errege Dekretu Legegileak, Trafikoari, Ibilgailu Motordunen Zirkulazioari eta Bide Segurutasunari buruzko Legearen testu artikulatua onartzen duenak, eranskinean hala definitzen dituenak, eranskin horretan ibilgailu misto gisa definitutakoak eta, nolana ere, lur orotariko ibilgailuak edo» jeep» motatakoak.

2. Zergadunak dudarik gabe frogatzen duenean ibilgailua esklusiboki dagokiola bere jarduera ekonomikoari, gastu horiek kengarriak izango dira, baina honako muga hauekin:

a) Bi zenbateko hauetatik txikiena: edo 5.000 euro, edo zergadunak erabili duen amortizazio portzentajea bider 25.000 euro (alokairu, lagatze edo balio-galarenak) eginik ateratzen den zenbatekoa.

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

– GALERA bat agerian jartzen bada, hura kengarria izango da, muga hau ezarrita: 25.000 eurotik a) letra honek lehen paragrafoan jasotakoaren arabera ibilgailua eduki den denboran kendutako kopuruak gutxituta ateratzen den zenbatekoa.

– IRABAZI bat lortzen bada, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 40.9 artikuluan jasotako moneta-zuzenketa kalkulatzeko, kontuan hartuko dira erosketa prezioa edo produkzio kostua, gehienez 25.000 euroraino, eta a) letra honen lehen paragrafoan xedatutakoari jarraituz kendutako amortizazioak. Horrela kalkulaturako moneta-zuzenketa zenbatekoa ezin izango da handiagoa izan eskualdaketa hargatik lortutako irabazia baino.

b) 6.000 euro, ibilgailuok erabiltzeari loturiko beste kontzeptu guztiengatik.

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

3. Erregela honen bigarren zenbakian aipatzen diren mugak honako ibilgailu hauen erabilerari dagozkionean, ez dira aplikatuko erregela honetan aipatzen diren gastuak, zeren ibilgailu horiek eksklusiboki jarduera ekonomikoaren garapenari atxikitzen zaizkiola joko baita:

1. Merkantzien garraioan erabilitako ibilgailu mistoak.
2. Bidaiariak kontraprestazio bat ordainduta garraiatzeko zerbitzuetan erabiltzen direnak.
3. Fabrikatzaileek probak, saioak, erakusketak edo salmenten sustapena egiteko erabilitakoak.
4. Ordezkariek edo merkataritza agenteek beren joan-etorri profesionalean erabiltzen dituztenak, baina, halakoetan, aurreko bi zenbakietan a) letra ezartzen den muga aplikatuta.
5. Gidariei edo pilotuei kontraprestazio bat ordainduta irakasteko zerbitzuetan erabilitakoak.
6. Zaintza zerbitzuetan erabilitakoak.
7. Eskuariki ibilgailuak alokatzen jarduten duten erakundeek kontraprestazio bidezko alokairu-jarduera horretan soil-soilik erabiltzen dituztena.

6. Seigarren erregela

Ez dira kengarriak izango aisiarako edo ur kiroletarako itsasontziak edo aireontziak erosi, errentatu, konpondu, mantendu edo balioa galtzearekin zerikusia duten gastuak eta ontzi horien erabilerari lotutako bestelakoak.

Garraibide horiek jarduera ekonomiko bati bakarrik atxikirik badaude, aurreko paragrafoan aipatzen diren gastuak kengarriak izango dira, baldin eta horrek berekin ez badakar jardueraren etekin garbia negatiboa izatea. Hala ere, adierazitako muga ez da aplikagarria izango, zergadunak frogatzen badu badituela behar diren baliabide material eta pertsonalak aipaturako jarduera ekonomikoa –esandako garraibideok ustiatzea– denboran zehar modu jarraituan egiteko.

7. Zazpigarren erregela

Gastuak ez dira kengarriak izango horiek sortzen diren eragiketetan ez bada betetzen 2.500 eurotik gorako ordainketak eskudirutan egiteko mugei dagokienez urriaren 29ko 7/2012 Legeak 7. artikuluan xedatutakoa. Lege horren bidez zerga eta aurrekontu arloko araudia aldatu eta finantza-araudia egokitzten da, iruzurraren kontrako prebentzio ekintzak eta iruzurraren kontra borrokatzeko ekintzak areagotzeko.

Zati bat bakarrik ordaindu bada eskudirutan, zenbateko ez-kengarria zati horri dagokiona izango da.

8. Zortzigarren erregela

Sobornoak ez dira kengarriak izango.

9. Bederatzigarren erregela

Jarduera ekonomikoek baldintzak betetzen badituzte mikroenpresatzat edo enpresa txiki edo ertaintzat hartuak izateko (begiratu taula), baterako amortizazioa aplikatu dezakete.

	MIKROA	TXIKIA	ERTAINA
Ibilgetu material berria amortizatzeko askatasuna (eraikinak izan ezik)	x	x	
Ibilgetu material berriaren amortizazio azkartua (x1,5) (eraikinak izan ezik)			x
Batera amortizatzeko aukera: Ibilgetu material ukiezina eta ondasun higiezinak inbertsioa (turismoak izan ezik)	x		
Balitzko kaudimengabeziatarako kredituen narriaduragatik izandako galerak (muga: zordunen saldoaren % 1)	x	x	x

Baldintzak betetzeaz dagokionez, zergadunak egiten dituen jarduera ekonomiko guztiak hartuko dira kontuan.

10. Hamargarren erregela

Ez dira aplikatuko Sozietateen gaineko Zergan ezarritakoaren arabera EMAITZEN ZUZENKETAK.

11. Hamaikagarren erregela

Etekin garbia zuzeneko zenbatespenean zehazteko garaian, gastu kengarritzat joko dira zergadunak jarduera ekonomikoaren garapenean izandako mantenu-gastuak, jatetxe edo ostalaritza establezimenduetan sortzen eta bi-tarteko elektronikoen bidez ordaintzen direnean, betiere langileen mantenu gastu arruntetarako erregelamenduz ezarrita dauden dieta eta esleipenen muga kuantitatiboen barruan (2.2 ikusi)

5.5.2 Nola kalkulatu da etekina modalitate erraztuan?

5.5.2.1 Zeintzuk dira zergadunen betekizunak?

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

- Zergadunak egindako jarduera guztien **eragiketa bolumena** (etekin garbia zenbatespen objektiboaren metodoaren arabera kalkulatu dutenena sartu gabe), ez izatea **600.000,00 eurotik gorakoa**.

ERNE: muga hau ez zaie aplikatuko 1. sektoreko jarduerari, hau da, nekazaritza eta abeltzantzari, basogintzari eta baxurako arrantzari.

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

60.000,00 euroko eragiketa bolumena lortu bada, urteko eragiketa bolumena 120.000,00 eurokoa izango da.

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

Zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztuaren aplikazioa horretarako ezartzen den epean aukeratuko da ondorioak izan behar dituen urte naturalaren barruan (martxoaren 1a baino lehen). Jarduera hasita badago, aukera hori zentsuaren alta aitortzearen 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 ereduaren bete behar du⁴⁷.

5.5.2.3 Noiz aplikatzen zaie modalitate erraztua esleipen erregimenean dauden entitateei?

a) Zein baldintza bete behar dira?

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

- Bazkide, oinordeko, komunero edo partaide guztiak Errenta Zergagatik tributatu behar duten pertsona fisikoak izatea.
- Entitateak egindako jarduera guztien eragiketa bolumena, gehienez ere 600.000,00 eurokoa izatea aurreko urtean. Muga hau ez da aplikatuko nekazaritza, abeltzaintza, basogintza eta arrantza sektoreetan.
- Jarduera guztien etekin garbia kalkulatzeko modalitate erraztua aukeratzeko.

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 erregelak, berberak izango dira bazkide, oinordeko, komunero edo partaide guztientzat. Bestela, zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztuko erregela orokorreari 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 frogaren frogaririk, etekina zati berdinetan egotziko zaie.

⁴⁷ Ikus uztailaren 15eko 64/2008 Foru Dekretua, enpresariak, profesionalak eta beste zergapeko batzuek zerga ondorioetarako aurkeztu behar dituzten zentsu aitortpenak arautzen dituenak.

5.5.2.4 Nola kalkulatzen da etekin garbia?

5.5.2.4.1 Zenbatespenaren modalitate erraztua. Arau orokorrak:

Honela kalkulatuko da etekin garbia:

- Lehenik, sarrerak eta gastuak kalifikatu eta kuantifikatu dira⁴⁸, hornidurak, amortizazioak eta jarduerari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako irabaziak eta galerak kanpo utzita, baita jarduerari eskusiboki lotutako ibilgailuen errentamendu, lagapen edo balio-galerarengatik kendutako gastuak ere.
 - Ondoren, aurreko puntuan aipatu diren sarrera eta gastuen arteko diferentzia kalkulatuko da (hasierako zenbatekoa). Diferentzia horren emaitzari %10 kenduko zaio (ken daitekeen portzentaje finkoa). Portzentaje hori amortizazio, hornidura eta gastu frogagaitzengatik aplikatzen da.
- ERNE:** 2023ko zergaldirako, amortizazioengatik, nariadurak eragindako galerengatik, errentamendu, lagapen edo balio-galera gastuengatik, eta gastu justifikagaitzengatik oro har aplika daitekeen gutxipen portzentajea 100eko 15a izango da. Hala jasotzen baitu dituen 2/2023 Foru Dekretu-Arauek, abenduaren 28koak, aurrekontuen luzapenak 2024ko urtarrilaren 1etik aurrera zerga arloan izango duen eragina zehazten duenak eta zerga eta aurrekontu arloan premiazkoak diren zenbait neurri onesten dituenak, bere 7. artikuluan.
- Azkenik, aurreko puntuko emaitzari jarduerari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako irabazi eta galerak gehitu edo kenduko zaizkio.

LABURPENA: modalitate erraztua	
Hasierako zenbatekoa = Sarrerak – Gastuak	
Kontzen den portzentaje finkoa: hasierako zenbatekoaren %15	
Hasierako zenbatekoa	
- Kontzen den portzentaje finkoa (hasierako zenbatekoaren %15)	
+ Atxikitako elementuen irabaziak	
- Atxikitako elementuen galerak.	
Etekin garbia	

Adibidea

Eman dezagun enpresaria zarela eta zure jardueratik datu hauek ditugula:

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

⁴⁸ 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).

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 %15	4.282,21 €
Irabazia		3.005,06 €
Etekin garbia	(28.548,08 € - 4.282,21 € + 3.005,06 €)	27.270,93 €

5.5.2.4.2 Modalitate erraztua. Garraio sektorea.

Bere kalkulua aurrekoaren berdina da. Desberdintasun bakarra da sarreren eta gastuen arteko diferentzia behin kalkulatuta, ateratzen den zenbatekotik % 45 gutxitu behar dela. Amortizazioengatik, hornidurengatik eta gastu frogagaitzengatik aplikatzen da portzentaje hori.

ERNE: 2023ko zergaldirako, merkantzien errepide bidezko garraio jarduerari amortizazioengatik, nariadurak eragindako galerengatik, errentamendu, lagapen edo balio-galera gastuengatik, eta gastu justifikagaitzengatik aplikatuko zaie gutxipen portzentajea 100eko 70 izango da. Hala jasotzen baitu 2/2023 Foru Dekretu-Arauek, abenduaren 28koak, aurrekontuen luzapenak 2024ko urtarrilaren 1etik aurrera zerga arloan izango duen eragina zehazten duenak eta zerga eta aurrekontu arloan premiazkoak diren zenbait neurri onesten dituenak, bere 7. artikuluan.

5.5.2.4.3 Modalitate erraztua. Nekazaritza eta abeltzaintza sektorea.

Nekazaritza eta abeltzaintza jardueren kasuan, lehen eraldaketa barne, hauek bereziko dira:

a) Zergadunak edo errenta esleipeneko entitateak egindako nekazaritza eta abeltzaintza jarduera guztien eragiketa bolumena ez bada izan, aurreko lehen urtean, sarrerak baino 30.000 euro handiagoa, kanpoan utzita jarduerari atxikitako ondare elementuen galerak eta irabaziak, 100eko 75eko gutxipena aplikatuko zaio gastu justifikagaitzen kontzeptupean, eta ezingo da beste ezein gasturik kendu.

ERNE: 2023ko zergaldirako, nekazaritza eta abeltzaintza jarduerari gastu kengarri gisa aplikatuko zaie gutxipen portzentajea 100eko 90 izango da. Hala jasotzen baitu 2/2023 Foru Dekretu-Arauek, abenduaren 28koak, aurrekontuen luzapenak 2024ko urtarrilaren 1etik aurrera zerga arloan izango duen eragina zehazten duenak eta zerga eta aurrekontu arloan premiazkoak diren zenbait neurri onesten dituenak, bere 7. artikuluan.

Letra honetako erregela berezia aplikatzen duten zergadunek eta errenten esleipeneko entitatek ez dute izango foru arau honen 113. artikuluan ezartzen diren erregistro liburuak eramateko obligaziorik, salmenten eta sarreren erregistro liburuak izan ezik. Haien obligazioa izango da, ordea, enpresaburu eta profesionalak fakturak egin eta emateko betebeharrari buruzko araudiaren arabera egindako eta jasotako fakturak zenbakituta gordetzea, daten arabera ordenatuta eta hiruhilekotan multzokatuta.

Aurreko paragrafoko erregela berezia nekazaritzako turismo ostatuaren jarduerari ere aplikatuko zaio, jarduera hori haren titularrak egiten duen nekazaritza, abeltzaintza edo baso jardueraren jarduera osagarri deklaraturata badago.

b) Zergadunak edo errenten esleipeneko entitateak egindako nekazaritza edo abeltzaintza jarduera guztien eragiketa bolumena 30.000 euro baino handiagoa izan bada aurreko lehen urtean, PFEZ foru arauaren 28. artikuluko 1. apartatuaren b) letran aipatzen den portzentajea 100eko 35ekoa izango da.

ERNE: 2023ko zergaldirako, nekazaritza eta abeltzaintza jarduerari gastu kengarri gisa aplikatuko zaie gutxipen portzentajea 100eko 70 izango da. Hala jasotzen baitu 2/2023 Foru Dekretu-Arauek, abenduaren 28koak, aurrekontuen luzapenak 2024ko urtarrilaren 1etik aurrera zerga arloan izango duen eragina zehazten duenak eta zerga eta aurrekontu arloan premiazkoak diren zenbait neurri onesten dituenak, bere 7. artikuluan.

Errenten esleipeneko entitateek egindako nekazaritza eta abeltzaintza jardueren kasuan, aurreko a) eta b) letretan jasotakoa aplikatzean ez dira kontuan hartuko bazkide, oinordeko, komunero edo partaideengan banaka gertatzen diren zirkunstantziak, jarduera horiek zergadun horien banakako jardueren tributazioan izan dezaketen eragina eragotzi gabe.

5.5.2.4.3 atal honetan jasotakoaren ondorioetarako, jarduera ekitaldiaren barruan egiten hasi bada, aurreko a) eta b) letretan aipatu den eragiketa bolumena konputatzeko, ekitaldi horretan egindako eragiketa bolumena hartuko da kontuan. Jarduera hasi den ekitaldia urtebetea baino laburragoa bada, aurreko kopurua konputatzeko, egindako eragiketak urtebetera eramango dira.

Atal honetan ezarritakoaren ondorioetarako, hauexek izango dira nekazaritza eta abeltzaintza jarduerak: abeltzaintza independentea; abereak hazi, zaindu eta gizentzeko zerbitzuak; balio erantsiaren gaineko zergaren nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzaren araubide berezitik kanpo dauden nekazari edo abeltzainek egindako beste lan eta zerbitzu osagarriak; eta aipatutako zergaren nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzaren araubide berezian sartzeko moduko den nekazaritza edo abeltzaintza jarduera.

Halaber, apartatu honetako erregela bereziak aplikagarriak izango zaizkie produktu naturalak –landare zein animalienak– eraldatu, prestatu edo manufacturatzeko jarduerari, baldin eta jarduera horiek beharrezko egiten badute jarduera ekonomikoen gaineko zergaren tarifetan industria jarduerari dagokien epigrafe batean alta ematea eta produktu natural horiek zuzenean lortzen diren ustiatuegien titularrak eginak badira.

Era berean, atal honetan ezarritakoa nekazaritzako turismo ostatuaren jarduerari ere aplikatuko zaio, jarduera hori haren titularrak egiten duen nekazaritza, abeltzaintza edo baso jardueraren jarduera osagarri deklaraturata badago.

5.5.2.4.4 Modalitate erraztua. Arrantza sektorea.

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

- Lehenik, sarrerak kalifikatu eta kuantifikatuko dira jarduerari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako irabazi eta galerak sartu gabe.
- Gastuak nekez frogatu eta baloratu daitezkeenean, aurreko puntuan aipatu diren sarreraren % 90 hartuko da bakar-bakarrik **gastu kengarritzat**.
- Azkenik, jarduerari atxikitako ondare elementuetatik datozen irabazi eta galerak gehitu edo gutxituko dira.

Sozietateen gaineko zergaren araudian jasotakoaren arabera egongo dira kalkulatuak.

5.5.2.4.5 Modalitate erraztua. Basogintza sektorea.

- Lehenik sarrerak kalifikatu eta kuantifikatuko dira jarduerari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako irabazi eta galerak sartu gabe.
- Gastuak nekez frogatu eta baloratu daitezkeenean, aurreko puntuan aipatu diren sarreraren %65ekoa hartuko da bakar-bakarrik **gastu kengarritzat**. Portzentaje hori %75ekoa izango da ustiatu diren azalerak zergadunak espezie hostotsu autoktonoetan 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 aldi aldi-ori 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.

Ustiatuazalerak basoberritzeko baldintzak eta epeak.

Mozketarako baimena ematen denetik hasi eta bi urteko epean basoberritu behar dira ustiatuazalerak. Basoberritzea Gipuzkoako Foru Aldundiari dagokion Departamentuak luzaturiko ziurtagiria aurkeztuta frogatuko da.

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

Ustiatuazalaren basoberritze lanak ez burutzea.

Ustiatuazalaren basoberritzeko ezartzen dituen baldintzak betetzen ez badira, zergadunak aitortpen-likidazio osagarri bat aurkeztu beharko du. Gastu kengarri modura %65eko portzentajearen ordez %75koa portzentajea aplikatu duen urteagatik aurkeztuko du aitortpen hori (edo %70ekoa %58,5ekoaren ordez, aurreko ekitaldietatik baldin badator).

Ondorio horietarako, zergadunak berriro kalkulatu beharko du aurreko paragrafoan aipatu den urtean baso jarduerak eman duen etekin garbia, eta horretarako, aplikatuko duen gastu kengarrien portzentajea %65ekoa izango da. Gainera, ateratzen den kuota eta dagozkion berandutza interesak ordaindu beharko ditu (edo %58,5ekoa dagokion kasuan).

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

5.6 Zein tratamendu ematen zaie etekin irregularrei?

ERNE: jarduera ekonomikoen etekin garbiak aitortuko badira, oro har, aurreko apartatuaren erregimen eta modalitate bakoitzetako xedatutakoaren arabera kalkulatu da.

Hala eta guztiz ere, ondorengo kasuetan, jardueraren etekin garbia kalkulatzeko, etekinen zenbateko osoari portzentaje jakin batzuk aplikatuko zaizkie. Horren ondorioz, gainerakoa

zerga oinarritik kanpo geldituko da, hau da, ez da zergapetuko. Adibidez, bi urtetik gorako epean sortutako etekinaren %60 integratuko dela esaten badugu, horrekin esan nahi da gainerrako %40a ez dela aitortu behar. Aipatu portzentajeak jarraian adierazten dira:

a) Bi edo bost urtetik gorako epean sortutako etekinak.

Jarduera ekonomikoaren etekin garbia bi urtetik gorako epean sortu bada, baina aldiari aldiro lortu gabe, zerga oinarriaren 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 moztzen– 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 egotzen 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 sariak⁴⁹. Jabetza intelektual edo industrialaren eskubideak edo horien ordezkioak lagatzeagatik eratorritako kontraprestazio ekonomikoak ez dira, ondorio hauetarako, sarizat 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 aldiari aldiro ez lortzea. %40ak ez du zergarik ordaintzen
- Etekinaren %50 integratzen da bost urtetik gorako epean lortu denean. %50ak ez du zergarik ordaintzen.
- Etekinaren %50 integratzen da denboran zehar era irregular “nabarmenean” lortu denean eta zergaldi bakarrean kobratzen denean. %50ak ez du zergarik ordaintzen.
- Etekinaren epeka jasotzen denean, erregela bat aplikatzen da kalkulua egiteko.

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

ERRENTA IRREGULARRETARAKO BATERAKO MUGA

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

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

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

Etekinak zatika jaso badira eta 300.000 euroko muga aplikatu behar bada, muga hori proportzionaliki banatuko da zatikapen ekitaldi bakoitzean jasotako zenbatekoen arabera.

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

5.7.1 Zer dira jarduera ekonomikoei atxikitako ondare elementuak?

Arau orokor gisa, jarduera ekonomiko bati atxikitako ondare elementuak **zergadunak jarduera horren xedearako 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 atxikitatzen joko dira haien titularitatea bi ezkontideena den kontuan

⁴⁹ Ikus 1. kapituluaren barruan, “Sarrerak” izenekoan, ageri den 1.7 apartatua. Aitortu behar ez diren errentak azaltzen dira bertan.

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.

5.7.2 Zein ondare elementu ez daude jarduera ekonomikoari atxikita?

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

1. Jarduera ekonomikoetarako eta premia pribatuetarako erabiltzen diren ondasunak.

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

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

ERNE: turismo ibilgailuak, atoiak, ziklomotoreak, motozikletak eta kirol edo aisiarako aireontzi nahiz itsasontziak EZ DIRA hartzen jarduera ekonomikoari atxikitat, behar pribatuetarako ere erabiltzen direnean, erabilera hori noizbehinkakoa eta guztiz garrantzirik gabea izan arren.

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

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

3. Jarduerearen xedea betetzeko partzialki erabiltzen diren ondasunak

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

5.7.3 Nola atxikitzen eta desatxikitzen ditu zergadunak ondare elementuak?

Ondare elementu bat jarduera ekonomikoari atxikita dagoen edo ez jakitea ezinbestekoa da. Izan ere, atxikitako elementua saltzen bada, salmenta horrekin sortzen den irabazi edo galera jarduera ekonomikoaren "etekina" izango da, eta 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 da⁵⁰. Horrek bere ondorioak ditu hala oinarrietan nola tasetan. Era berean, eragin egiten du erosketari balioari eguneratze koefizientea aplikatzean eta denbora igarotzeagatik ondare irabaziari egin behar zaizkion murrizpen koefizienteetan.

50 Ikus 6. kapitulua, "Ondare irabazi eta galerak" izenekoa.

5.7.3.1 Zer da eta zertan datza atxikipena?

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

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

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

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

Jarduera ekonomikoari atxikitako ondasun edo eskubideak eskualdatzen badira, izan den ondare irabazi edo galera kalkulatzeko hauxe hartuko da kontuan: erosketari data atxikipenarena dela, eta erosketari balioa, berri, 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 badu⁵¹.

5.7.3.2. Zer da eta zertan datza desatxikipena?

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

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

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

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

Adibidea

2019ko urtarrilaren 1ean industri pabiloi bat erosi zenuen zure jarduera ekonomikoa garatzeko, ondare enpresarialaren parte izatera pasa zena. Pabiloi horren eskurapen balioa 100.000,00 eurokoa izan zen, eta horietatik 35.000,00 euro zorua dagozkie. 2023ko urtarrilaren 1ean atxikipena kentzen badiozu jarduera uzten duzulako, lokalaren balioa ("kontabilitate balio garbia") honako hau izango da geroko salmentari begira:

Lokalaren erosketari balioa (zorua barne)	100.000,00 €
Zuzeneko zenbatespen arruntetan aplikatutako amortizazioak [(100.000 € - 35.000 €) * ren %5 x 4 urte]	13.000,00 €
Ondasunaren balioa geroko salmentari begira (kontabilitate balio garbia = 100.000,00 € - 13.000,00 €)	87.000,00 €

*Amortizazioaren oinarria kalkulatzeko, zorua balioa deskontatu da (35.000,00 €).

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

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

Elementuak jarduerari atxikita egon diren denboran zergadunak etekinak kalkulatzeko aplikatu dion modalitateak ezinezkoa egin badu, aldi osoan zehar edo zati batean, aipatu ondasunen amortizazioa deduzitzea, ulertu beharko 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

2018ko urtarrilaren 1ean lokal berri bat erosi zenuen zure merkataritza jarduera garatzeko, ondare enpresarialaren parte izatera pasa zena. Lokal horren eskurapen balioa 100.000,00 eurokoa izan zen, eta horietatik 35.000,00 euro zorua balioari dagokio. Jardueraren etekin garbia kalkulatzeko modalitate erraztua erabili duzu. 2022ko urtarrilaren 1ean atxikipena kentzen badiozu jarduera uzten duzulako, lokalaren balioa ("kontabilitate balio garbia") honako hau izango da geroko salmentari begira:

Lokalaren erosketaren balioa (zorua barne)	100.000,00 €
Gutxienez egin beharko zen amortizazioa [(100.000,00 € - 35.000,00 €) * ren %2 x 4 urte]	5.200,00 €
Ondasunaren balioa geroko salmentari begira (kontabilitate balio garbia = 100.000,00 € - 5.200,00 €)	94.800,00 €

*Amortizazioaren oinarria kalkulatzeko, zorua balioa deskontatu da (35.000,00 €).

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

Eskualdatutako elementua ez badago jarduera ekonomikoki atxikita, ondare irabazi edo galera kalkulatzeko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren araudiak jarduera ekonomikoki atxikita ez dauden ondare elementuetatik eratorritzen diren ondare irabazi edo galeretarako aurreikusituen duen erregimen orokorra aplikatuko da⁵². Horrek bere ondorioak ditu aurrezpenaren zerga oinarrian integrazio eta konpentsazioak egiteko. Era berean, eragin egiten du eskuratze balioari eguneratze koefizientea aplikatzean, denbora igarotzeagatik ondare irabaziari egin behar zaizkion murrizpen koefizienteetan, eta zerga tasak ezartzean.

Ondasuna desatxikipena egin ondoren eskualdatzen bada, ondasunaren eskuratze balioa desatxikipenaren egunean dagoen eguneratze koefizientea aplikatuz eguneratuko da⁵³.

52 Ikus 6. kapitulua, "Ondare irabazi eta galerak" izenekoak.

53 Ikus 6. kapituluaren barruan ageri den 6.2.2 apartatua, erosketaren balioa eguneratzeko koefizienteak azaltzen dituena.

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

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

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

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

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

5.7.4. Nola kalkulatu ondare elementuak eskualdatzetik datorren ondare irabazi edo galera?

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

Jarduerari atxikitako ondare elementuak eskualdatzeagatik lortutako irabazi edo galera 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.

5.7.4.1 Lehen fasea: nola kalkulatu da eskualdaketaren emaitza?

Izaera orokorrean, jarduerari atxikitako ondare elementuen eskualdaketatik (salmenda, 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 batek osatzen dute:

a) PARTIDA POSITIBOAK

- Eskuratze kostua, beste hiru hauek batuz lortzen dena:
 - Eskualdatutako elementua erosteko ordaindu den benetako zenbatekoa.
 - Elementua martxan jarri arte sortutako gastu gehigarriak.
 - Ondasuna martxan jarri baino lehen izandako gastu finantzarioak, Kontabilitate Plan Orokorraren arabera kapitalizatu edo aktibatuta direnean.
- Produkzio kostua: eskualdatutako elementua enpresak produzitu badu, eskuratze balioetatik ondoko hauen batura hartuko da:
 - Kontsumitu diren lehengaien eta erabili diren gainerako elementuen eskuratze kostua.
 - Produkzioari egotzi behar zaizkion zuzeneko edo zeharkako kostuen zati proportzionala.

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

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

5.7.4.2 Bigarren fasea: nola egiten zaio eskualdaketaren emaitzari zuzenketa monetarioa emaitza hori positiboa denean?

Ondare elementuaren eskualdatze balioaren eta balio garbiaren arteko aldea positiboa bada (ondare irabazia), eskuratu edo atxiki denetik eskualdatu arte sortu den depreziazio mo-

netarioa kendu behar zaio errenta positibo horren mugaraino, edo azkeneko balantzeen eguneratzeatik (2012.12.31).

Zuzenketa monetarioa bi baldintza hauek betetzen direnean bakarrik aplikatuko da:

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

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

Zuzenketa monetarioa bi erregela hauek kontuan izanik egingo da:

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

a) Lehen erregela: zein koefiziente erabiltzen dira 2023an zuzenketa monetarioa egiteko?

2023an egindako eskualdaketari honako koefiziente hauek aplikatuko zaizkie zuzenketa monetarioa egiteko:

Ondasuna eskuratu, produzitu, atxiki edo hobetu den urtea	Koefizientea
1984-01-01 baino lehen	2,804
1984	2,548
1985	2,351
1986	2,214
1987	2,109
1988	2,014
1989	1,918
1990	1,843
1991	1,782
1992	1,728
1993	1,713
1994	1,679
1995	1,603
1996	1,546
1997	1,520
1998	1,582
1999	1,525
2000	1,423
2001	1,403
2002	1,379
2003	1,359
2004	1,342
2005	1,318
2006	1,293
2007	1,248

2008	1,218
2009	1,205
2010	1,202
2011	1,187
2012	1,178
2013	1,170
2014	1,170
2015	1,164
2016	1,156
2017	1,135
2018	1,120
2019	1,106
2020	1,097
2021	1,085
2022	1,031
2023	1,000

Koefiziente horiek bi magnitude hauei aplikatuko zaizkie:

1. Eskuratzeko prezioari edo produkzio kostu zein atxikipen balioari, zergadunak zein urtetan erosi, produzitu edo atxiki duen ondare elementua kontuan hartuz, edo azkeneko balantzeen eguneratzeatik (2012.12.31). Hobekuntzei aplikatu beharreko koefizientea horiek egin diren urteari dagokiona izango da.
2. Kontabilizaturiko amortizazioei, zein urtetan egin diren kontuan hartuz.

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

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 kalkulatuaz lortzen da:

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

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

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

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

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

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

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

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

ERNE: aukera hau autolikidazioa aurkezten denean gauzatu behar da. Aukera hau alda daiteke, baldin eta hari buruzko administrazio-errekerimendurik ez bada egin.

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

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

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

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

Zer gertatzen da baldintza horietako bat betetzen ez denean?

Bi egoera eman daitezke:

- Berrinbertitzeko epea ez betetzea

Berrinbertsioa ez bada ezarrita dagoen epean egiten, hauxe ordaindu beharko da: epe hori amaitzen den ekitaldiko aitortpen-likidazioaren kuota, salbuespena aplikatu izan ez balitz ordaindu beharko zen kuota osoaren zatia gehi % 15a.

Interes ekonomikoko talde espainiar eta europarrei nahiz aldi baterako enpresa batasunei aplikagarri zaizkien erregimen bereziak bildutako entitateak direnean, lortutako errenta positiboaren zerga oinarriaren

zattia berrinbertsioa egiteko epea amaitu den zergaldian egotziko zaie bazkideei⁵⁴.

- Berrinbertsioa ez mantentzea:

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

Erregimen hau ez da beste ezein zerga onurarekin bateragarria

Aparteko mozkinak berrinbertitzeagatik aplikatzen den salbuespena bateraezina izango da eskualdaketa zenbatekoa inbertitua duten elementuen gainean aplikatu daitekeen beste edozein zerga onurarekin, baterako amortizazioa, amortizazio bizkortua eta amortizazioa askatasuna kasuetan izan ezik.

5.8 Nola kalkulatu dira zenbatetsitako etekinak?

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

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

5.9 Zein irizpide jarraitzen da egozpen tenporala egiteko?

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

a) Egozpen fiskalerako irizpide orokorra: sortzapenaren printzipioa.

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

ERNE: "sortzapenaren printzipioak" esan nahi du ezen zergadunak 2023. urtean baino lehen ematen badu ondasun bat edo zerbitzu bat prestatzen, lortzen dituen sarrerak urte horretako zerga aitortpenean sartu behar dituela, zein urtetan kobratzen dituen kontuan hartu gabe (2024. 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 eratortzen den tributazioa sortzapen printzipioa aplikatu izan balitz aterako zena baino txikiagoa ez bada.

b) Egozpen fiskalerako irizpide bereziak

Zazpi 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 ordaintzea jarraituetan edo ordaintzea 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 jasotako errenten sarrera eta gastuak nola kontabilizatu diren kontuan hartu gabe aplikatuko da.

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

Barne hornidura eta fondoetan egiten diren diru zuzkidurek Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuan⁵⁵ 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. "Kobranta eta ordaintzen" irizpidea.

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

- Sarrera edo gastuen kalifikazio fiskalean inolako aldaketarik ez eragitea.
- Ondorioak sortu behar dituen ekitaldiko aitortpena aurkeztean adieraztea zergadunak "kobrantza eta ordaintzen" irizpidea aukeratzeko duela.
- Egozpen tenporalaren irizpideak aldatzeak ez ekartzeko berekin gastu edo sarreraren bat konputatu gabe geratzea. Hala gertatuz gero, egozpen irizpidea aldatu aurretik dagokion erregularizazioa egingo da.

54 Ikus Sozietateen gaineko Zergaren araudia.

55 Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak onartu zuten.

- Egozpen irizpidea berdina izatea irizpide hori aplikatzen zaion jarduera ekonomikoaren sarrera eta gastu guztiarentzat.

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

5. Egoitza atzerrira aldatzea.

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

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

6. Heriotza.

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

7. Nekazari gazteen lehenengo instalaziorako aurreikus-ten diren laguntza publikoak.

Espainiako Landa Garapenerako Esparru Nazionalen nekazari gazteen lehenengo instalaziorako aurreikus-ten diren laguntza publikoak, nekazaritzako sozietate enpresen kapital partaidetza bat eskuratzeko erabil-zen badira, lau zatitan egotzi ahal izango dira: laurden bat jasotzen diren zergaldian eta laurden bana hurrengo hiruretan.

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

1. Jarduera ekonomikoen etekina zuzeneko zenbatespenaren modalitate arruntaren arabera kalkulatzeko 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 kalkulatzeko 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 araubide iragankorra erabiltzen badute haien etekin garbia kalkulatzeko, honako faktura eta frogagiriak gorde behar dituzte, dataren arabera zenbakituta eta hiruhilekotan taldekatuta:

- Egingako fakturak, enpresariak eta profesionalak fakturak egin eta emateko duten betebeharrak arautzen duen araudiaren arabera luzatuak eta jaso diren beste edozein motatako faktura edo frogagiriak.

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

Obligazio bereziak

Kontabilitate eta erregistro obligazioei dagokienez, ondorengo hau ezarri da:

1. Errentak esleitzen dituzten entitateek jarduera ekonomikoak garatzen dituztenean, derrigorrezko liburu bakarrak eramango dituzte egingako jardueragatik, emaitzak bertako kideen artean nola banatzen diren kontuan hartu gabe.

Aurreko erregela bera testamentu-ahalordea erabili gabe duten herentzietan aplikatuko zaie, jarduera ekonomikoak egiten badituzte, nahiz eta beraien etekinei esleitzeari buruz ezarrita dauden erregelak aplikatu.
2. Kontabilitatea Merkataritza Kodearen arabera eraman duten zergadunek ez dute lehen aipatu diren erregistro liburuak eraman beharrik izango.
3. Zergadunak independenteki beteko dituzten jarduera bakoitzaren erregistro liburuak, Merkataritza Kodeak exijitutako erregistro liburuak direnean izan ezik. Horretarako, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitortpen ereduaren ageri den apartatu berezia bete beharko du, eta bertan honako datuok adierazi: bolumen kopurua, erabilitako folio kopurua, zergaldian egingako idazpen kopurua eta azken idazpenaren data.
4. Zergadunek eta errentak esleitzen dituzten entitateek jarduera bat baino gehiago egiten dutenean, liburu independenteak eramango dituzte horietako bakoitzetarako, eta lehen folioan liburuak zein jarduerari dago- kion adieraziko dute.
5. Errenta Zergaren zergadunek eta errentak esleitzen dituzten entitateek Balio Erantsiaren gaineko Zergaren ezartzen diren obligazio erregistral edo kontableak betetzeko eraman behar dituzten liburu edo erregistroak baliagarriak izango dira, baita ere, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren on-

dorioetarako, exijitutako eskakizunetara egokitzen direnean.

6. Fiskalki exijitu daitezkeen liburu, faktura edo erregistroak baliabide informatikoen bidez eramaten badira, honako fitxategi magnetiko hauek ere gorde beharko dira:
 - Aplikazio informatikoen bidez sortutako datu fitxategiak, hala historikoak nola nagusiak, bete beharreko liburuak horietatik datozenean.
 - Programen fitxategiak, aurreko datu fitxategiak prozesatzeko erabiltzen direnean.
7. Oharpenak orrietan egitea baliagarria izango da baldin eta, egoki den beste edozein baliabide erabilita, orri horiek koerlatiboki enkuadernatu baldin badaitezke derrigorrezko erregistro liburuak osatzeko. Erregistro liburuen orriak koerlatiboki zenbakituko dira, eta zergaldi bakoitzeko azken idazpenaren ondoren ageri den lehen orria bete gabe utziko da. Zuriz agertzen diren gainerako espazioak behar den eran baliogabetuko dira.

LABURPENA: kontabilitate eta erregistro obligazioak jarduera ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko erabilitako sistemaren arabera					
Sistema		Jarduera		Kontabilitate eta erregistro obligazioak	
Zuzeneko zenbatespena	Modalitate arrunta	Enpresa jarduera	Jarduera ekonomikoak merkataritza izaera du	Merkataritza Kodearen arabera	Egutegia Inbentarioak Urteko kontuak
			Sozietateen gaineko zergaren arabera	Erosketen erregistroa. Salmenta eta sarreraren erregistroa. Ordainketa eta kobrantzen erregistroa. Gastuen erregistroa.	
		Jarduera ekonomikoak ez du merkataritza izaerarik	Salmenta eta sarreraren erregistro liburu. Erosketa eta gastuen erregistro liburu. Inbertsio ondasunen erregistro liburu. Kutxako liburu		
	Modalitate erraztua	Enpresa jarduera	Salmenta eta sarreraren erregistro liburu. Erosketa eta gastuen erregistro liburu. Inbertsio ondasunen erregistro liburu. Kutxako liburu		
	Araubide Iragankorra	Salmenta eta sarreraren erregistro liburu. Fakturak dataren arabera zenbakituko dira, eta hiruhilabeteka elkartuko dira.			
Modalitate arrunta/erraztua	Lanbide jarduera	Salmenta eta sarreraren erregistro liburu. Erosketa eta gastuen erregistro liburu. Inbertsio ondasunen erregistro liburu. Kutxako liburu Fondo eta osakinen erregistro liburu.			

Iruzur fiskala eragozteko lanabes teknologikoak erabili beharra (TicketBAI).

Ondasun entregak eta zerbitzu prestazioak dokumentatzen dituzten fitxategien osotasuna, kontserbazioa, trazabilitatea, bortxaezintasuna eta igorpena bermatzeko sistema informatiko bat erabili beharra.

1. Foru arau honetako 24. artikuluan xedatutakoaren arabera jarduera ekonomikoak egiten dituzten pertsona fisikoak behartuta daude, erregelamendu bidez zehaztuko diren eskakizunen, mugen eta baldintzen barruan, sistema informatiko bat erabiltzera ondasun entrega eta zerbitzu prestazio guztiak dokumentatzen dituzten fitxategien osotasuna, kontserbazioa, trazabilitatea, bortxaezintasuna eta igorpena bermatzeko, jarraian zerrendatutako eskakizunak betez:

- a) Ondasunak entregatzean eta zerbitzuak ematean, elektronikoki sinatutako fitxategi informatiko bat sortu beharko du eragiketen faktura edo frogagiria jaulki aurretik, eta erregelamenduaren bidez zehaztutako formatua, edukia eta ezaugarriak izan beharko ditu.

Bereziki, beste informazio batzuen artean, honako hauek jaso beharko ditu letra honetan aipatutako fitxategi informatikoak:

a') Eragiketa dokumentatzen duenaren aurreko fakturaren edo frogagiriaren identifikazioa.

b') Egin den eragiketaren fakturaren edo frogagiriaren datuak, babestekoak direnak zainduta, Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2016/679 (EB) Erregelamenduak, 2016ko apirilaren 27koak, Datu pertsonalen tratamenduari eta datuon zirkulazio askeari dagokionez pertsona fisikoak babestu eta 95/46 (EE) Zuzentaraua indargabetzen duenak, 9. artikuluan aurreikusitakoa betez.

c') Hurrengo 2. apartatuan aurreikusitako baldintzak betetzen dituen sistema informatikoaren edo softwarearen identifikazioa, baita hura garatu duen pertsona edo entitatearena ere.

- b) Zerga Administrazioari berehala bidali beharko dio aurreko a) letran xedatutakoaren arabera sortutako fitxategi informatiko bakoitza.
- c) Faktura edo frogagiria identifikatzeko kode bat eta «QR» kode bat sartu beharko ditu eragiketaren fakturan edo frogagirian.

Halaber, apartatu honetan aurreikusitako obligazioa izango dute errentak esleitzeko araubidean dauden entitateek eta testamentu ahalordea erabili gabe duten herentziek, jarduera ekonomikoa egiten dituztenean, kideei behar diren etekinak esleitzea ezertan eragotzi gabe.

2. Aurreko apartatuan ezarritako obligazioa betetzeko, zergadunek honako hauek erabili beharko dituzte:

- a) Gipuzkoako Foru Aldundiak horretarako haien esku jartzen duen aplikazio informatikoa, araudiaren arabera ezarritako baldintzen eta mugen barruan, edo.
- b) Horretarako eratutako erregistroan inskribatuta dagoen software bat. Era berean, erregistro horretan inskribatuta egon eta erantzukizunpeko adierazpena sinatu duen pertsona edo entitate batek garatutakoa izan beharko da.

Letra honetan aipatutako erregistroan, erregelamenduaren arabera xedatutako baldintzetan egingo dira inskripzioak, inskripzio aldaketak eta bajak. Zergadunak berak garatu badu b) letra honetan aipatutako

softwarea, hark sinatu beharko du erantzukizunpeko adierazpena eta aipatutako erregistroan inskribatu beharko du softwarea.

3. Erregelamendu bidez, erregela bereziak ezarri ahal izango dira, aurreko 1. apartatuan jasotako obligazioari dagokionez, faktura eragiketen hartzaileek edo hirugarren pertsonak egiten duten kasuetarako.
4. Fakturen edo frogagirien hartzaileei, faktura edo frogagiri horiek jaulki dituzten zergapekoek 1. apartatuan adierazi diren obligazioak bete dituzten egiaztatzeo aukera emango die Zerga Administrazioak.

Erregelamendu bidez garatuko da egiaztapen hori nola egingo den.

6

Ondare irabazi eta galerak

- 6.1 Zer dira ondare irabazi eta galerak?
 - 6.1.1 Noiz ez da aldatzen ondarearen osaera?
 - 6.1.2 Noiz ez dago ondare irabazi edo galerarik?
 - 6.1.3 Noiz daude salbuetsita irabaziak?
 - 6.1.4 Noiz ez dira kontuan hartzen galerak?
- 6.2 Nola kalkulatu da irabazia edo galera?
 - 6.2.1 Nola kalkulatu da eskurapen balioa?
 - 6.2.2 Nola eguneratu da eskurapen balioa?
 - 6.2.3 Nola kalkulatu da eskualdaketa balioa?
 - 6.2.4 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako elementuen araudi iragankorra
- 6.3 Berriarazo balorazio arauak
 - 6.3.1 Sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu arautuetan negoziatzeko onartuak, ordain truke eskualdatzea
 - 6.3.2 Sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu arautuetan negoziatzeko onartu gabeak, ordain truke eskualdatzea
 - 6.3.3 Ondare sozietateen baloreak eta kapital partaidetzak eskualdatzea
 - 6.3.4 Inbertsio kolektiboko erakundeen kapital edo ondarearen akzio edo partaidetzak kostu bidez eskualdatzea edo berreskuratzea
 - 6.3.5 Sozietateei diruzkoak ez diren ekarpenak egitea
 - 6.3.6 Bazkideak banatu edo sozietateak desagitea
 - 6.3.7 Negozio-lokala eskualdatzea
 - 6.3.8 Kalte-ordainak ordaintzea ondare elementuen galera edo ezbeharrengatik
 - 6.3.9 Ondasunak edo eskubideak trukitzea
 - 6.3.10 Biziarteko edo aldi baterako errentak iraungitzea
 - 6.3.11 Ondare elementuak eskualdatzea aldi baterako edo biziarteko errenta baten trukean
 - 6.3.12 Ondasun higiezinaren gaineko eskubide errealak eskualdatzea
 - 6.3.13 Eskualdaketatik eratorri gabeko ondasun edo eskubideak integratzea
 - 6.3.14 Futuro eta aukeren merkatuan egindako eragiketak
 - 6.3.15 Balio aldaketa gertatzen bada testamentu-ahalordea erabili gabe duen herentzia batekoak izandako ondasunak besterentzeagatik
- 6.4 Justifikatu gabeko ondare irabaziak
- 6.5 Nori egotzen zaizkio ondare irabazi eta galerak?
- 6.6 Noiz aitortzen dira ondare irabazi eta galerak?
- 6.7 Berrinbertsio kasuak
 - 6.7.1 Zer gertatzen da inbertsio kolektiboko erakundeen akzio edo partaidetzak berreskuratu edo eskualdatzeagatik lortutako zenbatekoa “berrinbertitzen” bada?
 - 6.7.2 Zer gertatzen da ohiko etxebizitzaren zenbatekoa “berrinbertitzen” bada?
- 6.8 Jarduera ekonomikoei lotutako elementuen ondare irabazi eta galerak

6.1 Zer dira ondare irabazi eta galerak?

Zergadunaren ondarearen balioan izandako bariazioak dira ondarezko irabaziak eta galerak, ondarean izandako aldaketaren batengatik agerian geratu badira, Errenta Zergaren Foru Arauak etekintzat hartzen dituenen.

Oro har, zergadunaren ondarearen balioa handitzen denean, *irabazia* egon dela esan ohi da eta murrizten denean, aldiz, *galera*. Bereziki, irabazia edo galera egoteko, hiru baldintza hauek bete behar dira:

- Ondarearen **balio aldaketa** egotea.
- **Ondarearen osaera aldatzea**. Horregatik, gainbalio estaliak ez dira kargatzen. Adibidez: 400 akzio badauzkagu eta akzioaren kotizazioa igotzen bada, esan dezakegu ondarearen balioa aldatu egin dela, baina, hori horrela izan arren, ez da haren osaera aldatu. Akzio kopuru beraren jabe izaten jarraitzen dugu. Akzioak saldu beharko genituzke, gure ondarearen osaera aldatzeko eta, beraz, irabazia edo galera gertatzeko.
- **Etekin ez izatea**. Horrelaxe gertatzen da aktibo finantzarioekin eta bizitza edo desgaitasun aseguruekin. Ondarearen osaeraren aldaketaren arrazoiak ondare elementu baten titularitate osoa eskualdatzea izan denean, ondare irabazi edo galeratzat hartuko da izaera orokorrez. Oso kontuan hartzeko da hau: zergen tratamendu desberdina ematen zaie *kapital higigarriaren etekinei* eta ondare irabazi eta galerei.

Jarduera ekonomikoari atxikitako ondare elementuetatik datozen ondare irabazi edo galerak Sozietateen gaineko Zergaren foru arauan jasotakoari jarraikiz kuantifikatuko dira, jarduera ekonomikoaren etekin arruntari batuz edo etekin horretatik kenduz.

Dena den, zenbait kasu berezitan:

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

6.1.1 Noiz ez da aldatzen ondarearen osaera?

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

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

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

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

6.1.2 Noiz ez dago ondare irabazi edo galerarik?

Ondoko sei kasutan ez dago ondare irabazi edo galerarik:

1. Kapitala murrizten denean.
2. Kostu gabeko eskualdaketa bat dagoenean (herentzia), zergaduna hiltzeagatik, are kostu gabeko eskualdaketa hori komisarioak testamentu-ahalordea erabilita edo berehalako eraginkortasuna duen edozein oinordetza-titulu bidez egiten denean ere. Ondorio horietarako, oinordetza-tituluak dira Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 11ko 3/1990 Foru Arauaren 3. artikuluan ezarritakoak.
3. Zergadunak kosturik gabe eskualdatzen duenean, hau da, dohaintzen ematen duenean bere enpresa edo haren partaidetzak, ezkontidearen alde, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikotekidearen alde, aurreko zein ondorengo ahaideen alde, edo laugarren mailako alboko ahaideen alde (izan ahaidetasunaren jatorria odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotearen eraketa edo adpzioa), baldin eta enpresak edo partaidetzek Ondasunaren gaineko Zergen salbuetsita egoteko eskubidea badute.
4. Zergadunak bere enpresa edo haren partaidetzak dohaintzan ematen dituenen langileen alde, betiere enpresak edo partaidetzek Ondarearen gaineko Zergen hobarituak izateko eskubidea badute.
5. Ezkontideen ondasun banaketako araubide ekonomikoa edo izatezko bikoteak adostutako ondare araubidea iraungitzen denean, baldin eta legeak edo epaileek aginduta konpentsazioak egiten badira eta horien zioak ezkontideen edo izatezko bikotekideen arteko pentsio konpentsagarriekin zerikusirik ez badu. Apartatu honetan aipatutako konpentsazioek ez dute emango ordaintzailearen zerga oinarria murrizteko eskubiderik, eta ez dira errenta izango jasotzailearentzat. Zenbaki honetan aipatutako kasuak inola ere ezingo du ekarri esleitutako ondasun edo eskubideen balioak eguneratzea.
6. Pertsona desgaituen alde eraturako ondare babestuei ekarpenak egiten zaizkienean, aurreko 2. puntuan ezarritakoa aplikagarria ez zaienean. Dohaintza jasotzen duena, dohaintza-emaiaren lekuan subrogatuko da dohaintzan jasotako ondarearen eskuratze data eta baloreari dagokionez⁵⁶.

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 eragiketarik:

- 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 dagokionez, honelakoak onartu dira araudi merkantilean:

- Akzioen balio nominala murriztea.

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

- Akzioak amortizatzea.
- Akzioak taldekatzea, geroago trukatzeko.

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

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

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

Negoziatora onartu gabeko balore edo partaidetzak eskualdatzen direnean balore edo partaidetza guztiei berdin eragiten ez dien balio nominalaren murrizpen baten bidez kapitala gutxitu ondoren, eskualdaketa-balioztat hartuko da aurreko paragrafoan jasotakoa aplikatuz ateratzen den balio nominalaren arabera dagokion balioa. Zergadunak balore edo partaidetza guztiak eskualdatzen ez badituzte, benetan eskualdatutako balore edo partaidetzaren balio nominalari dagokion eskualdaketa balioaren eta eskualdaketa-balioaren arteko diferentzia positiboa kenduko zaio gainerako balore edo partaidetza homogeneoen eskurapen balioari, hori deuseztatu arte. Soberakina baldin badago, ondare irabazi bezala zergapetuko da. Ondare sozietateen baloreak edo kapital partaidetzak eskualdatzean ere aplikatuko da aurrekoa.

Kapital murriztapenaren helburua ekarpenen itzulketa denean, tratamendu fiskala ezberdina da elkarte kotizatuentzat eta ez kotizatuentzat:

- Elkarte kotizatuentzat, itzulketaren zenbatekoak edo jasotako ondasun edo eskubideen merkatuko balio normalak gutxitu egingo du ukitutako balore edo partaidetzaren eskurapen balioa, aurreko paragrafoan ezarritako erregelari jarraiki, balio hori deuseztatu arte. Soberakina badago, kapital higigarriaren etekin gisa integratuko da, eta edozein motatako entitateen funts propioetan parte hartzeagatik lortu dela joko da⁵⁷. Integrazioa jaulkipen primen banaketarako ezarritako eran egingo da, salbu eta kapital murriztapena banatu gabeko mozkinen ondorio denean, kontzeptu honengatik jasotzen diren kopuru guztiak dibidenduak, batzarrera joateko primak, eta edozein motaren mozkin partaidetzaren arabera zergapetuko baitira orduan⁵⁸. Ondorio horietarako, iritziko da kapital murriztapenak, beren xedea zehazki dela ere, banatu gabeko mozkinetatik ez datorren kapital sozialaren zatiari eragiten diotela lehenik, kapital soziala deuseztatu arte.
- Aurreko paragrafoan ezarritakoa ezarrita ere, kapital murriztapenaren xedea ekarpenak itzultzea bada eta haren jatorria ez badago Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko maiatzaren 15ean emandako 2014/65/EE Zuzentarauan –finantza tresnen merkatuari buruzkoan– definitzen diren balore merkatu arautuetako batean negoziatzeko onartuta ez dauden eta sozietate edo entitateen funts propioetako partaidetza ordezkatzen duten baloreetan eta, gainera, akzio edo partaidetza horiei kapital murriztapena egin aurretik

57 Ikus 4. kapituluaren barruan “edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinaren” buruzko 4.3.1.apartatua.

58 Ikus 4. kapituluaren barruan “edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinaren” buruzko 4.3.1.apartatua.

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

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

Muga horretatik gorako soberakina akzio edo partaidetzaren eskurapen balioa murrizteko erabiliko da.

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

(Oharra: tasa orokorrera bilduta ez dauden kapital aldakorrerako inbertsio sozietateek (SICAV izenaz ezagunak) berezia izango dute tributazioa. Ikus hamazazpigarren xedapen gehigarria Errenta Zergari buruzko Foru Arauan).

6.1.2.2 Zer gertatzen da zergaduna hiltzen denean?

Zergaduna hiltzen denean, haren ondare osoa oinordekoei eskualdatzen zaie, salbu oso pertsonalak diren ondasun eta eskubideak. Halere, hori ez da hiltzen ondare irabazi edo galeratzat, baina oinordekoek zergaren aitortpena aurkeztu behar dute, hildakoak heriotza egunera arte lortutako errentengatik. Oinordekoek eta legatu hartzaileek, bestalde, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga ordaindu beharko dute.

6.1.2.3 Zer gertatzen da zergadunak dohaintzan ematen dituen bere enpresa edo haren partaidetzak ezkontidearen alde, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikote-lagunaren alde, aurreko zein ondorengo ahaideen alde, edo laugarren mailako alboko ahaideen alde enpresa edo partaidetzak Ondarearen gaineko Zergan⁵⁹ salbuetsita izateko eskubidea izanez gero?

Enpresen edo entitateetako akzio edo partaidetzaren kostu gabeko eskualdaketatik, ezkontidearen, izatezko bikote-lagunaren, aurreko zein ondorengo ahaideen alde, edo laugarren mailako alboko ahaideen alde (izan ahaidetasunaren jatorria odolkitetasuna, ezkontza, izatezko bikotearen eraketa edo

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

adopzioa) egiten direnean, ez da egongo ondare irabazi edo galerarik, baldin eta baldintza hauek betetzen badira:

- Enpresak edo partaidetzek eskualdatzailearen (dohaintza emailearen) Ondarearen gaineko Zergan salbuespena aplikatzeko eskubidea izatea.
- Eskualdatzaileak —dohaintza emaileak— 60 edo urte gehiago izatea, edo lanerako ezintasun iraunkorreko egoeran egotea erabateko baliaezintasunez edo baliaezintasun handiz.
- Eskualdatzaileak zuzendaritza ardurarik badu, horiek uztea dohaintzaren unetik aurrera, eta inolako ordainsaririk ez kobratzea une horretatik aurrera zuzendaritza lanarengatik.

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

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

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

- Eskuratzaileak ez egitea zuzenean edo zeharka eskurapen balioa nabarmen murrizten duten erabilpen eginzaririk eta sozietate eragiketarik.
- Zergadunak ondare elementuak erosi ondoren bere jarduera ekonomikoari atxikitzen badizkio, enpresa dohaintzan eman aurreko 5 urteetan gutxienez egon behar dute jarduerari etengabe atxikita. Horrek esan nahi du ondasun bat eskuratu ondoren jarduerari atxikitzen bazaio (adibidez: 2023ko otsailaren 2an eskuratu eta 2023ko irailaren 1ean atxikitzen bazaio) gutxienez 2028ko irailaren 2an gauzatu behar da ondasunaren kostu gabeko eskualdaketa geroratu ahal izateko.
- Akzioak eta partaidetzak eskualdatzen direnean, ondare irabazi edo galera bat egongo da jarduera ekonomikoak garatzeko beharrezkoak ez diren aktiboaren balioak, jardueratik ondorioztatzen ez diren zorrekin gutxiak, eta entitatearen ondare garbiaren balioak elkarren artean duten proportzioari dagokion zatian. Hala bada, erregela horiek berak partaidetutako entitateen akzio eta partaidetzen balorazioan ere aplikatuko dira, entitate edukitzailearen partaidetzen balioa zehazteko. Aktibo bat jarduera ekonomiko bat garatzeko beharrezkoa den ala ez erabakitzeko, Ondarearen gaineko Zergari buruzko ekainaren 11ko 2/2018 Foru Arauren 6.artikuluko laugarren apartatuan xedatutakoari jarraituko zaio.

ERNE: horrelako kasuetan, dohaintza-hartzailea dohaintza-emailearen posizioan subrogatuko da ondasun haien balioei eta eskurapen egunei dagokienez.

6.1.2.4 Zer gertatzen da zergadunak dohaintzan ematen dituen langileen alde bere enpresa edo haren partaidetzak, enpresa edo partaidetzak ondasunaren gaineko

zergan⁶⁰ salbuespena izateko eskubidea izanez gero?

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

- Langile eskuratzaileek eskurapena egin aurreko bost urteetatik gutxienez hirutan izan behar dute lan egingakoak enpresan edo entitatean edo taldeko entitateetan. Ondorio horietarako, senideen zaintza dela-eta langileak borondatezko eszedentzian egon badira entitate horietako batean, egoera horretan emandako denbora-tarteak lan egingako epealditzat hartuko dira.
- Aipatutako bost urteko epea enpresa edo entitateko akzio edo partaidetzak eskualdatu diren egunetik aurrera konputatuko da. Eskualdaketa hori eskritura publikoan edo agiri pribatuan jaso beharko da, zerga administrazioari aurkezteko.

Langile eskuratzaileak ekarpenen ematen badizkio eskuratutako akzio edo partaidetzak langileek bakarrik partaidetutako entitate bati –entitate horiek aurrerago arautzen dira–, baldintza hau betetzen dela ulertuko da langile horrek aurreko paragrafoan aipatutako epea osatu arteko denboran mantentzen duenean partaidetza entitate horretan.

- Aurreko bigarren baldintzan jasotako epean zehar, eskuratzaileek lanean jarraitu behar dute, langile gisa, entitatean edo taldeko entitateetan, edo, kasua bada, foru arau honen 24.1 artikuluan aipatzen den lan pertsonala jarraitu behar dute egiten entitatearentzat. Ondorio horietarako, ulertuko da senideen zaintza dela-eta borondatezko eszedentzia egoeran dauden langileek lanean jarraitzen dutela eszedentziak irauten duen bitartean.
- Aurreko paragrafoan ezarritako baldintzak ez dira bete gabetzat hartuko, bi kasu hauean: eskualdaketa egin ondoren eta aurreko paragrafoan aurreikusitako epea amaitu baino lehen eskuratzaileak hiltzen direnean edo haien alde ezintasun iraunkor osoa, absolutua, edo baliaezintasun handia aitortzeagatik entitatean lan egiteari uzten diotenean, eta, orobat, enpresa edo entitatea konkurtso-prozedura baten ondorioz likidatzen denean.
- Aurreko bigarren baldintzan aurreikusitako epean zehar, eskuratzaile bakoitzak entitatean zuzenean edo zeharka izan dezakeen partaidetza, barruan sartuta ezkontidearena edo izatezko bikote-lagunarena, aurreko ahaideena edo adoptatzaileena, ondorengo ahaideena eta adoptatuena, eta zeharkako ahaideena hirugarren graduraino, ezin da izan 100eko 20tik gorakoa. Entitatea talde bateko kide bada, aurreko baldintza taldea osatzen duen entitate bakoitzari dagokionez bete beharko da.
- Eskualdatzaileak zuzendaritza funtzioak betetzea entitatean, eta haiengatik jasotzen dituen ordainsariak ez izatea bere jarduera ekonomikoengatik eta lan pertsonalarengatik lortzen dituen etekin guztien 100eko 50 baino handiagoak, Ondarearen gaineko Zergari buruzko ekainaren 11ko 2/2018 Foru Arauak 6.Bi.d) artikuluko lehen paragrafoan xedatutakoarekin bat, eta, gainera, aurreko c) letrako bigarren beharkizunean ezarritakoari jarraituz, eskualdaketa unetik beretik zuzendaritza funtzio horiek egiteari uztea eta ordainsa-

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

ri gehiagorik ez jasotzea. Ondorio horietarako, sozieta-
tearen administrazio kontseiluko kide izate hutsa ez da
sartuko zuzendaritza funtzioen barruan.

- Entitate bateko akzio edo partaidetzen eskualdaketa
bertako langileen edo taldeko entitateetako langileen
alde egiten dela joko da, eskuratzaila entitate bat de-
nean eta, gainera, entitate horrek baldintza hauek bete-
tzen dituenean:

a) Entitateko partaide bakarrak izatea akzio edo
partaidetzak eskualdatzen diren entitateko langileak
edo taldeko entitateetakoak, eta langile horiek lehen
beharkizuna betetzea.

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

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

b) Aktiboaren gutxienez 100eko 90 entitate horretako
edo taldeko entitateetako akzio eta partaidetzek era-
tzea. Portzentaje hori zehaztearen ondorioetarako,
diruzaintza ez da konputatuko aktiboan.

Entitatea eskualdaketa egin aurreko bi hilabeteetan
eratu bada, edo epe horren barruan kapitala zabaldu
badu diruzko ekarpenen bidez, b) letrako beharkizuna
eragiketa formalizatzen denetik aurrera exijituko da.

Langileek bakarrik partaidetutako entitateak, aurreko
paragrafoetan aipatutakoak, bigarren beharkizunean
adierazitako epean bete beharko ditu a) eta b) letre-
tan ezarritako baldintzak.

Akzioak eta partaidetzak mantentzeko epea, bigarren
beharkizunean aipatua, exijituko zaie bai langileek
bakarrik partaidetutako entitateari, entitateak berak
eskuratutako akzio eta partaidetzei dagokienez, eta
bai langileei, entitatean dituzten akzio eta partaidetzei
dagokienez. Langileek bakarrik partaidetutako entita-
tea desegiten bada epe hori bete aurretik, epea osatu
beharko da bazkide langileek akzioak eta partaidetzak
mantenduta.

Eskurapenak langileek bakarrik partaidetutako entita-
teek egiten dituztenean, entitatean parte hartzen duten
langile horiei dagokie baldintzak betetzea. Eskualdake-
ta egin ondorengo edozein unetan, baldintzak betetzen
ez badira, eskualdatzaileak zerga egoera erregulariza-
tu behar du baldintzak bete ez diren ekitaldiko autoli-
kidazioan. Alde batera utziko da eskualdaketa bertako
langileei egin zaien edo langileek bakarrik partaidetu-
tako entitatei egin zaien. Erregularizazioaren barruan
berandutze-interesak ere sartuko dira.

Enpresen edo akzio zein partaidetzen eskualdaketa
kostu bidezkoa izan bada, geroko eskualdaketa batean
zer ondare irabazia edo galera izan den kalkulatzeko
langileak kontuan hartu behar duen eskurapen balioa
benetan ordaindutako zenbatekoa izango da. Aurrekoa
ez zaio aplikatuko aurreko paragrafoan aurreikusita-
koaren indarrez eskualdatzailearentzat ondare irabazi
edo galeratzat hartu den eskurapenaren zatiari; zati

horren proportzionala den eskurapen balioa zergaren
arau orokorre jarraituz zehaztuko da.

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 buruz-
koak, xedatutakoaren arabera hitzartutako ondare erregimen
ekonomikoa desegiten bada, esleipenak legearen aginduz edo
epaileen erabakiz gertatzen direnean eta horien zioak ezkon-
tideen edo izatezko bikotea osatzen dutenen arteko pentsio
kontentsagarriarekin zer ikusirik ez duenean.

Aipatutako kontentsazioek ez dute emango ordaintzailearen
zerga oinarria murrizteko eskubiderik, eta ez dira errenta
izango jasotzailearentzat.

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 es-
kubidea ematen badute Pertsona Fisikoen Errentaren
gaineko Zergan⁶¹.
- Irabaziak 65 urtetik gorako pertsonen ohiko etxebizitza
kostu bidez eskualdatzeagatik lortu direnean (400.000
euroko mugarekin), edo autonomia pertsonala susta-
tzeko eta besteren beharra duten pertsonak zaintzeko
legearen arabera mendekotasun ertaina edo handia
dutenen pertsonen ohiko etxebizitza kostu bidez sal-
tzeagatik sortu direnean. 65 urtetik gorako pertsonen
kasuan, salbuespena ezin ezingo da berriro aplikatu
2012ko urtarrilaren 1aren ondorengo uneren batean
aplikatu bada.
- Zordunaren edo haren bermatzailearen ohiko etxebi-
tza ordainean emateagatik sortzen direnean, baldin eta
ordainean emate hori egiten bada hipotekaz bermatuta
dauden zorrak, kreditu-entitateekin edo modu profesio-
nalean maileguak zein hipoteka-kredituak ematen
dituen beste edozein entitatearekin hartutakoak, kita-
tzeko. Ezinbesteko baldintza izango da, beti, ohiko e-
txebizitzaren jabeak ez izatea behar besteko beste on-
dasun edo eskubiderik zorra bere osoan ordaintzeko
eta etxebizitza besterentzea saihesteko. Preskribatu
gabe dauden urteei ere aplikatzen zaie.
- Ohiko etxebizitzaren hipoteka judizial edo notarialen
exekuzioetan lortutakoak, aurreko puntuko baldintza
berdinekin. Preskribatu gabe dauden urteei ere aplika-
tzen zaie.
- Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan, zerga
zorra ondasun hauek emanez ordaintzean:
 - a) Euskal Kultur Ondarean sartutako ondasunak, bal-
din eta babes ertain edo bereziko kultura ondasunak
badira Euskal Kultur Ondareari buruzko maiatzaren
9ko 6/2019 Legean aurreikusitakoaren arabera.
 - b) Espainiako Ondare Historikoan sartutako onda-
sunak, baldin eta Ondasun Higigarrien Inbentario

61 Ikus 12. kapituluaren barruan (Kuota likidoa eta kenkariak), dohain-
tzengatiko kenkarietako buruzko 12.5 apartatua.

Orokorrean edo Kultur Onurako Erregistro Orokorrean sartuta badaude, Espainiako Ondare Historikoari buruzko ekainaren 25eko 16/1985 Legeak 73. artikuluan xedatutakoaren arabera.

6.1.4 Noiz ez dira kontuan hartzen galerak?

Ondoko kasu hauek ez dira hartuko ondare galeratzat:

1. Justifikatu gabeko galerak.
2. Kontsumoagatik izandako galerak.
3. Bizien arteko egintzak edo liberalitateak direla medio izandako ordainik gabeko eskualdaketengatik gertatu diren galerak.
4. Ondasun higiezinaren kostu bidezko eskualdaketak direla medio sortutakoak, higiezin horiek kostu gabeko eskurapen batetik badatoz eta eskurapen hori Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergan salbuetsita egon bada.

Hala ere, galeratzat hartuko dira ondasun higiezinaren balioa aparteko zirkunstantziengatik gutxitu dela zergadunak frogatzen duenean edo galera hori ondasuna besterentezak edo eskuratzeak sortutako gastuetatik bakarrik datorrenean.

5. Zergaldian zehar jokoan izandako galerak, baldin eta zergaldi berean jokoagatik lortutako irabaziaz baino handiagoak badira.
6. Ondare elementu bat eskualdatzean izandako galerak, eskualdatzaileak ondare elementu bera berriro eskuratzen duenean eskualdaketa egunaren ondorengo urtearen barruan. Kasu horietan, ondare elementua geroago eskualdatzen denean integratuko da galera. Adibidez: zergadunak ondasun bat 2023ko urtarrilaren 1ean saldu eta ondare galera izan du; ondasun bera 2023ko abenduaren 31n erosi badu berriro, salmentan izandako galera ez da 2023. urteko aitortzearen kontuan hartuko, baizik eta ondasuna berriro saltzen duenean.
7. Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2014ko maiatzaren 15eko 2014/65/EB Zuzentarauan –finantza tresnen merkatuari buruzkoan– definituta dauden bigarren mailako balore merkatu ofizialetan negoziatzeko onartutako balore edo partaidetzak eskualdatzean izandako galerak, zergadunak balore homogeneousko eskuratu dituen eskualdaketa horien aurreko edo ondorengo bi hilabeteen barruan. Balore edo partaidetza homogeneouskat hartzen dira jaulkitzaile berarengandik eratorri eta eragiketa finantzario berekoak direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, baldin eta eskualdaketa izaera eta araudi bera badute eta eskubide eta betebeharren antzeko eduki funtsezkoa badute. Zergadunaren ondarearen barruan geratzen diren balore edo partaidetzak eskualdatzen diren neurrian integratuko dira galera horiek.
8. Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2014ko maiatzaren 15eko 2014/65/EB Zuzentarauan –finantza tresnen merkatuari buruzkoan– definituta dauden bigarren mailako balore merkatu ofizialetan negoziatzeko onartu gabeko balore edo partaidetzak eskualdatzean izandako galerak, zergadunak balore homogeneousko eskuratu dituen eskualdaketa horien aurreko edo ondorengo urtearen barruan. Balore edo partaidetza homogeneouskat 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 subentzia 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 balioetik, osagai bakoitzari (ondasuna edo hobekuntza) dagokion ondare irabazia edo galera bereizita zehazteko asmoz.

6.2.1 Nola kalkulatu da eskurapen balioa?

Honela kalkulatu da eskurapen balioa:

1. Lehen urratsa: zenbateko hauek batu behar dira:
 - **Eskurapenaren benetako zenbatekoa:** eskurapena musu trukekoa bada, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arauak erabiliz ateratzen dena izango da benetako zenbatekoa.
 - Ondasun eskuratuaren egindako **inbertsio eta hobekuntzen kostua**.
 - **Eskurapenari lotutako gastuak eta zergak**, interesak kanpoan utzita, eskuratuzaileak (erosleak) ordaindu dituenak.
2. Bigarren urratsa: aurreko baturari zenbateko hau kenduko zaio:
 - **Amortizazioa.** Bidezkoa denean, erregelamenduz egindako amortizazioak kenduko dira; nolana ere, gutxieneko amortizazioa konputatuko da.

Errentamenduan lagatutako 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 eguneratu da eskurapen balioa?

Eskurapen balioaren osagaiak kalkulatu ondoren, erregelamenduz onartzen diren koefizienteak aplikatuz eguneratuko dira⁶². 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 utretan ordaindu diren kontuan hartuz.

62 2023. urtean egindako eskualdaketei abenduaren 27ko 23/2022 Foru Dekretuak finkatutako koefizienteen taula aplikatzen zaie.

- **Inbertsio eta hobekuntzen ganean**, zer urtetan ordaindu diren kontuan hartuz.
- **Gastu eta zergen ganean**, zer urtetan ordaindu diren kontuan hartuz.
- **Amortizazioen ganean**, haiei dagokien urtea kontuan hartuz.

Ondare elementuak jarduera ekonomiko batetik desatxiki ondoren eskualdatu direnean, desatxikipen urteari dagokien koefizientea izango da eguneratze koefizientea.

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

2023an eskualdatutako ondasun edo eskubideetarako, koefiziente hauek aplikatuz eguneratuko da eskurapen balioa.

Urtea	Eguneratze koefizientea
1994 eta aurrekoak	1,908
1995	2,026
1996	1,952
1997	1,908
1998	1,866
1999	1,815
2000	1,753
2001	1,688
2002	1,628
2003	1,584
2004	1,537
2005	1,488
2006	1,439
2007	1,399
2008	1,344
2009	1,340
2010	1,318
2011	1,279
2012	1,250
2013	1,230
2014	1,228
2015	1,228
2016	1,228
2017	1,204
2018	1,185
2019	1,174
2020	1,174
2021	1,139
2022	1,048
2023	1,000

Dena den, ondare elementua 1994ko abenduaren 31n eskuratu bada, 2,026 koefizientea aplikatuko da.

LABURPENA: eskurapen balioa

Eskurapenaren benetako balioa (*eguneratua*)
 + Inbertsio eta hobekuntzen kostua (*eguneratua*)
 + Eskurapenari lotutako gastuak eta zergak (*eguneratua*)
 - Amortizazioak (*eguneratuak*).

Eskurapen balioa

6.2.3 Nola kalkulatzen da eskualdaketa balioa?

Zenbateko hauen arteko diferentzia eginez kalkulatzen da eskualdaketa balioa:

- **Inorenganatzearen benetako zenbatekoa.** 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 irabazi lortuko da inorenganatzearen benetako zenbatekoa.

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

Aurreko paragrafoan aipatutako kostu gabeko eskualdaketa trukean -uneko eraginkortasuna duten oinordetza-titulu bidez egindakoetan-, eskurapen balioa, ondasunak eskuratzen dituenarentzat, hauxe izango da geroko eskualdaketei begira: dohaintza-emaileak ondasun horiek dohaintza-hartzaileari ematean duten balioa, salbu eta dohaintza-hartzaileak dohaintza-emailea hil aurretik eskualdatzen baditu ondasunak. Izan ere, horrelako kasuetan, dohaintzahartzailea dohaintza-emailearen lekuan subrogatuko da ondasun horien eskurapen balio eta datei dagokienez. Subrogazio horretan, uneko eraginkortasuneko oinordetza-itunaren aurretik dohaintza-emaileak zituen eskurapen data eta balioa gordeko dira.

- **Eskualdaketa lotutako gastuak eta zergak**, interesak kanpoan utzita, eskualdatzaileak ordaindu dituenen.

LABURPENA: eskualdaketa balioa

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

Eskualdaketa balioa

Adibidea

Demagun 2004ko urtarrilaren 7an zuzen 180.000,00 euroko etxebizitza erosi zenuela. Urte horretan bertan, 15.000,00 euro ordaindu zenituen, eskurapenari lotutako gastu eta zergak zirela-eta. 2010ko urtarrilaren 25ean, terraza itxi eta 12.000,00 euro ordaindu zenituen horrengatik. 2004ko urtarrilaren 31tik 2004ko azaroaren 30era bitartean, etxebizitza errentan eman zenuen: 3.600,00 eurokoa izan zen amortizazioa. 2023ko urtarrilaren 18an

etxebizitza saldu zenuen 364.000,00 euroren trukean. Azkenik, hobekuntzaren eskualdaketa balioa 24.000,00 eurokoa da.

Etxebizitzaren ondare irabaziaren kalkulua

Etxebizitza inorenganatzearen zenbatekoa	364.000,00 € - 24.000,00 €	340.000,00 €
Hobekuntza inorenganatzearen zenbatekoa		24.000,00 €
Eskurapenaren benetako zenbateko eguneratua	180.000,00 € x 1,537	276.660,00 €
Gastu eta zerga eguneratuak	15.000,00 € x 1,537	23.055,00 €
Amortizazio eguneratua	3.600,00 € x 1,537	-5.533,20 €
Eskurapen balio eguneratua		294.181,80 €
Etxebizitzaren ondare irabazia	340.000,00 € - 294.181,80 €	45.818,20 €

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

Hobekuntzatik eratorritako ondare irabazia

Eskualdaketa balioa		24.000,00 €
Eskurapen balio eguneratua	12.000,00 € x 1,318	-15.816,00 €
Hobekuntzaren ondare irabazia	24.000,00 € - 15.816,00 €	8.184,00 €

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

6.2.4 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako elementuen araudi iragankorra

1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratu diren eta jarduera ekonomikoari loturik ez dauden ondare elementuak eskualdatzeagatik lortutako ondare irabazien zenbatekoa ondoko errege la hauei jarraikiz kalkulatu da:

1^a.- Oro har, eta ondare elementu bakoitzerako, kalkulua egingo da Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauak diotenaren arabera. Horrela kalkulatu ondare irabazitik bereizi behar den zati sortu den 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen. Zati hori ondoko hau dela ulertuko da: eskurapen egunetik 2006ko abenduaren 31ra arte (bi egunak barne) igarotako egun kopuruari zergadunaren ondarean egon den egun kopuru osoarekiko proportzioan dagoen ondare irabazia.

2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako ondare irabaziaren zatia honela murriztuko da:

a) Ondare elementua zergadunaren ondarean zenbat denbora egon den kalkulatzeko, elementua eskuratu den egunetik 1996ko abenduaren 31 bitartean igarotako urte kopurua hartuko da kontuan, goitik biribildua. Hau da, eskurapen egunetik 1996ko

abenduaren 31 bitartean 4 urte gehi egun bat igaro badira, ulertuko da ondare elementua 5 urtez egon dela ondarearen barruan.

Eskualdatutako ondare elementuetan hobekuntzarik egin bada, hobekuntza horiek zergadunaren ondarean zenbat denbora egon diren kalkulatzeko kontuan hartuko da horiek egin diren egunetik 1996ko abenduaren 31 bitartean igarotako urte kopurua, goitik biribildua.

- b) Eskualdatutako ondare elementuak ondasun higiezinak, haien gaineko eskubideak edo 2015eko urriaren 23ko 4/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutako Baloreen Merkatuari buruzko Legearen testu bategineko 314. artikuluan aipatutako entitateen baloreak badira –kanpoan utzita higiezin merkatutan inbertitzeko sozietate edo funtsen kapital sozialaren edo ondarearen akzio edo partaidetzak–, murriztapena 100eko 11,11 izango da, aurreko letran adierazitako iraupen aldiko urte kopurua bi baino handiagoa den urte bakoitzeko.
- c) Eskualdatutako ondare elementuak Europako Parlamentuaren eta bertako Kontseiluaren 2014ko maiatzaren 15eko 2014/65/EB Zuzentarauan, finantza tresnen merkatuei buruzkoan, definitutako bigarren mailako balore merkatu ofizialetako batean negoziatzeko onartutako akzioak badira –sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten dutenak–, kanpoan utzita ondasun higikor zein higiezinetan inbertitzen dituzten sozietateen kapitalaren erakusgarri diren akzioak, murrizpena %25ekoa izango da aurreko a) letran adierazitako iraupen urteak bitik gora gainditzen diren urte bakoitzeko.
- d) 2007ko urtarrilaren 1a baino lehenago sortu diren gainerako ondare irabaziak %14,28 murriztuko dira aurreko a) letran adierazitako iraupen urteak bitik gora gainditzen diren urte bakoitzeko.
- e) 2007ko urtarrilaren 1a baino lehenago sortutako ondare irabazia ez da zergapetuta egongo, baldin eta 1996ko abenduaren 31n, eta aurreko b), c), eta d) letratan adierazitakoagatik, hurrenez hurren hamar, bost eta zortzi urteko iraupen aldia duten ondare elementuetatik baldin badator.

2^a.- 2006ko abenduaren 31n merkatu araututako batean negoziatzeko onartutako baloreak direnean, edo, bestela, Errenta Zergaren foru arauak 47. artikuluko 1. apartatuaren a) eta d) letratan aurreikusitako araubidea aplikagarria zaien inbertsio kolektiboko erakundeetako akzio edo partaidetzak izanez gero, ondare irabaziak eta galerak foru arau horrek Ondare Galera eta Irabaziei buruzko kapituluaren ezarritakoaren arabera kalkulatu dira, balore, akzio edo partaidetza bakoitzerako.

Aurreko paragrafoan xedatutakoaren ondorioz ondare irabazi bat lortzen bada, ondoko murrizpenetatik dago-kiona egingo da:

- a) Eskualdaketa balioa balore, akzio edo partaidetzei 2006ko Ondarearen gaineko Zergan dagoenaren 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 dagoena eskualdaketa balioetatik hartuta ateratzen den ondare irabaziaren zatia.

b) Eskualdaketa balioa balore, akzio edo partaidetzei 2006ko Ondarearen gaineko Zergan dagokiena baino txikiagoa bada, ondare irabazi guztia 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortua dela iritziko da, eta aurreko 1. erregelaren ezarritakoaren arabera murriztuko da.

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

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

LABURPENA: Irabazia murrizteko portzentajeak	
	Portzentajea, iraupen urte bakoitzeko (lehen bi urteak ez dira kontuan hartzen)
Arau orokorra	%14,28
Burtsan kotizatutako akzioak	%25
Ondasun higiezinak, horien gaineko eskubideak edo 4/2015 Legegintzako Errege Dekretuan jasotako entitateen baloreak	%11,11

Adibidea

Demagun Marta eta Aitor ezkontideek pisu bat erosi zutela 1987ko urtarrilaren 10ean, 20.000,00 euro ordainduta.

2023ko ekainaren 3an etxebizitza saldu zenuen, 300.000,00 euroren truke.

Extebizitzaren ondare irabaziaren kalkulua:

Extebizitzaren salmenta prezioa		300.000,00 €
Eskurapen balioa		20.000,00 €
Eguneratze koefizientea		1,908
Eskurapen balio eguneratua	20.000,00 € x 1,908	38.160,00 €
Sortutako ondare irabazia	300.000,00 € - 38.160,00 €	261.840,00 €
Eduki den egunak, guztira		13.294 egun
Eduki den egunak 2006/12/31ra arte		7.296 egun
2007/01/01 baino lehenagoko irabazia	(7.296 / 13.294) x 261.840,00 €	143.702,77 €
Eduki den denbora (1987/01/01etik 1996/12/31ra)	9 urte, 11 hilabete, 21 egun	10 urte
Koefiziente murriztailea	11,11 x (10-2)	88,88
Murrizpena	143.702,77 €-ren % 88,88	-127.723,02 €
Extebizitzaren ondare irabazia	261.840,00 € - 127.723,02 €	134.116,98 €

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

Adibidea

Demagun burtsan kotizatzen duen enpresa baten akzioak saldu dituzula, 1991ko ekainaren 30ean eskuratuak hain zuzen. Eskurapen balioa 6.000,00 euro izan zen. 2023ko azaroaren 30ean saldu dituzu. 2006ko Ondarearen gaineko Zergaren ondorioetarako, balioa 25.000,00 euro da.

a) 30.000,00 eurotan saltzen badira:

Alkzioen salmenta prezioa		30.000,00 €
Eskurapen balioa		6.000,00 €
Eguneratze koefizientea		1,908
Eskurapen balio eguneratua	6.000,00 € x 1,908	11.448,00 €
Sortutako ondare irabazia	30.000,00 € - 11.448,00 €	18.552,00 €
Murrizpena	0,25 x (6-2) x (25.000,00 - 11.448,00)	13.552,00 €
Ondare irabazia	18.552,00 € - 13.552,00 €	5.000,00 €

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

b) 22.000,00 eurotan saltzen badira:

Alkzioen salmenta prezioa		22.000,00 €
Eskurapen balioa		6.000,00 €
Eguneratze koefizientea		1,908
Eskurapen balio eguneratua	6.000,00 € x 1,908	11.448,00 €
Sortutako ondare irabazia	22.000,00 € - 11.448,00 €	10.552,00 €
Murrizpena	0,25 x (6-2) x (22.000,00 - 11.448,00)	10.552,00 €
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.
- Balio aldaketa gertatzen bada testamentu-ahalordea erabili gabe duen herentzia batekoak izandako ondasunak besterentzeagatik.

Azter ditzagun banan-banan.

6.3.1 Sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu arautuetan negoziatzeko onartuak, ordain truke eskualdatzea

Ondare irabazi edo galera kalkulatzeko, haren eskurapen balioaren eta eskualdaketa balioaren arteko diferentzia egin behar da. Hona hemen, berezitasunak:

- Sozietate edo entitateen fondo propioetako partaidetzaren baloreak (akzioak) eskualdatzean, **eskualdaketa balioa** akzioa saltzen den egunean merkatu arautuan duen **kotizazio balioa** izango da gutxienez. Dena den, akzioaren salmenta prezioa handiagoa bada kotizatutakoa baino, salmenta balioa nagusituko da.
- **Balore homogeenak** daudenean, lehendabizi eskuratuak hartuko dira eskualdatutako baloretzat, hau da, zaharrenak (FIFO irizpidea: sartutako lehen akzioa aterako da lehenik). Irizpide hori kostu gabeko eskualdaketatik ere aplikatzen da. Balore edo partaidetza homogeenotzat hartzen dira jaulkitzaile berarengandik eratorri eta eragiketa finantzario berekoak direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, baldin eta eskualdaketa izaera eta araudi bera badute eta eskubide eta betebeharren antzeko eduki funtsezkoa badute.
- **Zati batean liberatutako akzioak** direnean, zergadunak benetan ordaindutako zenbatekoa izango da haien eskurapen balioa.
- **Eratub liberatutako akzioak** direnean (doako akzioak), arau berezia beharko da akzio bakoitzaren erosketa balioa kalkulatzeko. Erabat liberatutako akzioen eta akzio zaharren eskurapen balioa kalkulatzeko, kostu osoa titulu zahar nahiz liberatuen kopuruarekin zatitu behar da.

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

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

HAUTAZKO ARAUBIDEA AKZIO SALMENTEN IRABAZIAK

Baloreak kostu bidez eskualdatzen dituzten zergadunek bi hautu hauen artean egin dezakete: eskualdaketa ondare irabazia kalkulatzeko berariazko araua aplikatzea (eskualdaketa datan duen kotizazio balioa ken eskurapen balio eguneratua), edo, bestela, eskualdaketa balioari ehuneko 3ko karga berezia aplikatzea, baldin eta balio hori ekitaldi bakoitzean 10.000 euro baino txikiagoa bada eskualdatutako balore guztiei dagokienez.

Karga berezi hori aplikatuz ateratzen den zenbatekoa ez da sartuko aurrezpenaren zerga oinarrian, eta kuota osoari batuko zaio.

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

Adibidea

Demagun 2023ko otsailaren 20ean, Nekanez sozietate anonimoaren 400 akzio saldu zituela Burtsan, %400ean, egun horretako kotizazioaren arabera. Akzio bakoitzaren balio nominala %6,01 eurokoa zen.

Saldutako akzioak lehenago erositako 550 akzioko sorta baten zati dira, jarraian azaltzen denaren arabera:

Akzio kopurua	Eskurapen eguna	Eskurapen prezioa	Prezioa akzio bakoitzeko
250	1998/02/02	3.200,00 €	12,80 €
210	1999/05/06	2.600,00 €	12,38 €
90	2000/01/13	540,90 €	6,01 €

400 akzioen salmentaren ondare irabazi edo galera kalkulatzeko, legezko irizpide hau erabiliko da: saldutakoak dira zaharrenak. Beraz, zuk saldutako 400 akzioak 1998/02/02an erositako 250 akzioei eta 1999/05/06an erositako 150 akzioei dagozkie. Jarraian, 1998/02/02an erositako 250 akzioen ondare irabazi edo galera kalkulatu da aparte, bai eta 1999/05/06an erositako 150 akzioena ere.

	1998/02/02an eskuratuak	1999/05/06an eskuratuak
Saldutako akzioen kopurua (400)	250	150
Eskualdaketa balioa (%400)	6.010,00 €	3.606,00 €
Eskurapen balio eguneratua	3.200,00 € x 1,866 = 5.971,20 €	1.857,00 € x 1,815 = 3.370,60 €
Ondare irabazia	38,80 €	235,54 €

Sortutako irabazia aurrezpenaren oinarri ezargarrian ipiniko da eta beragatik, eskalak dion arabera, % 20a ordainduko da, hau da, 54,87 euro.

HAUTU berriarekin, akzioen salmenta honela kalkulatuko litzateke:

Saldutako akzio kopurua	400
Eskualdaketa balioa	9.616,00 €
Ondare irabazia	% 3 * 9.616,00 € = 288,48 €

288,48 euroko zenbatekoa ez da integratu behar aurrezpenaren zerga oinarrian: kuota osoari batuko zaio.

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

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

Adibidea

Demagun 2000ko abuztuaren 30ean sozietate anonimo baten 1.000 akzio erosi zenituela Burtsan, eta haien balio nominala 6,00 eurokoa zela. 2002ko urriaren 8an, harpidetza eskubideak saldu zenituen 4.500,00 eurotan. 2013ko urtarrilaren 1ean, berriro harpidetza eskubideak saldu zenituen, 3.000,00 eurotan. Azkenik, 2023ko abuztuaren 8an, akzioak saldu zenituen 2.500,00 eurotan.

Harpidetza eskubideen salmenta 2002/10/8an

Baloreen eskurapen balioa 4.500,00 euro jaisten da.

Harpidetza eskubideen salmenta 2012/01/1ean

3.000,00 euroko ondare gehikuntza sortzen da.

Akzioen salmenta 2023/08/8an

Eskualdaketa balioa		2.500,00 €
Eskurapen balioa	(6.000,00 € x 1,753) - 4.500,00	6.018,00 €
Ondare galera		3.518,00 €

6.3.2 Sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu arautuetan negoziatzeko onartu gabeak, ordain truke eskualdatzea.

Ondare irabazi edo galera kalkulatzeko, haren eskurapen balioaren eta eskualdaketa balioaren arteko kenketa egin behar da. Hona hemen, berezitasunak:

- Eskualdaketa gutxieneko balioa ezarriko da, eta balio aitortuari nagusituko zaio, baldin eta ez bada frogatzen zenbateko aitortua alderdi independenteek merkatuko baldintza arruntetan hitzartuko zutenarekin bat datorrenik.

Hori frogatzen ez bada, salmenta balioa bi hauetako **handiena** izango da:

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

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

Eskuratzailari dagozkion balore edo partaidetzen balioa zehazteko kontuan hartuko da honela kalkulaturako eskualdaketa balioa.

- **Balore homogeenak** 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, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, baldin eta eskualdaketa izaera eta araudi bera badute eta eskubide eta betebeharren antzeko eduki funtsezkoa badute.
- **Zati batean liberatutako akzio edo partaidetzak** direnean, zergadunak benetan ordaindutako zenbatekoa izango da haien eskurapen balioa.
- **Erabat liberatutako akzio edo partaidetzak** direnean (doako akzioak), arau berezia behar da akzio bakoitzaren erosketara balioa kalkulatzeko. Erabat liberatutako akzioen eta akzio zaharren eskurapen balioa kalkulatzeko, kostu osoa titulu zahar nahiz liberatuen kopuruarekin zatitu behar da

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

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

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

Adibidea

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

2023ko abenduaren 31n, 1.200 akzio saldu zenituen 6.500,00 eurotan, eta ez duzu zuzenbidean nahikoa den frogarik prezio hori alderdi independenteek merkatuko baldintza arruntetan hitzartuko zutenarekin bat datorrela frogatzeko.

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

Azkenik, balio teorikoa 9,00 eurokoa da 2023ko uztailean itxitarako balantzearen arabera.

Eskualdaketa balioa

Salmentaren zenbatekoa alderdi independenteek finkatutakoarekin bat datorrenik frogatu ez duzunez, balio hauetako handiena aplikatuko da:

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

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

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

1996/04/11n harpidetutako akzioen irabazia

Eskualdaketa balioan	1.000 x 9,00 €	9.000,00 €
Eskurapen balio eguneratua	5.500,00 x 1,952	-10.736,00 €
Ondare galera		-1.736,00 €

1997/09/15ean erositako akzioen galerak

Eskualdaketa balioa	200 x 9,00 €	1.800,00 €
Eskurapen balioa	200 x 8,00 €	1.600,00 €
Eskurapen balio eguneratua	1.600,00 € x 1,908	-3.052,80 €
Ondare galera		-1.252,80 €

Ondare irabazia eta ondare galera aurrezpenaren zerga oinarria eramaten direnez, elkarren artean integratu eta konpentsatuko dira (ikus 9.4 apartatua). Integrazio eta konpentsazio horren emaitza negatiboa izango balitz, zenbateko hori aurrezpenaren zerga oinarrian sar daitezkeen ondare iranazi eta galeren saldo positiboarekin baino ezin liteke konpentsatu, hain zuzen ere, 2023an eta hurrengo lau urteetan agerian jartzen direnekin.

6.3.3. Ondare sozietateen baloreak eta kapital partaidetzak eskualdatzea

Ondare sozietateen baloreak edo kapital partaidetzak eskualdatzen direnean, jarraibide berezi hauek erabiliko dira ondare irabazi edo galera kalkulatzeko:

- Ondare irabazi edo galera kalkulatzeko, **eskurapen eta titularitate balioaren** eta eskualdaketa balioaren arteko kenketa egingo da. Eskurapen eta titularitate balioa ondoko bi zenbatekoen batura izango da:
 - a) Baloreak (akzioak) edo kapitaleko partaidetzak eskuratzeko ordaindu den zenbatekoa. Eskurapena ordain gabea izan bada, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko arauetatik ateratzen den balioa hartuko da.
 - b) Banatu gabe geratu diren baina aipatu akzio edo partaidetzen eskurapen egunetik eskualdaketa egunera bitarteko denboran ondare sozietateen erregimenean zerga ordaindu zuen zergaldietan sozietateak lortu dituen mozkinen zenbatekoa.
 - c) Sozietateen mozkinak lortu ondoren baloreak eskuratu zituzten bazkideek, eskurapen baliotik, 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 ordeztu ondoren.
- **Balore homogeenak** 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 homogeenotzat hartzen dira jaulkitzaile berarengandik eratorri eta eragiketa finantzario berekoak direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, baldin eta eskualdaketa izaera eta araudi bera badute eta eskubide eta betebeharren antzeko eduki funtsezkoa badute.

- **Zati batean liberatutako akzioak direnean**, zergadunak benetan ordaindutako zenbatekoa izango da haien eskurapen balioa.
- **Erabat liberatutako akzioak direnean** (doako akzioak), arau berezia behar da akzio bakoitzaren erosketa balioa kalkulatzeko. Erabat liberatutako akzioen eta akzio zaharren eskurapen balioa kalkulatzeko, kostu osoa titulu zahar nahiz liberatuen kopuruarekin zatitu behar da.

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

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

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

6.3.4 Inbertsio kolektiboko erakundeen kapital edo ondarearen akzio edo partaidetzak kostu bidez eskualdatzea edo berreskuratzea

Ondare irabazia edo galera eskurapen balioaren eta eskualdaketa balioaren arteko aldea izango da. Eskualdaketa balioa eskualdaketa edo berreskurapena egiten den egunean aplikagarria den likidazio balioak emango du, edo horren ezean, argitaratutako azken likidazio balioak. Likidazio baliorik ez badago, zergaren sortzapen eguna baino lehen itxitako azken ekitaldiko balantzetik ateratako ondare balioaren garbia hartuko da.

Partaidetzak berreskuratzea ez den kasuetan, horrela kalkulatuak eskualdaketa balioa ezingo da izan ondoko bi hauetako handiena baino txikiagoa:

- Eskualdaketa benetan itundutako prezioa.
- Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko maiatzaren 15eko 2014/65/EB Zuzentarauan –finantza tresnen merkatuari buruzkoan– definitutako bigarren mailako balore merkatu ofizialetako kotizazio balioa eta, bereziki, 2015eko urriaren 23ko 4/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutako Balore Merkatuari buruzko Legearen testu bategineko 43. artikuluko 4. apartatuan aurreikusitakoarekin bat etorritik baimendutako baloreen negozioaziorako sistema antolatuetako kotizazio balioa, eskualdaketa datan.

Eskurapen balioa kalkulatzeko, aurreko 6.3.1 apartatuan xedatutakoa aplikatuko da, hala badagokio.

Aurreko paragrafoetan xedatutakoa xedatuta ere, eskualdatzen dena inbertsio kolektiboko erakundeei buruzko azaroaren 4ko 35/2003 Legearen Erregelamenduak, azaroaren 4ko 1309/2005 Errege Dekretuaren bidez onartutak, 49. artikuluan aipatzen dituen inbertsio fondo kotizatuetako partaidetzak bada eta eskualdaketa balore-burtsan egin bada, eskualdaketa balioa aurreko 6.3.1 apartatuan jasotakoaren arabera kalkulatu da.

- **Balore homogeenak** 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, 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.
- **Eratub liberatutako akzioak direnean** (doako akzioak), arau berezia behar da akzio bakoitzaren erosketa balioa kalkulatzeko. Erabat liberatutako akzioen eskurapen balioa eta euren sorburu direnena kalkulatzeko, titulu zahar eta liberatuen kopuruarekin zatitu behar da kostu osoa.

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

Eratub liberatutako akzioak direnean, haien antzintasuna 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 partaidetza jasotzen dituenean, diruzkoak ez diren ekarpenez ari gara.

Ondare irabazi edo galera kalkulatzeko, berezitasun hauek hartuko dira kontuan:

- Ondoko zenbateko hauen artean **handiena** izango da eskualdaketa balioa:
 - a) Ondasun edo eskubide haien trukean sozietateak 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 sozietateak 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 kalkulatuak eskualdaketa balioa.
- Gainera, kontuan hartuko da bategiteei, bereizketei eta aktibo ekarpenei nahiz balore trukaketei eta aktibo eta pasibo osoaren lagapenei buruzko zerga araudi berezian ezarritakoa.⁶³

⁶³ Bategiteak, bereizketak, aktibo ekarpenak, balore trukeak 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: 2023ko urtarrilaren leian etxebizitza baten ekarpena egin zenion Datas SA sozietateari; etxebizitzaren baloria 120.000,00 eurokoa zen, txosten perizialaren arabera. Horren trukean, 6,00 euroko balio nominala zuten 20.000 akzio jaso zenituen sozietate horretatik, Burtsan kotizatu gabe zeudelarik. Etxebizitza 1996ko abenduaren 30ean erosi zenuen 85.000,00 euroren trukean. Gainera, garai hartan 10.000,00 euro ordaindu zenituen erosketari lotutako gastu eta tributuentatik. Azkenik, ondasunaren merkatuko balioa 190.000,00 eurokoa da.

Balore zerrenda

- Ekarpenerengatik jasotako akzioen balio nominala: 120.000,00 euro.
- Tituluaren kotizazio balioa: ez dago kotizaziorik.
- Ondasunaren merkatuko balioa: 190.000,00 euro.

Nagusitu den eskualdaketa balioa: 190.000,00 euro.

Eskurapen balio eguneratuaren kalkulua

Ordaindutako zenbatekoa	85.000,00 € x 1,952	165.920,00 €
Gastu eta zergak	10.000,00 € x 1,952	19.520,00 €
Eskurapen balio eguneratua (165.920,00 € + 19.520,00 €)		185.440,00 €

Ondare irabaziaren kalkulua

Eskualdaketa balioa	190.000,00 €
Eskurapen balio eguneratua	185.440,00 €
Ondare irabazia (190.000,00 € - 185.440,00 €)	4.560,00 €

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

6.3.6 Bazkideak banatu edo sozietateak desagitea

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

- **Bazkideak elkarrengandik bereizten badira** edo sozietate bat desagitzen bada, bazkidearen ondare irabazi edo galera hauze izango da: sozietatearen likidazio kuotaren balio edo bazkideak jasotako ondasunen merkatuko balioaren eta tituluaren edo kapitaleko partaidetza eskurapen balioaren arteko diferentzia. Ondare irabazi edo galera horrek ez du zerikusirik sozietatearen berari dagokion ondare irabazi edo galerarekin.
- **Sozietateen bereizketa, bategite edo zurgapen kasuetan**, ondoko balio hauen arteko diferentzia izango da zergadunaren ondare irabazi edo galera:

a) Bazkidearen partaidetzaren titulu, eskubide edo baloreen eskurapen balioa.

a) Bazkideak jasotako titulu, numerario edo eskubideen merkatuko balioa edo berak emandakoen merkatuko balioa.

Gainera, kontuan hartuko da bategiteei, bereizketei eta aktibo ekarpenei nahiz balore trukaketei eta aktibo eta pasibo osoaren lagapenei buruzko zerga araudi berezian ezarritakoa.⁶⁴

Adibidea

Demagun 1996ko irailaren 20an Asfal sozietatearen %20 erosi zenuela 120.000,00 eurotan (6,01 euroko nominala duten 16.000 akzioko sorta, 7,51 eurotan, Burtsan kotizatuta). 2023ko otsailaren leian, sozietatearen xedea aldatzea erabaki da, eta sozietateak bereizi zara. Horren trukean, sozietatearen lokal bat jaso duzu, 150.000,00 eurokoa. Lokalaren merkatuko balioa 200.000,00 eurokoa da.

Eskualdaketa balioa	<i>Ondasunaren merkatuko balioa</i>	200.000,00 €
Eskurapen balio eguneratua	120.000,00 € x 1,952	234.240,00 €
Ondare irabazia	(200.000,00 € - 234.240,00 €)	-34.240,00 €

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 balioa 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 balioz.

Kalte-ordaina ez bada dirutan ematen, kalteengatik jasotako ondasun, eskubide edo zerbitzuen merkatuko balioaren eta kalteari dagokion eskurapen balioaren zati proportzionalaren arteko diferentzia izango da ondare irabazi edo galera.

Zergadunaren ondarearen balioa gehitu denean bakarrik egongo da ondare irabazia.

Adibidea

Demagun: 1996ko otsailaren 20an, etxebizitza bat erosi zenuen 120.000,00 eurotan. Garai hartan, 12.000,00 euro ordaindu zenituen erosketari lotutako gastu eta zergak zirela eta. Ondoren, etxebizitza errentan eman zenuen, hutsik, 1997ko urtarrilaren 1etik 1997ko ekainaren 30era (amortizazioa: 901,52 euro).

⁶⁴ Bategiteak, bereizketak, aktibo ekarpenak, balore trukeak eta aktibo nahiz pasibo osoaren lagapenak egiteko zerga erregimen berezia Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasota dago.

1997ko uztailearen 1etik aurrera, zure familiaren oporretako etxebizitza izan da. 2023ko irailaren 20an, erabat suntsituta geratu zen etxebizitza, sutea zela medio. Aseguruak 180.000,00 euroko kalte-ordaina eman zizun etxebizitzagatik. Lurzorua-ren balioa %30ekoa da erreferentzia katastralaren arabera.

Eskurapen balio eguneratuaren kalkulua:

Eskurapenaren benetako zenbatekoa	120.000,00 € x 70% = 84.000,00 x 1,952	163.968,00 €
Gastuak eta zergak	12.000,00 € x %70= 8.400,00 x 1,952	16.396,80 €
1997ko amortizazioak	901,52 € x 1,908	-1.720,10 €
Eskurapen balio eguneratua	(163.968,00 € + 16.396,80 € - 1.720,10 €)	178.644,70 €

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

Ondare irabaziaren kalkulua:

Sutea dela eta jasotako kalte-ordaina	180.000,00 €
Eskurapen balio eguneratua	178.644,70 €
Ondare irabazia (180.000,00 € - 178.644,70 €)	1.355,30 €

6.3.9 Ondasunak edo eskubideak trukatea

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.

Hau bera aplikatuko da balore-trukeen kasuan, eta kontuan hartu behar da bat-egiteen, zatiketen, aktiboaren ekarpenen, balore-trukeen eta aktiboaren eta pasiboaren lagapen globalen zerga-arabide berezian ezarritakoa⁶⁵.

Adibidea

Demagun 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 24.000,00 eurokoa da, eta margoarena 30.000,00 eurokoa da.

2023/01/30ean egindako trukaketa		
Koadroaren merkatuko balioa		30.000,00 €
Zigilu bildumaren eskurapen balio eguneratua	11.118,72 € x 1,952	21.703,74 €
Ondare irabazia	30.000,00 € - 21.703,74 €	8.296,26 €

⁶⁵ Bate-egiteen, zatiketen, aktibo ekarpenen, balore trukeen eta aktiboaren eta pasiboaren lagapen osoen zerga arabide berezia Sozietateen gaineko Zergaren foru arauan arautzen da.

6.3.10 Biziarteko edo aldi baterako errentak iraugitzea

Biziarteko edo aldi baterako errentaren kontratua dela medio, zorduna behartuta dago pertsona bati (edo batzuei) urteko pentsio edo errenta bat ordaintzera epe jakin batean edo bizi bitartean, pertsona horrek eman dizkion ondasun higikor edo higiezin batzuen trukean.

Errenta ordaintzeko betebeharrak desagertzen denean (adibidez, errenta hartzailea hiltzean), zorra ere desagertuko da. Horregatik, kontratua amaitzean, errentak ordaintzera behartuta dagoenak kalkulatu behar du berak ordaindutako errentak handiagoak ote diren berak jasotako kapitalaren eskurapen balioa baino (errentak gaur egun duen balio aktuariala) (beraz, galera izango litzateke) edo, bestela, berak ordaindutako kopuru osoa txikiagoa ote den (beraz, irabazia izango litzateke).

6.3.11 Ondare elementuak eskualdatzea aldi baterako edo biziarteko errenta baten trukean

Pertsona batek ondasun edo eskubide bat aldi baterako edo biziarteko errenta baten trukean eskualdatzen duenean, hone-laxe kalkulatu da ondare irabazi edo galera eskualdatzaile-errenta hartzailearentzat:

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

6.3.12 Ondasun higiezinaren gaineko eskubide errealek eskualdatzea

Ondasun higiezinaren gaineko gozamen edo erabilera eskubide erreale 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

Urriaren 15eko 1282/2010 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 da etekinak.

6.3.15. Balio aldaketa gertatzen bada testamentu-ahalordea erabili gabe duen herentzia batekoak izandako ondasunak besterentzeagatik.

Balio aldaketa gertatzen bada testamentu-ahalordea erabili gabe duen herentzia batekoak izandako ondasunak besterentzeagatik, ondare irabazia edo galera kalkulatzeko, testamen-

tu-ahalordea erabiltzean ondare elementu horrek daukan balioa hartuko da eskurapen balioz.

6.4 Justifikatu gabeko ondare irabaziak

Ondare irabaziak justifikatu gabekotzat hartuko dira ondasun eta eskubideen edukitza, aitortzea edo eskurapena zergadunak aitortutako errenta edo ondarearekin bat ez datorrenean, eta, orobat, existitzen ez diren zorrak zerga honen edo Ondarearen gaineko Zergaren edozein aitortzetan sartu nahiz liburu zein erregistro ofizialetan adierazten direnean.

Justifikatu gabeko ondare irabaziak azaldu diren zergaldiaren oinarri likidagarri orokorrean sartuko dira, non eta zergadunak ez duen behar bezala frogatzen preskribatuta dagoen zergaldi bateko data jakin batetik aurrera ondasun eta eskubideen titularrak izan dela.

6.5 Nori egotzen zaizkio ondare irabazi eta galerak?

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

Justifikatu gabeko ondare irabaziak aitortutako ondasun edo eskubideen titularraren arabera egotziko dira.

Baldin eta **senar-emazteak edo**, bestela, Izatezko bikoteei buruzko 2/2003 Legearen arabera osatutako **izatezko bikotea** badira, ezkontide bakoitzari edo bikoteko kide bakoitzari esleituko zaio ezkontideen erregimen ekonomikoari edo izatezko bikotearen ondare erregimenari buruzko xedapen edo itunen arabera bienak diren ondasun eta eskubideen irabazi eta galeren erdia, non eta bestelako partaidetza-kuota bat dagoela frogatzen ez bada. Aitzitik, ondasun eta eskubide 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 eskualdaketak 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 zaizkie.

Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketak direnean, zergadunak eragiketa horietan lortutako errentak proportzionalki egotzeko aukeratu dezake, kobrantzak exijgarriak diren heinean.

Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketak direla ulertuko da eragiketetan prezioa osorik edo zatika ordainketa desberdinen bidez jasotzen denean, baldin eta ondasuna eman edo eskura jartzen denetik azken epearen mugaegunera doan tartea urtebetetik gorakoa bada.

Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketa bat kanbio letra bidez ordaintzen bada, osorik edo zati batean, eta letra horiek epemuga iritsi aurretik irmo eskualdatu badira, letren eskualdaketaren zergaldian egotziko da errenta.

Halere, eskualdatzailearentzat inoiz ere ez zaie tratamendu hori emango biziarteko edo aldi baterako errenten kontratuetatik datozen eragiketei. Ondasun eta eskubideak biziarteko edo aldi baterako errenta baten trukean eskualdatzen direnean, errenta eratzen den zergaldian aitortuko du ondare irabazi edo galera errenta hartzaileak.

Zer egin behar da egoitza atzerrira aldatzen bada?

Zergapekoa atzerrira egoitza aldatu eta zergadun izateari uzten badio, aitortzeko dauzkan errenta guztiak jaso behar dira egoitza aldatu aurreko tokian zerga honengatik aitortu beharreko azkeneko zergaldiari dagokion zerga oinarrian, erregelamendu bidez finkatzen diren baldintzetan. Hala badagokio, aitorten likidazio osagarri bat egin beharko da, zigorrik, berandutza interesik eta inolako errekarigurik gabe.

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

Eta zergaduna hiltzen bada?

Zergaduna hiltzen bada, aitortu beharreko azken zergaldiari dagokion zerga oinarrian jaso behar dira aitortzeko dauden errenta guztiak.

6.7 Berrinbertsio kasuak

6.7.1 Zer gertatzen da inbertsio kolektiboko erakundeen akzio edo partaidetzak berreskuratu edo eskualdatzeagatik lortutako zenbatekoa "berrinbertitzen" bada?

Baldin eta inbertsio kolektiboko erakundeetako partaidetza edo akzioak berreskuratu edo eskualdatzeagatik lortutako zenbatekoa inbertsio kolektiboko beste erakunde batzuetako akzio edo partaidetzak eskuratu edo harpidetzeko erabiltzen badira arazuz ezarriko den prozedurari jarraiki, itzulketan edo eskualdaketan sortutako ondare irabaziak edo galerak ez dira konputatuko, eta harpidetutako akzio edo partaidetzak 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 ondo ko 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 eskualdaketaren edo eskurapenaren xedea apartatu honetan aipatzen diren inbertsio kolektiboko erakundeen ondarearen partaidetzak edo sozietate horien akzioak direnean eta hauek inbertsio fondo kotizatuen izaera dutenean azaroaren 4ko 35/2003 Legearen Erregelamenduak, uztailaren 13ko 1082/2012 Errege Dekretuaren bidez onartuak, 79. artikuluan ezarritakoarekin bat etorritik.

Erregimen hau aplikaziozkoa izango zaie inbertsio kolektiboko erakundeen bazkide edo partaideei, erakunde horiek baldintza hauek betetzen dituztenean: Europar Legebiltzar eta Kontseiluaren ekainaren 13ko 2009/65/EE Zuzentarauan erregulatuta egotea, paradisu fiskaltzat⁶⁶ hartutako herri edo lurraldeetan 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 eta partaidetzak Balore Merkatuko Batzorde Nazionalen izena emanda dauden entitate merkaturatzaileen bitartez eskuratu, harpidetu, eskualdatu eta itzuliko dira.
- Inbertsio kolektiboko erakunde 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.
- Uztailaren 13ko 1082/2012 Errege Dekretuaren bidez onetsitako 35/2003 Legearen garapen Erregelamenduko 79. artikuluan jasotako inbertsio funts kotizatuen edo mota bereko sozietateen pareko inbertsio kolektiboko erakundeetako partaidetzak edo akzioak itzultzea, eskualdatzea edo, hala badagokio, harpidetza edo eskuratzea xede ez izatea, edozein izanda ere kotizatzen duten merkatu arautua edo negoziazio sistema aldeaniztuna eta birproduzitzen, berresleitzen edo erreferentzia gisa hartzen duten indizearen osaera. Hala ere, baldintza hau ez zaio aplikatuko aipatutako inbertsio kolektiboko erakundeetako partaidetzei edo akzioei, baldin eta zergadunak 2023ko urtarrilaren laren aurretik eskuratu baditu eta Espainiako balore burtsan kotizatu ez baditu, eta, betiere, errenboltsoaren edo eskualdaketaren zenbatekoa ez bada erabiltzen aipatutako inbertsio kolektiboko erakundeen akzioak edo partaidetzak eskuratzeko.

Bazkide kopurua prozedura honi jarraituta zehaztuko da:

- Abenduaren 4ko 35/2003 Legeak arautzen dituen inbertsio kolektiboko erakundeetarako, erakundeak Inbertsio Kolektiboko Erakundeei buruzko 35/2003 Legeak jasotakoaren arabera Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalari eskualdaketa edo itzulketa egin

⁶⁶ Ikus 7. kapituluaren barruan (Errenta egozpena) 7.3 apartatua, paradisu fiskaltzat hartutako inbertsio kolektiboko erakundeetako bazkide edo partaiden zerga erregimenari dagokionez.

aurretik bidali dion hiruhilabeteko azken txostenean jasota agertzen den akziodun kopurua.

- Europar Legebiltzar eta Kontseiluaren ekainaren 13ko 2009/65/EE Zuzentarauan jasotako inbertsio kolektiboko erakundeetarako, lehen aipatutako balditzak betetzen dituztenean, 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 erakundeen kapitalean izan daitekeen partaidetzaren gehieneko portzentajea honela zehaztuko da:

Sozietate izaera duen inbertsio kolektiboko erakunderen batek esku hartzen duen eragiketei dagokienez apartatu honetan jasotako gerorapen erregimenera bildu nahi duen zergadunak agiri bidez zera jakinarazi beharko die eskualdaketa edo itzulketako eta erosketa edo harpidetzako eragiketak egiten dituzten entitateei: inoiz ere ez duela parte hartu eragiketa-aren aurreko hamabi hilabeteen barruan inbertsio kolektiboko erakundearen kapitalaren %5ean baino gehiagotan. Aipatu entitateek zerga betebeharren iraungitze epearen barruan zergadunek jakinarazitako dokumentazioa gorde beharko dute Zerga Administrazioaren esku.

Ondorio horietarako, bazkide kopuruari buruz eta euren identitate nahiz partaidetza portzentajeari buruz dagoen informazioa ez da datu garrantzitsua izango.

6.7.2. Zer gertatzen da ohiko etxebizitzaren zenbatekoa "berrinbertitzen" bada?

Zergadunaren ohiko etxebizitza salduz lortzen diren ondare irabaziak salbuetsita egongo dira, baldin eta salmentaren zenbateko osoa ohiko beste etxebizitza bat erosteko erabiltzen bada, hau da, berrinbertitzen bada.

ERNE: ondorio horietarako, baharrezkoa da zergadunak bi etxebizitzaren JABE OSOA izatea, eta kontsiderazio hori ez da hutsalduta geratuko jabetza hori beste titularkide batzuekin partekatzeagatik.

Berrinbertsioari dagokionez, berdin da etxebizitza bat erosten den edo halakotzat hartuko dena birgaitzen den, baldin eta zirkunstantzia hauetako bat betetzen bada:

- Eusko Jaurlaritzaren abenduaren 30eko 317/2002 Dekretuak, ondare hiritartua eta eraikia birgaitzeko jarduketa babestuei buruzkoak, jarritako baldintzetan birgaitzea.
- Birgaitze hori jarduketa babesgarritzat kalifikatzea abenduaren 12ko 2066/2008 Errege Dekretuan edo horren ordezko diren estatuko arauetan.

Zer ulertu behar da ohiko etxebizitza gisa?

Gogora dezagun zer ulertu behar den ohiko etxebizitza gisa, 3. kapituluaren azaldutakoaren arabera.

- **Ohiko etxebizitzat** hartzen da zergadunak, hiru urteko epe jarraituan, egoitza gisa daukana. Hala ere, etxebizitza ohikoa dela jotzen da, epe hori igaro ez arren, zergaduna hil denean, edo ezinbestez etxebizitzaz aldatzea behartzen duten zirkunstantziak gertatu direnean (etxebizitza ez egokitzea zergadunaren edo harekin bizi den ondorengo edo aurreko ahaidearen, ezkontidearen edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izateko bikoteko lagunaren desgaitasun mailara edo zergaren kuota osoan kenkaria egiteko eskubidea ematen duen pertsonarenera, senar-emazteak banantzea, izateko bikotea desegitea, lantokia aldatzea, lehen enplegua edo beste enplegu bat lortzea, zirkunstantzia ekonomikoengatik etxebizitza epe barruan ezin ordaintzea, eta antzeko beste egoera batzuk gertatzea).

Ohiko etxebizitzaren salmentan lortutako ondare irabaziaren salbuespena aplikatzeko bakarrik, ulertuko da zergaduna ohiko etxebizitza eskualdatzen ari dela eraikin hori une horretan bere ohiko etxebizitza denean edo, bestela, eskualdatu aurreko bi urteetako edozein egunetara arte halakotzat hartu denean.

HALA ERE: zergadunak bi urteko epea igaro baino lehen utzi badio etxebizitzan bizitzeari, eta horren arrazoa bada bikotearen banaketan izan den erabaki judiziala, kasu horretan ere berrinbertsioa aplikatuko da, familiaren etxebizitza eskualdatzen ari dela ulertzen baita. Ondorio horietarako, familiaren etxebizitzat hartuko da ezkontideak edo izateko bikote-lagunak eta, halakorik bada, ondorengo ahaideek, bizitzeko erabiltzen dutena, senar-emazteak banantzeko edo izateko bikotea desegiteko prozedura batean epaileak hala erabaki eta gero. Salbuespen hau aplikagarria izateko, eskualdaketa egin behar da etxebizitza familiaren etxebizitzat hartzen den bitartean, eta, gehienez ere, bi urteko epean izaera hori galtzen duenetik aurrera.

- **Ohiko etxebizitza kontzeptutik kanpo** geratuko dira lorategiak, parkeak, igerilekuak eta kirol instalazioak, garajeak eta, oro har, etxebizitzatik bertatik at dauden beste eranskin edo elementu guztiak. Halere, elementu horiek etxebizitzarekin batera finka erregistral bakarra osatzen dutenean ohiko etxebizitzat hartuko dira.

Zein epean berrinbertitu behar da?

Aurreko ohiko etxebizitzaren salmentaren zenbateko osoa **bi urtetan baino gutxiagotan** inbertitu beharko da, aldi bakarrean nahiz elkarren segidan.

Berrinbertsioa epearen barruan egin dela ulertuko da ohiko etxebizitzaren salmenta epeka edo prezio geroratuan egin denean, baldin eta epeen zenbatekoa berria erosteko erabiltzen bada haiek jasotzen diren urte beraren barruan.

Zergadunak eskualdatutako etxebizitzaren salmenta prezioa salmentaren urte berean berrinbertitzen ez duenean, aipatu baldintza eta epeetan berrinbertitzeko asmoa jasota utzi beharko du ondare irabazia lortzen duen ekitaldiko zerga aitortzean.

Era berean, berrinbertsioagatik salbuespena egiteko eskubidea izango du baldin eta zergadunak lehenik ohiko etxebizitza berria erosi eta ondoren aurrekoa saltzen badu, baldin eta bi baldintza hauek betetzen badira:

- Etxebizitza berria erosi eta aurrekoa saldu bitartean bi urte baino gehiago ez pasatzea.

- Salmentaren zenbatekoa etxebizitza berria ordaintzeko erabiltzea.

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

Zer gertatzen da zergadunak ez badu salmentaren zenbateko osoa berrinbertitzen?

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

Zer gertatzen da zergadunak ez baditu berrinbertsioaren baldintzak betetzen?

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

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

Horrela gertatzean, salmenta balioaren eta eskualdaketa egunean amortizatu gabe zegoen maileguaren zenbateko nagusiaren arteko (kapitala) diferentzia izango da eskualdaketa balioa (berrinbertsioaren ondorioetarako).

Ba al dago berrinbertitzeko mugarik?

Ez dago berrinbertitzeko mugarik. Adibidez: zergadunak ohiko etxebizitza 360.607,26 eurotan saldu badu eta 245.000,00 euroko irabazia lortu, irabaziak ez du tributatu beharko, baldin eta ohiko etxebizitza berria 390.657,87 eurotan erosten badu (adibidez). Hori bai, ez du etxebizitza berriagatik onura fiskalik izango⁶⁷. Izan ere, 245.000,00 euroren %18ak gainditu egiten du, jada, zergadun guztientzat ezarrita dagoen kreditu fiskalaren muga (36.000,00 euro). Hain zuzen ere, horixe da muga zergadun guztientzat etxebizitza 2012tik aurrera erosten badute.

A adibidea

1. Demagun 1996ko otsailaren 5ean ohiko etxebizitza erosi zenuela 60.000,00 eurotan (barne sartuta erosketari lotutako gastuak eta zergak). 2023ko martxoaren 15ean, 120.000,00 eurotan saldu zenuen (erosketari lotutako gastuak eta zergak kenduta). 2021eko abenduaren 10ean, ohiko beste etxebizitza bat erosi duzu 125.000,00 eurotan (barne sartuta erosketari lotutako gastuak eta zergak).

Erosketa data		1996-02-05
Salmenta data		2023-03-15
Salmenta balioa		120.000,00 €
Erosketa balio eguneratua	60.000,00 € x 1,952	-117.120,00 €
Ondare irabazia	(120.000,00 € - 117.120,00 €)	2.880,00 €

Ondare irabazia erabat salbuetsita dago, salmentaren zenbateko osoa berrinbertitu duzulako: 120.000,00 euro.

2. Ohiko etxebizitza berria 85.000,00 eurotan erosten baduzu, salmentaren zenbatekoaren zati bat besterik ez

⁶⁷ Ikus, 12. kapituluaren (Kuota likidoa eta kenkariak) etxebizitza inbertsioagatik kenkariari buruzko 12.5.2 apartatua.

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:

$$\begin{array}{rcl} 120.000,00 \text{ €-ren ondare irabazia} & & 2.880,00 \text{ € bada} \\ 85.000,00 \text{ €-rena} & & X \text{ izango da} \\ X = 2.040,00 \text{ € (irabazi salbuetsia)} & & \end{array}$$

Beraz, irabaziaren zati honengatik zerga ordaindu beharko duzu: $2.880,00 \text{ €} - 2.040,00 \text{ €} = 840,00 \text{ €}$

B adibidea

Bi kasu aztertuko ditugu:

1. Demagun: 1. adibidean, ohiko etxebizitza erosi ahal izateko mailegu bat erabili duzu (%100ean kengarria), eta hura saltzean maileguaren kapitalaren 15.000,00 euro amortizatu gabe geratu dira.

Kasu horretan, ondare irabaziaren salbuespen osorako eskubidea izateko berriro inbertitu behar duzun zenbatekoa 105.000,00 eurokoa izango da. Hau da, salmentaren balioa (120.000,00 euro) ken maileguan amortizatzeko geratu den kapitala (15.000,00 euro). Beraz, etxebizitza berriaren erosketan inbertitutako 105.000,00 euroekin, aurrekoaren ondare irabaziaren salbuespen osorako eskubidea izango duzu (2.880,00 euro).

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

Kasu horretan, 105.000,00 euroko kopurutik (salmentaren benetako zenbatekoa, ordaindu gabeko amortizazioa kendu ondoren), zati bat besterik ez da berrinbertitu. Beraz, ohiko etxebizitza berriaren berrinbertitutako zatiaren irabazia besterik ez dago salbuetsita (85.000,00 euro). Beraz, irabaziaren gainerako zatiagatik zerga ordaindu beharko duzu.

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

Hiruko erregela irabazi salbuetsia kalkulatzeko:

$$\begin{array}{rcl} 105.000,00 \text{ €-ren ondare irabazia} & & 2.880,00 \text{ € bada} \\ 85.000,00 \text{ €-rena ...} & & X \text{ izango da} \\ X = 2.331,43 \text{ € (salbuetsitako irabazia)} & & \end{array}$$

Beraz, zerga ordaindu beharko da irabazi hau dela eta: $2.880,00 \text{ €} - 2.331,43 \text{ €} = 548,57 \text{ €}$

6.8 Jarduera ekonomikoetako lotutako elementuen ondare irabazi eta galerak

Jarduera ekonomikoetako lotu gabeko elementuetatik eratorritako ondare irabazi eta galerei dagozkie aurreko apartatuetan aipatutako kalkulu arauak. Halere, berariazko kalkulu arauak izaten dira jarduera ekonomikoetako lotutako elementuetan⁶⁸. Labur-labur xehetasun hauek emango ditugu:

⁶⁸ Ikus 5. kapituluaren (Jarduera ekonomikoetako etekinak).

- Jarduera ekonomikoei lotutako elementuen ondare irabazi eta galerak kalkulatzeko, Sozietateen gaineko Zergaren arauak erabiltzen dira. Era berean, inoiz ez dira kontuan hartzen Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan ondare irabazi eta galeretarako ezarritako eguneratze eta murrizpen tenporalak.
- Jarduera ekonomikoei lotutako ondare irabazi eta galerak ez daude bilduta ondare irabazi eta galerak integratu eta konpentsatzeko ezarritako mugetara. Izan ere, jarduera ekonomikoaren etekinaren beste osagai bat (positiboa nahiz negatiboa) dira.
- Jarduera ekonomikoei lotutako elementuen ondare irabazi eta galerek gehienez tributa dezaketena Sozietateen gaineko Zergaren tasa orokorra da⁶⁹.

Zuzeneko zenbatespena: modalitate arrunta eta erraztua

Pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga aitortzeko 109 ereduaren 6. eranskina da erabili behar den inprimakia.

Jarduera ekonomikoaren etekin garbian haiei atxikitako ondare elementu guztien ondare irabazi edo galerak sartuko dira.

⁶⁹ Ikus 11. kapituluaren barruan (Kuota osoa) ageri den 11.2 apartatua, oinarri likidagarri orokorraren kargari buruzkoa.

7

Errenten egozpena eta esleipena

- 7.1 Aldi Baterako Enpresa Batasunak (ABEB) eta Interes Ekonomikoko Taldeak (IET).
- 7.2 Nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimena
 - 7.2.1 Nori egotziko zaio lurralde espainiarrean egoitza ez duen gardentasun fiskaleko entitate batek lortutako errenta positiboa?
 - 7.2.2 Zeintzuk dira egotzi beharreko errentak?
 - 7.2.3 Nolako betebeharrak izango dira nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean sartuz gero?
- 7.3 Nola tributatu dute paradisu fiskaltzat hartutako herrietan eratuak inbertsio fondoetako bazkide edo partaideak?
- 7.4 Errenten esleipena

7.1 Aldi Baterako Enpresa Batasunak (ABEB) eta Interes Ekonomikoko Taldeak (IET)

Aldi baterako enpresa batasunak nortasun juridiko propiorik gabeko entitateak dira. Zehaztutako edo zehaztu gabeko denboraldi jakin batean enpresak elkarlanean aritzeko sortzen dira, eta obra, zerbitzu edo hornikuntza jakin bat (elementu osagarriak barne) Espainian zein Espainiatik kanpo garatu edo gauzatzea dute helburu.

Enpresen arteko elkarlanerako elkarteak dira ABEBak, beren kideen jarduera ekonomikoa erraztu edo garatzeko sortuak.

Aldi baterako enpresa batasunak arautzen dituen legeak Espainian helbideratuta dauden interes ekonomikoko talde europarrak ere biltzen ditu bere baitan. Azken hauek lehendabiziko baliokideak dira, baina Europar Batasunaren esparruan.

Bai batzuek eta bai besteek zerga erregimen berezia dute, neurri handi batean, aldi baterako enpresa batasunei aplikatzen zaienaren parekoa.

Aldi baterako enpresa batasunek eta interes ekonomikoko taldeek lortutako errentak Sozietateen gaineko Zergaren araudiaren arabera kalkulatzeko dira. Bazkideei egotzen zaizkie, haietako bakoitzak, pertsona fisikoak izanez gero, Errenta Zergan aitortu ditzan.

7.2 Nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimena

7.2.1 Nori egotziko zaio lurralde espainiarrean egoitza ez duen gardentasun fiskaleko entitate batek lortutako errenta positiboa?

Bazkideei egotzi behar zaie egoitza espainiar lurraldean ez duen entitate batek lortutako errenta positiboa. Horretarako, errenta horrek aurrerago zehaztuko direnetako bat izan behar du eta, gainera, zirkunstantzia hauek bete behar dira:

1. Beraiek bakarrik, Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko 42.3 artikuluan ezarritako zentzuan lotuta dauden entitateekin batera, edo bigarren gradura bitarteko (hori barne) zuzeneko edo zeharkako odol zein ezkontza bidezko ahaidetasun harreman batengatik edo izatezko bikotearen eraketak sortutakoagatik lotutako beste zergadun batzuekin batera, ezkontidea edo izatezko bikotekidea barruan direla, 100eko 50eko edo hortik gorako partaidetza edukitzea Espainiako lurraldean egoiliar ez den entitatearen kapitalean, funts propioetan, emaitzetan edo boto eskubideetan, haren ekitaldi soziala ixten den egunean.
2. Espainiako lurraldean egoitzarik ez duen entitateak ordaindutako kopurua, Sozietateen gaineko Zergaren pareko edo antzeko karga batengatik hurrengo 7.2.2. apartatuan jasotako errentetako bati egozgarria, txikiagoa izatea diferentzia hau baino: zerga horren arauari jarraituz ordaindu beharko litzatekeenaren eta entitate ez-egoiliarren benetan ordaindutakoaren arteko diferentzia.

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 jarduera ekonomikoki bati atxikita ez badaude edo, Merkataritza Kodeko 42. artikuluari jarraituz, entitate titularraren 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 hirugarrenentzako lagapena ere.
- Zenbaki honetan ez da honako finantza aktibo hauetatik datorren errenta positiborik sartuko:
- Sozietateak dituen aktibo finantzarioak, jarduera ekonomikoki egitean sortutako lege eta erregelamenduzko betebeharrak konplizteko.
 - Sozietatearen jardura ekonomikoen ondorioz finantutako kontratuzko harremanetatik sortutako kreditu eskubideak txertatzen dituzten aktibo finantzarioak.
 - Baloreen merkatu ofizialetan bitartekaritza jarduerak gauzatzearen ondorioz edukitako aktibo finantzarioak.
 - Kreditu entitateek eta aseguru etxeek jardura ekonomikoen ondorioz dituzten aktibo finantzarioak, ondorengo 9. puntuan finkatutakoari utzi gabe.

Norbere kapitalak hirugarren batzuei lagatzen (maileguak) ondorioztatutako errenta positiboa ondorengo 9. puntuan aipatutako kreditu eta finantza jarduerak gauzatzen dituzten datorela ulertuko da, lagatzailea eta lagapen hartzailea, Merkataritza Kodeko 42. artikuluan araberako, sozietate talde bateko kide direnean eta lagapen hartzailearen diru sarreraren %85, gutxienez, jardura ekonomikoki gauzatzen dituzten datorenean.

3. Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko 42.3 artikuluan ezarritako zentzuan lotutako pertsona edo entitateek ondasun eta zerbitzuekin egindako eragiketak, baldin eta entitate ez-egoiliarrek edo establezimendu iraunkorrak gehitzen dion balio ekonomikoki urria edo nulua bada.
4. Kapitalizazio eta aseguru eragiketak, haien onuraduna entitatea bera bada.
5. Jabetza intelektuala eta industrial, laguntza teknikoa, ondasun higigarriak, irudi eskubideak eta negozio edo meategien errentamendu edo azpierrementamendua.
6. Finantza tresna deribatuak, salbu eta jardura ekonomikoki egiteak datorren eta berriaz identifikatuta dagoen arrisku bat estaltzeko izendatutakoak.
7. Aurreko 1, 2, 3, 4 eta 5 letretan aipatutako ondasun eta eskubideen eskualdaketak, ondare irabazi eta galerak eragiten badituzte.
8. Aseguru edo kreditu jarduerak, errentamendu finantzarioko eragiketak eta bestelako finantza jarduerak, jardura ekonomikoki egiteagatik lortzen direnean izan ezik, hurrengo apartatuan ezarritakoa eragotzi gabe.
9. Kreditu, finantza eta aseguru jarduerak eta zerbitzuak ematekoak, esportazio jarduerekin zuzenean lotutakoak izan ezik, baldin eta, zuzenean edo zeharka, Espainiako lurraldean egoiliar diren eta Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko 42.3 artikuluan ezarritako zentzuan lotuta dauden pertsona edo entitateekin egiten badira, pertsona edo entitate egoiliar horientzat fiskalki kengarriak diren gastuak dakartzaten neurrian.

Zenbaki honetan aurreikusitako errenta positiboa ez da egotzi beharko, baldin eta entitate ez-egoiliarrek egindako kreditu, finantza edo aseguru jardueretatik edo emandako zerbitzuetatik ondorioztatutako diru sarreren 100eko 50 baino gehiago (esportazio jarduerak kanpoan utzita) Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauaren 42.3 artikuluan xedatutako eran lotuta ez dauden pertsona edo entitateekin egindako eragiketetatik badatoz.

Halere, **bi salbuespen** daude :

- Aurreko 2) eta 7) puntuetan aipatutako errentak, entitate ez-egoiliarrek lortutakoak, ez dira egotziko, baldin eta, zuzenean edo zeharka, 100eko 5etik gorako portzentajearen partaidetuta dauden entitateen baloreetatik badatoz –edo 100eko 3tik gorako portzentajearen, sozietate partaidetuaren akzioek bigarren mailako merkatu antolatuta batean kotizatzen badute–, betiere bi baldintza hauek betez gero:

– Entitate ez-egoiliarrek partaidetzak zuzentzea eta kudeatzea, gauza eta giza baliabideen antolaketa bitartez.

– Sozietateak errentak lortzen dituen entitateen diru sarreren %85, gutxienez, jarduera ekonomikoaren ondoriozkoak izatea.

Aurreko 2. eta 7. puntuetan jasotako errentak hartuko dira jarduera ekonomikoetatik eratorritzat, baldin eta jatorria sarreren %85 gutxienez jarduera ekonomikoaren ondorioz lortu dituzten entitateetan badago (lehenengo salbuespenaren jarritako bi baldintzetako azkena) eta sozietate ez-egoiliarrek zuzenean edo zeharka entitate haietan duen partaidetza %5etik (edo %3, akzioek bigarren mailako merkatu antolatuta batean kotizatzen badute) gorakoa bada.

Entitateak sozietate talde bereko kideak badira Merkataritza Kodeko 42. artikuluan ezarritako irizpideen arabera, partaidetza portzentajeari buruzko betekizunak eta partaidetzaren zuzendaritza eta kudeaketari buruzkoak zehaztuko dira taldea osatzen duten entitate guztiak kontuan hartuta, egoitza non dagoen eta urteko kontu bateratuak aurkezteko obligazioa duten aintzat hartu gabe.

- Aurreko apartatuan aurreikusitako errentak ez dira egotziko haien zenbatekoen batura entitate ez-egoiliarrek lortutako errenta osoaren 100eko 15 baino txikiagoa denean.

Dena den, aurreko apartatuko 9) zenbakian aipatu diren errentak beti egotziko dira, hargatik eragotzi gabe horiek kontuan izatea aurreko paragrafoan aipatu den batura kalkulatzeko.

Zergadunaren zerga oinarrian ez da egotziko sozietateak ordaindutako Sozietateen gaineko Zergaren berdina edo antzekoa den zergarik, txertatu beharreko errentaren zatian.

Errenta positibo bera behin bakarrik egotzi daiteke, nola eta zein entitatetan sortzen den kontuan hartu gabe. Zerga oinarrian egotzi beharreko errenta positiboaren zenbatekoa kalkulatu da Sozietateen gaineko Zergaren zerga oinarria zehazteko ezarritako dauden printzipioak eta irizpideak aplikatuta, eta zingoa da inoiz izan entitate ez-egoiliarren errenta osoa baino handiagoa.

Bestalde, dibidenduak, mozkin partaidetzak eta konturako dibidenduak ez dira egotziko, egotzitako errenta positiboari dagokion zatian.

Entitate partzipatuak bere egoitza **paradisu fiskal moduan** kalifikatutako herri edo lurraldeetan duenean, honakoa este 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 zuenaren %75 baino.
- Entitate partzipatuak lortutako errenta gorago aipatutako errenta iturrietatik datorrela.
- Entitate partzipatuak lortutako errenta partaidetzaren eskurapen balioaren %15 dela.

Noiz aitortu behar du bazkideak errenta nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean?

Entitate ez-egoiliarretik datorren errenta positiboaren egozpena sozietate horrek ekitaldia amaitu duen egunari dagokion zergaldian egotziko da errenta positiboa. Horretarako, ezin izango da ulertu hamabi hilabete baino luzeagoa denik,

Egoiliarren Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kuotaren kenkaria

Dibidendu edo partaidetzen banaketa dela eta sozietateak atzerrian benetan ordaindutako zerga edo karga, zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmen batengatik izan edo herri edo lurralde jakin baten barruko legeengatik izan, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kuota osotik kendu ahal izango da bazkideari egotzi edo zerga oinarrian sartu den errenta positiboari dagokion zatian.

Zergak errenta sartu zenaz bestelako zergaldiei badagozkie ere, kenkari hori egingo da.

Kenkaria ez da handiagoa izango zerga oinarrian egotzitako errenta positiboagatik Espainian ordaindu beharko zen kuota osoa baino.

Inoiz ere ez dira kenkaridunak izango paradisu fiskaltzat kalifikatutako herri edo lurraldeetan ordaindutako zergak.

Nola kalkulatu da errenta bazkideak bere partaidetza saltzen duenean?

Partaidetza zuzenean edo zeharka eskualdatuz lortutako errenta kalkulatzeko, ondare sozietateetako partaidetzen eskualdaketa arau orokorrak⁷⁰ erabiliko dira, zerga oinarrian egotzitako errenta positiboari dagokionez. Arau horietan aipatutako sozietate mozkinak zerga oinarrian egotzitako errenta positiboari dagokionak izango dira.

7.2.3 Nolako betebeharrak formalak izango dira nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean sartuz gero?

Erregimen berezi horretarako bildutako bazkideek, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitopenearekin 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.
- Bazkideei egotzi beharreko errenta positiboa.
- Sozietateak bazkideei egotzi beharreko errenta positiboari dagokionez ordaindu dituen zergen frogagiriak.

⁷⁰ Ikus 6. kapituluaren barruan, ondare irabazi eta galerak izenekoan, ageri den 6.3.3. apartatua, ondare erregimenean dauden sozietateen balore edo kapital partaidetzei buruzkoa.

Erregimen honetarako jasotakoaz gain, Espainiako barruko lege antolamenduan sartutako nazioarteko itun eta hitzarmenak hartuko dira kontuan.

7.2 apartatu honetan jasotakoa ez da aplikatuko lurralde espainiarrean egoiliar ez den entitateak Europar Batasuneko beste estatu batean egoitza duenean, betiere zergadunak frogatzen badu bertan eratzeko eta jarduteko arrazoi ekonomiko baliodunak izan direla eta jarduera ekonomikoak egiten dituela.

7.3 Nola tributatuko dute paradisu fiskaltzat hartutako herrietan eraturako inbertsio fondoek bazkide edo partaideek?

Paradisu fiskaltzat hartutako herri edo lurraldeetan eraturako *inbertsio kolektiboko erakundeetan* (inbertsio fondoetan) parte hartzen duten zergadunek zenbateko hau egotziko dute zerga oinarri orokorrean: zergaldiaren itxiera egunean partaidezak duen likidazio balioaren eta eskurapen balioaren arteko diferentzia positiboa. Aurkakoa frogatzen ez bada, diferentzia hori akzio edo partaidetzaren eskurapen balioaren %15ekoa dela ulertuko da.

Oinarrian egotzitako kopurua eskurapen balio handiagotzat hartuko da.

Inbertsio kolektiboko erakunde horiek banatutako mozkinak ez dira egotziko. Partaidetzaren eskurapen balioa gutxituko dute.

Akzioak edo partaidetzak eskualdatu edo ordaintzetik eratorritako errenta kalkulatzeko, inbertsio kolektiboko erakundeetako partaidetzen eskualdaketerako ezarritako erregela orokorrak erabiliko dira. Horretarako, eskurapen baliotzat hartuko da aurreko apartatuaren aurreikusitakoa aplikatuz ateratzen dena.

7.4 Errenten esleipena

Azalpena

Honako hauek hartuko dira errentak esleitzeko erregimenera bildutako entitateak:

- Sozietate zibilak, nortasun juridikoa izan edo ez.
- Banatu gabeko herentziak.
- Ondasun komunitateak.
- Nahiz eta nortasun juridikorik ez izan, zergapetu daitekeen unitate ekonomiko edo ondare berezia eraten duten gainerako entitateak.
- Atzerrian eraturako entitateak, baldin eta haien izaera juridikoa Espainiako legeen arabera eraturako errenten esleipen erregimeneko entitateen berdina edo antzekoa bada.

Eraldaketerako nekazaritza sozietateei ez zaie errentak esleitzeko erregimena aplikatuko, Sozietateen gaineko Zergaren arabera tributatuko baitute.

Errentak esleitzeko araubidean dauden entitateak ez dira egongo sozietateen gaineko zergari lotuta, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauaren 31 bis artikuluko 11. apartatuan xedatutakoa aplikatzeko denean izan ezik.

Errentak esleitzeko erregimena ez zaie aplikatuko testametu-ahalordea erabili gabe duten errentei.

Apartatu honetan ezarritakoa ez zaie aplikatuko foru arau honetako hogeita hamahirugarren xedapen gehigarrian aipatzen diren sozietate zibiletako bazkideei.

Nork ordaindu behar du zerga?

Bazkide, oinordeko, komunero edo partaideei egotziko zaizkie errenten esleipen erregimenean dauden entitateen errentak, kasu bakoitzean aplikagarri diren arau edo itunen arabera. Baldin eta Zerga Administrazioak ez badu arau edo itun horien froga sinesgarririk, errentak zati berdinetan egotziko zaizkie.

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

Nola ordainduko da zerga?

Errentak 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 erortzen diren jarduera edo errenta-iturriaren izaera izango dute.

Bereziki, errentak egotzen 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 jarduerari atxikitako produkzio bide eta giza baliabideak.

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

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 higigarriaren⁷¹ 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.

71 Kapital higigarriaren etekinak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 37. artikuluan daude araututa.

- b) Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergan establezimendu iraunkorreko zergadunei esleitu dakiekeen errenta zehazteko, Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari buruzko 1999 abenduaren 10eko 16/2014 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 Zergan zergadun izan, establezimendu iraunkorrekoak zein establezimendu iraunkorrik gabeak, baina pertsona fisiko ez direnak), ez da aplikatuko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko 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 elementuetatik eratorritako ondare irabazien zenbatekoa nola kalkulatu ezartzen du xedapen horrek.
2. Aurreko lehen erregelaren 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 konputatu da, hirugarren erregelaren 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 Zergan subjektu pasiboak edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren zergadunak. Atxikipen edo konturako sarrera hori bazkide, oinordeko, erkide edo partaidearen ezarpen pertsonaletik kenduko da, errentak esleitzen zaizkion proportzio berean.

Kasu bakoitzean aplika daitezkeen arau edo itunen arabera 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 higigarriaren⁷² etekin garbia bi edo bost urtetik gorako epean sortuta badago eta aldizka edo noizean behin lortu ez bada, edo denbora zehar era irregular nabarmenean lortutakotzat erregelamenduz kalifikatzen denean.

Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasiboak eta establezimendu iraunkorra duten Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren zergadunak errentak esleitzeko erregimenean dagoen entitate bateko kide direnean eta entitate horrek inbertsio kolektiboko akzio edo partaidetzak eskuratzen dituenean, euren zerga oinarrian integratuko dute akzio edo partaidetza horien gainetik kontabilizatutako edo kontabilizatu beharreko errenten

zenbatekoa. Halaber, euren zerga oinarrian integratuko dute kapital propioetatik hirugarren batzuei lagatutako kapital higigarriaren etekin zenbatekoa, etekin horiek errentak esleitzeko erregimenean dagoen entitatearen alde sortu direnean.

Jarduera ekonomikoaren etekinengatik ez da ordainketa zati-taturik egin behar, etekinak lortu dituztenak Sozietateen gaineko Zergaren araubide orokorrean tributatzaren duten sozietate zibiletako bazkideak direnean.

Errentak esleitzeko erregimenean dauden entitateek informatzeko duten obligazioa

Errentak esleitzen dituzten entitateek aitortzen informatzioa aurkeztu behar dute, Ogasun eta Finantza Departamentuko foru diputatuak onartzen duen ereduaren bidez. Bazkide, oinordeko, komunero edo partaideei esleitu beharreko errentak adieraziko dira aitortzen horretan, lurralde espainiarrean egoiliarrik izan edo ez.

Informatzeko obligazioa honako hauek bete behar 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 aitortzen informatziorik aurkeztu behar.

Errenten esleipen erregimenean entitateek bazkideei, oinordekoei, komuneroei edo partaideei jakinarazi behar dizekiete entitatearen errenta osoa eta haietako bakoitzari esleitu beharreko errenta.

72 Kapital higigarriaren etekinak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 37. artikuluan daude araututa.

8

Denboraren araberako egozpena

8.1 Arau orokorra

8.2 Arau bereziak

8.1 Arau orokorra

Neurri handi batean, sarrera eta gastuen bitartez erabakitzen da zergadunak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan ordaindu behar duen amaierako kuota.

ERNE: sarrerak eta gastuak aitortzen dira batzuk sortzen eta besteak gertatzen diren zergaldietan. Hau da, ez da kontuan hartzen zein momentutan ordaindu edo kobratu den.

Zehazki, honako irizpide hauek erabiliko dira:

- **Lanaren eta kapitalaren etekinak** jasotzaileak exiji ditzakeen zergaldiari egotziko zaizkio.
- **Jarduera ekonomikoaren etekinak** Sozietateen gaineko Zergaren araudiak ezarritakoaren arabera egotziko dira, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauak jasotako berezitasunak eragotzi gabe. Hala ere, nekazari gazteen lehenengo instalaziorako laguntza publikoak, Espainiako Landa Garapenerako Esparru Nazionalan aurreikusitakoak, lau zatitan egotzi ahal izango dira: laurden bat jasotzen diren zergaldian eta laurden bana hurrengo hiruretan.
- **Ondare irabazi eta galerak** ondare aldaketa gertatu den zergaldiari egotziko zaizkio.
- **Egoitza atzerrira aldatu eta zergaduna hilez gero**, aurrerago jasoko den irizpidea erabiliko da.

8.2 Arau bereziak

Arau orokorrarekin batera, badira ondorengo arau berezi hauek ere:

1. Errenta osorik edo zati batean ordaindu ez bada, errenta jasotzeko eskubidea zeinek duen edo zein kopurutan jaso behar den **judizialki** erabaki zain zegoelako, epaia irmo bilakatzen den zergaldiari egotziko zaizkio ordaindu ez diren kopuru horiek.
2. Zergadunari leporatu ezin zaizkion zirkunstantzia justifikatuengatik gertatzen bada lanaren etekinak ez direla jasotzen exijigarriak ziren zergaldietan, beste batzuetan baizik, horiek **kobratzen diren zergaldiari egotziko zaizkio**, foru arau honen 19. artikuluko 2. apartatuan xedatutakoa aplikatuta, hala badagokio.
Dena den, zergadunak beti aukeratu ahal izango du etekin horiek exijigarriak ziren zergaldiei egozte, autolikidazio osagarri bat aurkeztuta, zehapenik, errekar gurik eta berandutze interesik zertan ordaindu gabe. Autolikidazio osagarri hori aurkezteko epea etekinak jasotzen diren egunetik zerga honen hurrengo autolikidazioa egiteko epea amaitu arte joango da.
3. Laneko araudian aurreikusitakoaren arabera, **langabeziaren prestazioa ordainketa bakarrek modaltatean 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 bakarrek modaltaterik izan ez bazen, prestazioa jasotzeko eskubidea izango zuen denboraren arabera banatuko da proportzionalki.
4. **Kobranta eta ordainketen egozpen irizpidea**. Beren jarduera ekonomikoaren etekin garbia zehazteko zuzeneko zenbatespen erraztuaren modalitatea erabiltzen dituzten zergadunek aukera izango dute sarrera eta gastuen egozpen tenporala egiteko kobranta eta ordainketa irizpidea erabiliz, baina beti ere honako baldintza hauek beteiz:

- Sarrera edo gastuen zerga sailkapenean inolako aldatarik ez eragitea.
- Aitortzaileak kobranta 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 arabera 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 kobranta eta ordainketen irizpide hau. Gutxienez, hiru urteko epean eutsi beharko zaio aukerari.

Aukera honek bere eraginkortasuna galduko du baldin eta, aukera hori egin ondoren, zergadunak zuzeneko zenbatespenaren modalitate arruntari jarraituz zehaztu behar badu etekin garbia.

5. **Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketen kasuan**, zergapekoak eragiketa horietan izandako errentak egotzi ahal izango ditu proportzionalki, kobrantzak exiji ditzakeen neurrian.

Eragiketak epeka edo prezio geroratuarekin egiten direla jotzen da, horien kobranta bere osoan edo zatika egiten denean ordainketa desberdinen bidez, baldin eta ematearen edo eskura jartzearen eta azkeneko ordainketaren epemugaren arteko denbora urtebetetik gorakoa bada.

Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketa bat osorik edo zati batean ganbio letrak jaulkiz ordaintzen denean eta horiek epemugaren aurretik irmo eskualdatzen direnean, eskualdaketa izan den zergaldiari egotziko zaio errenta.

Inoiz ere ez dute tratamendu hau izango, eskualdatzailearentzat, biziarteko edo aldi baterako kontratuetatik etorritako eragiketek. Ondasunak eta eskubideak biziarteko edo aldi baterako errenta baten trukean eskualdatzen direnean, errenta hura erabaki zen zergaldiari egotziko dio errentadunak ondare irabazia edo galera.

6. **Dibisa** edo atzerriko moneten saldoa adierazten duten kontuetan izandako diferentzia positiboak edo negatiboak, beren kotizazioetan izandako gorabeheraren eraginez, egin den ordainketa edo kobratu den uneko zergaldiari egotziko zaizkio.
7. **Errenta balioetsiak**, era berean, ustez gertatu diren zergaldiari egotziko zaizkio.
8. **Bizitza aseguru kontratuetan inbertsioaren arriskua hartzaileak bereganatua duenean**, polizari atxikitako aktiboek zergaldiaren hasieran eta amaieran duten likidazio balioaren arteko diferentzia zergaldi bakoitzeko **kapital higigarriaren etekin gisa** egotziko da. Egotzitako zenbatekoak gutxitu egingo du kontratu horietan diru kopuruak jasotzetik sortutako etekina.
Zirkunstantzia hauetako bat gertatzen den kontratuetan, ez da aplikatuko denboraren araberako egozpenaren erregela berezi hau:
 - a) Hartzaileari ez ematea polizak eragindako inbertsioak aldatzeko ahalmena.
 - b) Hauek izatea hornidura matematikoen inbertsio gaiak:

- Inbertsio kolektiboko erakundeen akzioak edo partaidetzak, kontratuan aurrez ezarriak, baldin eta:
 - Erakunde horiek Inbertsio Kolektiboko Erakunde buruzko azaroaren 4ko 35/2003 Lege xedatutakora egokituta badaude.
 - Erakunde horiek Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2009ko uztailaren 13an emandako 2009/65/EEE Zuzentarauaren babesa badute.
 - Aseguru entitatearen balantzean bereizita adierazitako aktibo multzoak, baldintza hauek betetzen badira:
 - Momentu guztietan aseguru entitateak erabakiko du zein aktibo sartzen den bereizita aktibo multzo desberdin bakoitzean; ondorio horietarako, aktiboak aukeratzeko askatasun osoa izango dute entitate horiek, aktibo multzoaren arrisku profilari edo bestelako zirkunstantzia objektiboek buruz aurrez erabakitako irizpide orokorrei lotuta bakarrik.
 - Aktibo multzo bakoitzaren hornidura horiek, hain zuzen, Aseguru eta berraseguru erakundeentolamendu, ikuskapen eta kaudimenari buruzko azaroaren 20ko 1060/2015 Errege Dekretuak 89. artikuluan jarritako arauak betetzen dituzten aktiboetan inbertitu behar dira. Inola ere ezingo dira izan ondasun higiezinak eta higiezinaren gaineko eskubide errealeak.
 - Dena den, aktibo multzoek baldintza horiek betetzen dituztela ulertu behar da, baldin eta haien helburua hau bada: Europar Batasuneko bigarren mailako balore merkatu ofizialetako baten adierazgarri den burtsako edo errenta finkoko indize jakin bat erreproduzitzera zuzenduta dagoen inbertsio politika bat garatzea.
 - Hartzaileak ahalmen bakarria 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 kontratuaren 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 bereiztasun singularrik ezarri hartzaile edo aseguratu bakoitzarentzat.
 - Aurreko baldintzak kontratuaren indarraldi osoan bete behar dira.
9. **Kapital higiezinaren etekinak** kobrantza gertatzen den zergaldiari egotzi behar zaizkio.
10. **Epemugara iritsi diren eta kobratu ez diren kredituek** eragindako ondare galerak zirkunstantzia hauekiko bat gertatzen den zergaldiari egotzi ahal izango zaizkio:
1. Eraginkortasuna hartzea Konkurtsoen Legean aipatutako finantzaketa-akordio judizialki homologagarrietako batean edo jasotako akordio estrajudizial batean jasotako kita batek.
 2. Zorduna konkurtso egoeran egonik, eraginkortasuna hartzea Konkurtsoen Legean jasotakoaren arabera kredituaren adinako kita bat erabakitzen duen hitzarmenak; kasu horretan, galera kitaren zenbate-

koaren arabera konputatuko da. Beste kasu batean, konkurtso prozedura kreditua ordaindu gabe amaitzea, salbu erabakitzen bada konkurtsoa amaitzea Konkurtsoen Legean jasotako arrazoiengatik.

3. Urtebeteko epea betetzea, betiere konkurtsoa ez den eta kreditua exekutatzea helburu duen prozedura judiziala hasi denetik aurrera, kreditua ordaindu gabe.

Kreditua ondare galera konputatu ondoren kobratu denean, ondare irabazi bat konputatuko da, betiere kobrantza gertatzen den zergaldian kobratutako zenbatekoaren adina.

11. **Laguntza publikoen** ondoriozko ondare irabaziak kobratzen diren zergaldian egotziko dira.
12. Espainiako Landa Garapenerako Esparru Nazionalen **nekazari gazteen lehenengo instalaziorako aurreikusten diren laguntza publikoak**, nekazaritzako sozietate enpresen kapital partaidetza bat eskuratzeko erabiltzen badira, lau zatitan egotzi ahal izango dira: laurden bat jasotzen diren zergaldian eta laurden bana hurrengo hiruretan.

Zer egin behar da egoitza atzerrira aldatuz gero?

Zergaduna atzerrira aldatzen bada egoitza eta zergadun izateari uzten badio, egoitza aldatu aurreko tokian Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergarengatik aitortu beharreko azkeneko zergaldiari dagokion zerga oinarrian jasoko dira egozteko dauzkan errenta guztiak, erregelamendu bidez finkatzen diren baldintzetan. Hala gertatzen denean, autolikidazio osagarria egingo da, zigorrik, berandutza interesik eta inolako errekar gurik gabe. Aitorpen hori hiru hilabeteko epean aurkeztuko da, egoitza aldatzeagatik zergadunak zergadun izateari uzten dionetik aurrera.

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

Eta zergaduna hilez gero?

Zergaduna hilez gero, aitorpena egin beharreko azkeneko zergaldiko zerga oinarrian jaso beharko dira egozteko dauden errenta guztiak.

Autore eskubideen ustiapena lagatzea

Autore eskubideen ustiapena lagaz lortzen diren etekinak direnean, baldin eta urte batzuetan sortu badira, zergadunak haien konturako aurrerapena aukeratu ahal izango du eskubideak sortuz doazen neurrian.

ERNE: inola ere, *denboraren arabera egozpen irizpidea* edo etekin garbia kalkulatzeko metodoa aldatzeak ez du berarekin ekarriko gastu edo sarrera bat konputatu gabe geratzea edo berriro beste ekitaldi bati egozte. Horrela gertatuz gero, lehendabizi, aitortu gabea edo beste ekitaldi batean aitortua erregulatuko da eta, bigarrenik, egozpen irizpidea aldatuko da.

9

Zerga oinarria

- 9.1 Zein errenta sartzen da zerga oinarrian?
- 9.2 Zerga oinarri motak
- 9.3 Zerga oinarri orokorra
 - 9.3.1 Zein errenta sartzen da zerga oinarri orokorrean?
- 9.4 Aurrezpenaren zerga oinarria
 - 9.4.1 Zer errentak sartzen dira aurrezpenaren zerga oinarrian?

9.1 Zein errenta sartzen da zerga oinarrian?

Oinarri likidagarria, kuota osoa eta kuota likidoa kalkulatu aurretik, zerga oinarria kalkulatu behar da. Zerga oinarrian, zergadunak aitortu beharreko zergaldian lortutako errenta guztiak sartzen dira. Laburbilduta, errenta hauek sartuko dira:

- **Etekinak (+/-):**
 - Lan etekinak
 - Kapital etekinak (higigarria/higiezina)
 - Jarduera ekonomikoen etekinak
- **Bazkideari egozten zaion errenta.** Hauek izan daitezke:
 - Lurralde espainiarrean egoitza ez duten sozietate gardenen errentak (+)
 - Paradisu fisikaletan eratutako inbertsio fondoerentak (+)
 - Interes ekonomikoko taldeen errentak (+/-).
 - Aldi baterako enpresa batasunen errentak (+/-).
- **Ondare irabaziak eta galerak (+/-)**

Ikus daitekeenez, positiboak (+) edo negatiboak (-) izan daitezke errentak. Hau da: errenta positiboak batu (edo integratu) eta negatiboak kendu (edo konpentsatu) egiten dira.

9.2 Zerga oinarri motak

Oinarri hauek dira zerga oinarriaren osagaiak:

- Zerga oinarri orokorra.
- Aurrezpenaren zerga oinarria.

9.3 Zerga oinarri orokorra

9.3.1 Zein errenta sartzen da zerga oinarri orokorrean?

Etekin hauek sartzen dira zerga oinarri orokorrean:

- **Lanaren etekinak.**
- **Kapital higiezinaren etekinak, ohiko etxebizitzak errentan ematetik ez datozenean.**
- **Kapital higigarriaren etekinak,** sozietateen gaineko zergaren araudiak 42. artikuluan ezarritako moduko lotura dagoenean, mota honetakoak badira: kapital propioak hirugarren batzuei lagatzeagatik lortutakoak (baina etekin horiek aurrezpenaren oinarrian sartuko dira baldin eta haien zenbatekoak ez baditu gainditzen kapital lagapena zergadunak entitatearen fondo propioetan duen partaidetza hiru halakoa balitz lortuko liritekeenak), eta errentak esleitzeko erregimenean dauden entitateek bazkide, oinordeko, erkide edo partaideei esleitutakoak. Azken kasu horretan, ezinbestekoa da bazkide, oinordeko, erkide edo partaideek kapital ekarpenen bitartez bakarrik parte hartzea entitatean.

Era berean, **kapital higigarriaren honako etekinak ere** sartuko dira zerga oinarri orokorraren barruan: jabetza intelektualaren eta industrialaren etekinak, laguntza teknikoaren emateagatik lortutakoak, ondasun higigarriak, negozioak edo meategiak errentan ematetik datozenak, azpierreantatzaileak azpierreantamendutik jasotzen dituenak, eta irudia ustiatzeko eskubidea lagatzetik eratorritakoak.

- **Jarduera ekonomikoen etekinak.**
- Nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean egiten diren **errenta egozpenak**, honako entitateak direnean: “paradisu fiskaltzat” kalifikatutako herrialde edo lurraldeetan eratu diren inbertsio kolektiboko erakundeak, interes ekonomikoko taldeak eta aldi baterako enpresa batasunak.
- **Ondare irabazi eta galerak**, ondare elementuak eskualdatzeagatik sortu ez direnean.

Nola kalkulatu da zerga oinarri orokorra?

Zerga oinarri orokorra saldo hauen batura izango da:

- **Errenta orokorrean sartzen diren etekinak – jarduera ekonomikoenak izan ezik– eta errenta egozpenak** (nazioarteko gardentasun fiskala, paradisu fisikaletan eratutako inbertsio funtsak, ABEBak, IETak...) zergaldi bakoitzean, beraien artean eta inolako mugarik gabe, elkarrekin integratu eta konpentsatu ondoren aterazen den saldoa. Zergaldian izan duen errenta positiboaren eta negatiboaren arteko kenketatik ateratzen da. Hori dela eta, saldo hori positiboa ala negatiboa izan daiteke.
- **Jarduera ekonomikoetatik sorturiko etekinak**, zergaldi bakoitzean eta inolako mugarik gabe, elkarrekin integratu eta konpentsatu ateratzen den saldo positiboa. Emaizta saldo negatiboa bada, horren zenbatekoa ondorengo 30 urteetako jarduera ekonomikoetatik lortutako etekinaren saldo positiboarekin konpentsatu behar da, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauak dioenaren arabera. Zergadunak konpentsazioa aplikatu nahi duen adierazpena ekitaldiko autolikidazioa aurkezterakoan egin behar du. Zergaldi baterako egiten den aukera geroago aldatu daiteke, hain zuzen ere, zergaren autolikidazioa egiteko borondatezko epea amaitu ondoren, baina zerga administrazioak ez badu aurretiazko errekerimendurik egin.
- **Ondare irabazi eta galeren saldoa, ondare elementuak eskualdatzeagatik sortu ez direnean**, betiere saldo hori positiboa bada. Saldo negatiboa bada, zenbatekoa aurreko paragrafoetan aipatutako errenten saldo positiboarekin konpentsatuko da, hau da, zergaldi berean lortutako saldo positiboarekin, eta muga saldo positibo horren %10 izango da.

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 beharko da konpentsazioa, betiere lau urteko epearen barruan, ondorengo ekitaldiatarako ondare galerak metatuz.

9.4 Aurrezpenaren zerga oinarria

9.4.1 Zer errentak sartzen dira aurrezpenaren zerga oinarrian?

Etekin hauek sartzen dira aurrezpenaren zerga oinarrian:

- **Kapital higiezinaren etekinak, ohiko etxebizitzak errentan ematetik datozenean.**
- **Kapital higigarriaren etekinak**, honela lortu direnean: edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzeagatik, kapital propioak hirugarren batzuei lagatzeagatik, kapitalizazio eragiketarako egitea

gatik, bitzta edo elbarritasun aseguru kontratuak izenpetzeagatik, eta kapitalak ezartzeagatik.

- Ondare elementuak eskualdatzeagatik agerian jartzen diren **ondare irabaziak eta galerak**.

Nola kalkulatu da aurrezpenaren zerga oinarria?

Aurrezpenaren zerga oinarriak bi saldo hartzen ditu:

- a) **Kapital higiezinaren eta higigarriaren etekinak**, aurrezpenaren zerga oinarrian sartzen direnak, zergaldi bakoitzean elkarren artean bakarrik integratu eta konpentsatu ondoren ateratzen den **saldo positiboa**.

Aurreko paragrafoan aipatutako integrazio eta konpentsazioa egin ondoren saldo negatiboa ateratzen bada, aurrezpenaren zerga oinarrian sartzekoak diren kapital higiezinaren eta higigarriaren etekinen saldo positiboekin baino ezingo da konpentsatu zenbateko hori, hain zuzen ere, ondorengo lau urteetan agerian jartzen direnekin.

- b) **Ondare elementuak eskualdatzeagatik sortutako ondare irabazi eta galerak**, zergaldi 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 eskualdaketatik datozen irabazi eta galeren saldo positiboarekin baino ezingo da konpentsatu, hain zuzen ere, hurrengo lau urteetan agerian jartzen direnekin, salbu eta entitate berritzaileen akzioak edo partaidetzak kostu bidez eskualdatzeagatik sortutako ondare galerak badira, eta haien harpidetzak foru arau honen 89 ter artikuluko 1. apartatuan aurreikusitako kenkaria aplikatzeko eskubidea eman badu (entitate berritzaileak eratzeagatik araututako kenkaria). Kasu horretan, epea hurrengo hamar urtekoa izango da, b) letra horretan aurreikusitako baldintzetan.

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 ekitalditakoak diren eta zein zenbateko duten konpentsatu nahi dituen saldo negatiboak, sortu diren ekitaldia edo zein dela ere.

ERNE: araubide bat onartu da mendeko zorrarengatik edo lehentasuneko partaidetzengatik sortutako errenta negatiboak konpentsatu eta integratzeko, 2015eko urtarriaren 1a baino lehenagokoak badira. PFEZaren foru arauaren hogeita hamabosgarren xedapen gehigarrian arautzen da.

10

Oinarri likidagarria

- 10.1 Zer da oinarri likidagarria?
- 10.2 Oinarri likidagarri orokorra
 - 10.2.1 Zein murrizpen sartzen da oinarri likidagarri orokorrean?
 - 10.2.2 Oinarri likidagarri orokor negatiboen konpentsazioak
- 10.3 Aurrezpenaren oinarri likidagarria

10.1 Zer da oinarri likidagarria?

Legez jasotako murrizpenak zerga oinarriari aplikatuz lortzen den emaitza da oinarri likidagarria. Beraz, kenketa honen emaitza da:

Oinarri likidagarria = zerga oinarria – murrizpenak

Hortaz, murrizpenik ez badago, oinarri likidagarria eta zerga oinarria berdinak izango dira.

Oinarri likidagarriaren motak

Oinarri likidagarrian bi oinarri mota bereizten dira:

- Oinarri likidagarri orokorra
- Aurrezpenaren oinarri likidagarria

10.2 Oinarri likidagarri orokorra

10.2.1 Zein murrizpen sartzen da oinarri likidagarri orokorrean?

Ondoko hiru murrizpenak sartzen dira oinarri likidagarri orokorrean:

- Murrizpena pentsio konpentsagarriak eta urteko mantenuak ordaintzeagatik.
- Murrizpena gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpen eta kontribuzioengatik.
- Murrizpena baterako aitortpena egiteagatik.

ERNE: hiru murrizpen horiek zerga oinarri orokorretik kenduko dira. Aipatu diren hurrenkeran egingo dira murrizpenak. Murrizpen horiek egiteak ezin du ekarri oinarri likidagarri orokorra negatiboa izatea, ezta oinarri hori gehitzea ere.

10.2.1.1 Murrizpena pentsio konpentsagarriak eta urteko mantenua ordaintzeagatik.

Zergadunak ordainketa hauen zenbatekoa kendu dezake zerga oinarri orokorretik, eta, kasu batzuetan, aurrezpenaren oinarritik:

- Ezkontidearen alde edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikote lagunaren alde epailearen aginduz ordaindutako pentsio konpentsagarriak.
- **Epailearen aginduz ere urteko mantenerako ordaindutako zenbatekoak.** Hala ere, kanpoan gertatzen dira zergadunak seme-alabei ordaindutakoak.

Murrizketa hau ez da aplikatuko pentsio konpentsagarriak edo mantenerako ordainketak ordaintzen dituen horiek jasotzen dituenarekin bizi denean.

10.2.1.2 Murrizpena gizarte aurreikuspeneko sistemei, mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pentsio planei, 2016/2341/EB Zuzentarauan araututako pentsio planei, enpresen gizarte aurreikuspeneko planei, mendekotasun aseguruiei eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei egindako ekarpenen eta kontribuzioengatik.

Atal honen barruan, aurrezki eta aurreikuspenera bildutako kopuruak muga eta baldintza jakin batzuetan murrizteko aukera ematen duten murrizpen batzuk jaso dira.

GARRANTZITSUA: jarraian aipatzen diren gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpenak eta kontribuzioak ezingo dira zerga oinarritik murriztu, bazkide, partaide, mutualista edo aseguratuak erretiro egoeran geratu ondorengo zergaldia behin hasita eginak badira.

ERRETIRO EGOERA

Erretiro egoera gertatuzat joko da bazkideak, partaideak, mutualistak edo aseguratuak dagokion Gizarte Segurantzaren araubidean edo araubide horren ordezkioak diren entitateetan erretiroa hartu duenean. Ondorio horietarako, erretiro aurreratua, erretiro malgua, partziala eta, bere kasuan, onartzen diren beste formula baliokideak, erretiroztat hartuko dira.

HALA ERE, baldin eta bazkide, partaide, mutualista edo aseguratuak erretiro partzialari heltzen badio, zilegi izango da erretiro osorako egindako ekarpenak eta kontribuzioak zerga oinarritik murriztea.

Aurreko apartatuan aipatutako erretiroari heltzerik ez dagoenean, erretiroaren kontingentzia gertatuko da gizarte aurreikuspeneko planaren estatutuetan ezarritako adinean, zeina ezin baita izan 60 urtetik beherakoa; eta estatutuetan erretiratzeko adinik zehaztu ez bada, orduan Gizarte Segurantzaren araubide orokorrean ezarritako adinera iris-tean gertatuko da erretiroa.

Gizarte Segurantzaren araubide orokorrean erretiratzeko ezarritako adinetik aurrera ezindurik dauden zergadunak erretiratzat joko dira artikuluko honetan ezarritakoaren ondorioetarako.

Hona hemen murrizpenak:

1. *Murrizpena gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin, aurreikuspen plan aseguruarekin, pentsio planekin, 2016/2341/EB Zuzentarauan araututako pentsio planekin, enpresen gizarte aurreikuspeneko planekin, eta mendekotasun aseguruarekin egindako aseguru kontratuengatik.*

a) Aseguru kontratuak gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin

Zergadunak gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin egindako aseguru kontratuengatik ordaindu dituen kopuruak murriztu ahal izango dira, baldin eta zergaduna hauetako bat bada:

- a) Gizarte segurantzaren erregimenetako batean sartuta ez dagoen profesionala, bere ezkontidea, izatezko bikote-laguna, lehen mailako ahaide odolokideak, eta mutualitate horietako langileak, baldin eta kopuru hori murriztu ez badute jarduera profesionalaren etekin garbiak kalkulatzeko.
- b) 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 bateratuak⁷³ 8.6 artikuluan jasotako kontingentziak estali behar dituzte aseguru kontratuek.

- c) Besteren konturako langilea edo bazkide langilea. Kasu honetan, besteren konturako langileek edo bazkide langileek ordaindutako kopuruak murriztuko dira, barne sartuta haiei lan pertsonalaren etekin gisa egotzi zaizkien sustatzailearen kontribuzioak, baldin

73 Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

eta Pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen testu bateratuak⁷⁴ lehendabiziko xedapen gehigarrian jasotakoaren arabera egiten badira eta aipatu langileentzako langabezi saria sartu bada.

Mutualisten eskubide kontsolidatuak bakarrik gauzatu ahal izango dira Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen testu bateginak 8.8 artikuluan jasotzen dituen kasuetan.

b) Aurreikuspen plan aseguratuenak.

Aurreikuspen plan aseguratuetan ordaindutako primak murriztu ahal izango dira.

Aseguratutako aurreikuspen planak aseguru kontratuak dira berez, ondoko baldintzak bete behar dituztenak:

- Hartzailea, aseguraturia eta onuraduna zergaduna izatea. Dena den, heriotza kasuan, prestazioak jasotzeko eskubidea sor dezake Pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen testu bateratuak⁷⁵ ezarritakoaren arabera.
- Bakarrik estaliko dira Pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen testu bateratuak⁷⁶ 8.6 artikuluan jasotako kontingentziak (erretiroa, lan ezintasuna, heriotza eta mendekotasuna), eta estaldura nagusia erretiroa izango da. Aseguru kontratu batek estaldura nagusia erretiroa izateko beharkizuna betetzen duela ulertuko da baldintza hau egiaztatzen denean: urte bakoitzaren amaieran lortutako erretiro eta mendekotasunerako hornikuntza matematikoaren balioa gutxienez izatea heriotza edo elbarritasun kapitalerako planaren hasieratik ordaindutako primen baturaren hirukoitza.
- Diru kopuruak aurrerapenez, osorik edo zati batean bakarrik erabil daitezke Pentsio plan eta fondoei buruzko Legearen testu bateratuak⁷⁷ 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 aseguratuen aurrerakinik, eta azken horrek ezin du poliza laga edo bahitu.
- Interes bermea eman behar du, eta teknika aktuarialak erabili behar ditu.
- Polizaren baldintzetan espresuki eta nabarmen utzi beharko da agerian aseguratutako aurreikuspen plan bat dela.
- Arauz ezarrita daude hornikuntza matematikoa beste aurreikuspen plan aseguratuta batera aldatzeko beharkizunak eta baldintzak.
- Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan eta hori garatzeko arauetan erregulatuta ez dauden alderdietan, kontratu horien ekarpen, kontingentzia eta prestazioen erregimena pentsio planen araudiari lotuta egongo da, salbu hornikuntza teknikoaren alderdi finantzario eta aktuarialean. Partikularki, aurreikuspen plan aseguratuta batean jasotako eskubideak ezin izango dira enbargatu, ez eta epailearen edo Administrazioaren trazarik jaso ere, harik eta prestaziorako eskubidea sortu arte edo gaixotasun larria edo iraupen luzeko langabezia gertatzean edo

74 Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

75 Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

76 Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

77 Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

gutxienez hamar urteko antzinatasuna duten prima ordainduei egokitzeagatik haiek erabilgarriak izan arte.

Alderantzizko hipoteka bat eratzearen ondorioz onuradunak lor ditzakeen aldizkako diru erabilpenak aurreikuspen plan aseguratuta bat kontratatzea zuzendu daitezke, osorik edo zati batean, letra honetan apartatuen jasotako modu eta baldintzetan. Aipatutako hipoteka abenduaren 7ko 41/2007 Legearen lehen xedapen gehigarriak arautu zuen (Lege horrek aldatetako sartu zituen hipoteken merkatua 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 zenbait arau ezarri ere bai). Ondorio horietarako, hartzailearen biziraupen egoera erretiro kontingentziarekin parekatzen da, behin hamar urte igarota aurreikuspen plan aseguratuta horren lehen prima ordaintzen denetik aurrera.

Aurreko paragrafoan aurreikusitako ondorioetarako, aurreikuspen plan aseguratuen 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 2016/2341/EB Zuzentarauan araututako pentsio planak.

- Pentsio planen partaideek egindako ekarpenak murriztu ahal izango dira, bai eta sustatzaileak egin eta partaideei lanaren etekin gisa egotzi zaizkien kontribuzioak ere.

MUGA:

Gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpen eta kontribuzioei dagokienez (aurreko 1. apartatuen aipatzen dira), halakoak egiten diren ekitaldi berean kapital moduan jasotako prestazioak jasotzen badira erretiroagatik edo estalitako kontingentziak baino beste arrazoi batzuegatik edo 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutako Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen testu bateginak 8. artikuluko 8. apartatuen aipatzen dituen egoerengatik baino beste arrazoi batzuegatik –8. apartatu horren bigarren paragrafoan jasotako kasua salbuetsita–, bada, orduan, murriztapenean muga izango dute ekitaldian egindako ekarpenek; hain zuzen, ekitaldiko zerga oinarrian benetan integratutako pertzepzioen zenbatekoa izango da muga hori.

- Partaideek eskubidea izango dute Europako Parlamentuak eta bertako Kontseiluak enpleguko pentsio fondoen jarduerari eta ikuskapenari buruz emandako 2016/2341/EB Zuzentarauan araututako pentsio planei egindako ekarpenak murrizteko, enpresa sustatzaileek egindako kontribuzioak barne, betiere beharkizun hauek betetzen badira:
 - a) Kontribuzioak prestazioa lotzen zaion partaideari egoztearen ondorioetarako.
 - b) Geroko prestazioa jasotzeko eskubidea atzera egiteko aukerarik gabe eskualdatzea partaideari.
 - c) Kontribuzio horri dagozkien baliabideen titularitatea partaideari eskualdatzea.
 - d) Estali behar diren kontingentziak azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak, Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratua onartutakoak, 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 bu-

ruzkoak, 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. artikulua 1. zenbakian jasotzen dituenak.
- b) Polizan zehaztuta agertuko da zein prima ordaindu beharko duen hartzaileak gizarte aurreikuspeneko plana betetze aldera. Aseguratuei egotziko zaizkie primak.
- c) Polizaren baldintzetan espresuki eta nabarmen utzi beharko da agerian enpresaren gizarte aurreikuspeneko plana dela.
- d) Arauz ezarriko dira hornikuntza matematikoa enpresaren beste gizarte aurreikuspeneko plan batera aldatzeko beharkizunak eta baldintzak.
- e) Gainera, enpresen gizarte aurreikuspeneko planek baldintza hauek bete behar dituzte:
 - Estali behar diren kontingentziak Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak⁷⁸ 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 Bateratuak⁷⁹ 8.8 artikuluan aipatzen dituen kasuetan baino ez da baimenduko diru kopuruak aurrerapenez erabiltzea, dela osorik dela zati batean (gaixotasun larria da goenean edo iraupen luzeko langabezia denean).
 - Kontratu hauetan ez da aplikatuko aseguru kontratuei buruzko urriaren 8ko 50/1980 Legeak 97. eta 99. artikuluan xedatutakoa. Aseguratzailak ezin dio eman hartzaileari prestazio aseguruaren aurrerakinik, eta azken horrek ezin du poliza laga edo bahitu.
 - Interes bat bermatu behar dute, eta teknika aktuarialak erabili.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren foru arauan eta berau garatzeko arauetan berariaz erregulatuta ez dauden alderdietan, kontratu horien ekarpen, kontingentzia eta prestazioen araubidea pentsio planen araudiari lotuta egongo da, salbu hornikuntza teknikoan alderdi finantzario eta aktuarietan. Partikulari, 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, Autono-

78 Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

79 Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

mia pertsonala sustatzeko eta besteren beharra duten pertsonak zaintzeko Legeak jasotakoaren arabera.

Era berean, zergadunarekin ahaidetasun harreman bat duten pertsonak, zuzeneko edo zeharkakoa izan, laugarren mailaraino, hori barne, eta haren ezkontideak, izatezko bikote-lagunak, edo zergaduna tutoretzapean edo harrera erregimenean beren kargura duten pertsonak, edo hari dagokionez ordezkatzeko ahalmena duen kuradoretza gauzatzen duten pertsonak, eskubidea izango dute aseguru pribatu horiei ordaindutako primak beren zerga oinarri orokorretik murrizteko, ondorengo hirugarren puntuan aipatzen den murrizpen muga kontuan hartuta.

Zergadun berberaren alde primak ordaintzen dituzten pertsonak (zergadunarenak barne) guztira egindako murrizpenak ezin dira izan urtean 5.000,00 eurokoak baino handiagoak.

Horretarako, zergadun berbearen alde prima bat baino gehiago ordaindu denean, zergadunak berak ordaindutako primak murriztu behar dira eta, bakarrik 5.000,00 euroko mugara iristen ez badira, beste pertsona batzuek haren alde ordaindutako primak murriztu daitezke horien zerga oinarri orokorrean. Azken kasu horretan, proportzionalki egingo da murrizpena.

Prima horiek ez daude lotuta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari.

Aseguru kontratuak baldintza hauek bete behar ditu beti:

- Hartzailea, aseguratua eta onuraduna izatea zergaduna. Dena den, heriotza kasuan, prestazioak jasotzeko eskubidea eman dezake, Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak⁸⁰ 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 aktuarietan. Partikulari, 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.

Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen testu bategineko lehen xedapen gehigarrian ezarritakoaren arabera eginiko mendetasuneko aseguru kolektiboan kasuan, enpresa bakarrik agertuko da aseguruaren hartzaile gisa, eta langileari dagokio aseguru eta onuradun izatea.

f) Urteko gehieneko ekarpen eta kontribuzio finantzarioak gizarte aurreikuspeneko mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pentsio planei, 2016/2341/EB Zuzentarauan araututako pentsio planei, enpresen gizarte aurreikuspeneko planei, mendekotasun aseguruari, Elkargo Profesionalek ezarritako gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin itundutako aseguruari, eta kirolari profesionalen gizarte aurreikuspeneko mutualitatei.⁸¹

Atal honetan adierazitako gizarte aurreikuspeneko sistemetarako **ekarpenen eta enpresa kontribuzioen urteko gehieneko zenbatekoa 1.500,00 eurokoa izango da.** Muga hori honako kasu eta zenbateko hauetan **handituko da:**

1.- Urtean 8.500,00 euro, baldin eta gehikuntza hori enpresa kontribuzioetatik badator, edo langileak gizarte aurreikus-

80 Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

81 Azaroaren 28ko 35/2006 Legearen hamaseigarren xedapen gehigarria.

peneko sistema berari egindako ekarpenetik badator ondorengo zenbatekoan edo txikiagoan:

Urteko kontribuzioa	Langilearen gehieneko ekarpena
500,00 euro edo gutxiago	Kontribuzioa x 2,5
500,01 eta 1.500,00 euro artean	1.250,00 euro + [0,25 x (kontribuzioa - 500,00 euro)]
1.500,00 eurotik gora	Kontribuzioa x 1

Aurreko taulan xedatutakoa gorabehera, langileak kontribuzioa egiten duen enpresatik 60.000,00 eurotik gorako lan etekin osoak jasotzen baditu, langilearen gehieneko ekarpena enpresaren kontribuzioa x 1 biderkatzearen emaitza izango da.

2.- Urtean 4.250,00 euro, baldin eta gehikuntza hori haue-tako batetik badator:

- Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen testu bategineko 67.1.a) artikuluko pentsio plan sektorialetarako ekarpenak, plan horietara atxikitzen diren norberaren konturako langileek edo autonomoek egindakoak.
- Lehen aipatutako testu bategineko 67.1.c) artikuluko norberaren konturako langileen edo autonomoen enpleguko pentsio plan sinplifikatuetarako ekarpenak.
- Enpresaburu individual edo profesionalak honako hauei egindako ekarpen propioak:
 - Enpleguko pentsio planak, baldin eta horien sustatzaile eta partaide bada.
 - Gizarte aurreikuspeneko mutualitateak, baldin eta horien mutualista bada.
 - Enpresaren gizarte aurreikuspeneko planak edo mendeko aseguru kolektiboak, baldin eta horien hartzailea eta aseguraturua bada.

Nolanahi ere, aurreko 1.- eta 2.- zenbakietan aurreikusitako gehikuntzengatik murrizketaren gehieneko zenbatekoa **urtean 8.500,00 eurokoa** izango da.

Aurreko paragrafoetan adierazitakoaz gain, urtean **5.000,00 euroko beste muga bat egongo da enpresak ordaindutako mendekotasun aseguru kolektiboaren primetarako.**

Hala eta guztiz ere, muga finantzario horiek zerga oinarria murrizteko ezartzen diren zerga mugak errespetatu beharko dituzte, hurrengo 3.a) puntuan deskribatzen direnak.

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 kasuetan⁸², 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, 2016/2341/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 fondoaren araudian jasota ez dauden kasuetan, borondatezko edo nahitaezko baja kasuetan edo entitatearen desegite edo likidazio kasuetan, behartuta egongo da behar

ez bezala egindako murrizketak zerga oinarri orokorrean berrezartzera bidezko diren autolikidazio osagarriak eginez eta berandutza interesak sartuz (sistema horiek dira gizarte aurreikuspeneko mutualitateak, aurreikuspen plan aseguruak, pentsio planak, 2016/2341/EB Zuzentarauan araututako pentsio planak, enpresen gizarte aurreikuspeneko planak eta mendekotasun aseguruak). Ekarpenei zenbatekoa gaindituta jaso diren kopuruek, sustatzaileak egotzitako kontribuzioak barne, lan etekin gisa tributatuak dute horiek jasotzen diren zergaldian.

Gizarte aurreikuspeneko sistemetan kontsolidatutako eskubideak aurrerapenez erabiltzeagatik zerga oinarrian oker egin diren murrizpenak berrezartzeko, autolikidazio osagarriak aurkeztuko dira. Horiek aurkezteko epea eskubide horiek aurrerapenez erabili diren egunean hasi eta erabilpen aurreratua egin den zergaldiko autolikidazioa egiteko azken egunean amaituko da.

2. Murrizpena borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei emandako kopuruengatik (BGAE)

Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako bazkideek egindako ekarpenak murriztu ahal izango dira, betiere Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateen erregimen fiskalari buruzko otsailaren 23ko 5/2012 legeak, Borondatezko Gizarte-Aurreikuspeneko Erakundeena, 24.1 artikuluan jasotzen dituen gorabeherak nahiz bazkide langileen langabezia estaltzeko direnean, bai eta bazkide babesleek egin eta entitateetako bazkideei lanaren etekin gisa egotzi zaizkien kontribuzioak ere.

GARRANTZITSUA: jarraian aipatzen diren gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpenak eta kontribuzioak ezingo dira zerga oinarritik murriztu, bazkide, partaide, mutualista edo aseguruak erretiro egoeran geratu ondorengo zergaldia behin hasita eginak badira.

ERRETIRO EGOERA

Erretiro egoera gertatuzat joko da bazkideak, partaideak, mutualistak edo aseguruak dagokion Gizarte Segurantzaren araubidean edo araubide horren ordezkioak diren entitateetan erretiroa hartu duenean. Ondorio horietarako, erretiro aurreratu, erretiro malgua, partziala eta, bere kasuan, onartzen diren beste formula baliokideak, erretiroztat hartuko dira.

HALA ERE, baldin eta bazkide, partaide, mutualista edo aseguruak erretiro partzialari heltzen badio, zilegi izango da erretiro osorako egindako ekarpenak eta kontribuzioak zerga oinarritik murriztea.

Aurreko apartatuan aipatutako erretiroari heltzerik ez dagoenean, erretiroaren kontingentzia gertatuko da gizarte aurreikuspeneko planaren estatutuetan ezarritako adinean, zeina ezin baita izan 60 urtetik beherakoa; eta estatutuetan erretiratzeko adinik zehaztu ez bada, orduan Gizarte Segurantzaren araubide orokorrean ezarritako adinera iristean gertatuko da erretiroa.

Gizarte Segurantzaren araubide orokorrean erretiratzeko ezarritako adinetik aurrera ezindurik dauden zergadunak erretiratuzat joko dira artikuluko honetan ezarritakoaren ondorioetarako.

Gizarte aurreikuspen sistema honetatik jasotako prestazioak beren osoan zergapetuko dira, eta murrizpenik izan ez duten gehiegizko ekarpen eta kontribuzioen zenbatekoak ezingo zaizkie inoiz gutxitu.

Zergadunak osorik edo zati batean erabiltzen baditu borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetatik eratorritako eskubide ekonomikoak borondatezko edo nahitaezko baja kasuetan edo entitatearen desegite edo likidazio kasuetan, behartuta egongo da behar ez bezala egindako murrizketak zerga oinarri orokorrean berrezartzera bidezko diren autolikidazio osagarriak eginez eta berandutza interesak sartuz. Ekarpenei zenbatekoa gaindituta jaso diren kopuruek, susta-

⁸² Testu Bateratua, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua.

tzaileak egotzitako kontribuzioak barne, lan etekin gisa tributatu dute horiek jasotzen diren zergaldian.

Gizarte aurreikuspeneko entitateetatik eratorritako eskubiak aurrerapenez erabiltzeagatik zerga oinarrian oker egin diren murrizpenak berrezartzeko, autolikidazio osagarriak aurkeztuko dira. Horiek aurkezteko epea eskubide horiek aurrerapenez erabili diren egunean hasi eta erabilpen aurreratu egin den zergaldiko autolikidazioa egiteko azken egunean amaituko da.

MUGA:

Gizarte aurreikuspeneko sistemari egindako ekarpen eta kontribuzioei dagokienez, halakoak egiten diren ekitaldi berean kapital moduan jasotako prestazioak jasotzen badira erretiroagatik edo estalitako kontingentziak ez diren beste arrazoi batzuegatik edo Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen testu batekin 8.8 artikuluan aipatzen dituen egoerak ez beste batzuk gertatzeagatik, orduan, murrizpenean muga izango dute ekitaldian egindako ekarpenek; hain zuzen, ekitaldiko zerga oinarrian benetan integratutako pertzepzioen zenbatekoa izango da muga hori. Enpleguko pentsio planari ez zaie aplikatzen muga hau.

3. Zenbaterainoko murrizpenak aplika daitezke mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pentsio planari, 2016/2341/EB Zuzentarauan araututako pentsio planari, enpresen gizarte aurreikuspeneko planari, mendekotasun aseguruari, eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei ekarpenak egiteagatik?

Berariazko araudian jasotako muga finantzarioak eragotzi gabe, muga hauek izango dituzte gizarte aurreikuspeneko sistemen aldeko ekarpen eta kontribuzioengatik egiten diren murrizpenak:

a) 5.000 euro urtean, EKARPEN HAUEK batuta: bazkide, partaide, mutualista eta aseguratuek aurretik aipatzen diren gizarte aurreikuspeneko sistemen alde egindako ekarpenen baturarako.

Mendetasun aseguru pribatuei hirugarren pertsonen alde ordaindutako primak muga horren barruan konputatuko dira.

b) 8.000 euro urtean, KONTRIBUZIO HAUEK batuta: enpleguko pentsio planen sustatzaileek, edo enpresen gizarte aurreikuspeneko tresna gisa edo enpresaren gizarte aurreikuspeneko planetan hartzaile gisa jarduten diren gizarte aurreikuspeneko mutualitateek edo mendetasuneko aseguru kolektiboek bazkide, partaide, aseguru edo mutualisten alde egin eta haiei egotzitako kontribuzio enpresarialen baturarako.

c) 12.000 euro urtean, EKARPEN eta KONTRIBUZIO HAUEK batuta: ezarritako mugak errespetatuta, mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pentsio planari, 2016/2341/EB Zuzentarauan erregulatutako pentsio planari, enpresen gizarte aurreikuspeneko planari, mendetasun aseguruari, borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei egindako.

ERNE: Zergaldian ekarpenak eta kontribuzioak egin badira, aurrenik kontribuzioak murriztuko dira eta, gero, ekarpenak, hala badagokio.

Murrizpen mugak aplikatzeari begira, jardueraren titularrak (banakako enpresariak edo profesionalak) egindako ekarpen propioak kontribuzio gisa tratatuko dira honako hauek direnean:⁸³

- a) Enpleguko pentsio planari eta 2016/2341/EB Zuzentarauan erregulatutako pentsio planari egindakoak, gizarte aurreikuspeneko mutualitateei egindakoak, eta enpresen gizarte aurreikuspeneko planari egindakoak, baldin eta jardueraren titularrak, aldi berean, babeslea eta partaide edo mutualista, edo hartzailea eta aseguratua bada.
- b) BGAEei –enplegu arlokoei eta lehentasunekoiei– egindakoak, baldin eta jardueraren titularrak, aldi berean, bazkide babeslea eta onuraduna bada.

SOBERAKINAK

- Zer gertatzen da ekarpenak mugak gaintzen baditu?

Bi motatako soberakinak izango dira:

1. MURRIZPENAREN GEHIENEN MUGAK GAINDITZEAGATIK GERTATUTAKO SOBERAKINA: **BGAEei, gizarte aurreikuspeneko mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pentsio planari, 2016/2341/EB Zuzentarauan erregulatutako pentsio planari, enpresen gizarte aurreikuspeneko planari eta mendetasun aseguruari** egin dizkieten partaide, mutualista edo aseguratuek hurrengo bost ekitaldietan murriztu ditzakete zerga oinarri orokorrean murriztu gabe geratutako kopuruak, baldin eta horiek murrizten diren ekitaldian ZERGADUNAK ERRETIRATUTA EZ BALDIN BADAUDE.

Berdin jokatuko da, baldintza berdinak beteta, murrizpenaren gehieneko mugak KONTRIBUZIOETAN gaintzen direnean.

2. ZERGA OINARRIA NAHIKOA EZ IZATEAGATIK GERTATUTAKO SOBERAKINA: **BGAEei, gizarte aurreikuspeneko mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pentsio planari, 2016/2341/EB Zuzentarauan erregulatutako pentsio planari, enpresen gizarte aurreikuspeneko planari eta mendetasun aseguruari** e egindako ekarpen edo kontribuzioak ezin izan badira zerga oinarri orokorrean murriztu oinarri hori nahikoa ez izateagatik, hurrengo bost ekitaldietan murriztu ahal izango dira, BETIERE BALDIN ETA, SOBERAKINAK MURRIZTEN DIREN EKITALDIAN ZERGADUNA ERRETIRATUTA EZ BADAGO.

ERNE: Murrizpen horiek gorago adierazitako mugen barruan egongo dira. Eta ekitaldiko ekarpen edo kontribuzioekin batera aurreko urteetako soberakinak ageri badira, aurrenik soberakinak murriztuko dira.

Pentsio konpentsagarriak eta urteko mantenuak zerga oinarri orokorretik murriztuta emaitza positiboa ateratzen den lehen ekitaldian murriztuko dira soberakinak, hurrengo bost ekitaldien barruan. Ondorio horietarako, soberakinak antzinasunaren arabera murriztuko dira, hau da, zaharrenak murriztuko dira lehenik. Zergaldiko ekarpenak eta kontribuzioak azken tokian murriztuko dira.

Hurrenkera kronologiko horretan, murrizpen horretan kontribuzioen soberakinak lehentasuna izango du ekarpenen soberakinaren gainetik.

Erregela horiek ez zaizkie aplikatuko produktu bakoitzaren araudi finantzarioan jasotako gehieneko mugak gaintzen dituzten ekarpen eta kontribuzioei.

4. Murrizpena pertsona desgaituaren alde egindako ekarpenengaitik

- a) **Pertsona desgaituaren alde egindako ekarpenen murrizpen horiek** egin ahal izateko, baldintza hauek bete behar dira:

83 Urriaren 14ko 33/2014 Foru Dekretuaren bidez onartua.

- Pertsona desgaituak %65eko edo hortik gorako desgaitasun fisiko edo zentzumenezkoa izan behar du, %33eko desgaitasun psikikoa edo handiagoa eduki, edota Kode Zibilarren XI. tituluan xedatutakoaren esparruan ordezkatzeko ahalmena duen kuradoretzapean egon..
- Pertsona desgaituaren aldeko ekarpena egiten duenak zuzeneko edo zeharkako ahaide bat izan behar du, laugarren mailaraino, hori barne, edo, bestela, ezkontidea edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikote-laguna, edota tutoretzapean edo harre-
ra erregimenean beren kargupean hartu dutenak, edo hari dagokionez ordezkatzeko ahalmena duen kuradore-tza gauzatzen dutenak.
- Onuradun bakarria pertsona desgaitua izango da, modu ezeztazinean eta edozein kontingentziatan.

Dena den, pertsona desgaituaren heriotzak eskubidea sor dezake alarguntasun edo zurztasun prestazioak jasotzeko, haren alde ekarpenak egin dituztenentzat, ekarpen horien proportzioan.

Egindako ekarpenak ezin izan badira murriztu kuota nahikoa ez izateagatik edo pertsona desgaituen alde urtean egindako ekarpenetarako ezarritako gehieneko mugak gainditzeagatik, ondorengo bost ekitaldietan murriztu ahal izango dira.

Erregela hori ez zaie aplikatuko beren araudi finantzarioan jasotako gehieneko mugak gainditzen dituzten ekarpenei.

Puntu honetan aipatzen diren ekarpenak ez daude lotuta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari.

Prestazioak jasotzen badira edo eskubide kontsolidatu edo ekonomikoak modu aurreratuan erabiltzen badira pertsona desgaituen alde eraturako gizarte aurreikuspeneko sistemen araudian jasota ez dauden kasuetan, borondatezko edo ezinbesteko baja kasuetan, edota entitatearen desegite eta likidazio kasuetan, zergadunak berrezarri egin beharko ditu zerga oinarri orokorrean oker egin dituen murrizpenak, autolikidazio osagarriak eginez eta berandutza interesak sartuz. Ekarpene-
zenbatekoa gaindituta jaso diren kopuruek, sustatzaileak egotzitako kontribuzioak barne, lan etekin gisa tributatu-
dute horiek jasotzen diren zergaldian.

Esan bezala, gizarte aurreikuspeneko sistemetan kontsolidatutako eskubideak aurrerapenez erabiltzeagatik zerga oinarrian oker egin diren murrizpenak berrezartzeko, autolikidazio osagarriak aurkeztu behar dira, eta horiek aurkezteko epea eskubide horiek aurrerapenez erabili diren egunean hasi eta erabilpen aurreratua egin den zergaldiko autolikidazioa egiteko azken egunean amaituko da.

b) Zenbaterainoko murrizpenak egin daitezke pertsona desgaituen alde egindako ekarpenengatik?

- Ekarpina pertsona desgaituak berak egiten badu, zerga oinarri orokorrean murrizpena egiteko gehieneko muga 24.250,00 eurokoa da.
- Ekarpina beste pertsona batek egiten badu, pertsona horrek desgaituaren alde egindako ekarpenengatik gehienegun egin daitezke murrizpena 8.000,00 eurokoa da, ekarpina egiten duen pertsona bakoitzeko. 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.
- Desgaitu berberaren alde ekarpenak egiten dituzten guztien murrizketen zenbatekoa —desgaituak berak egindakoak ere zenbatuta— ezin da izan urtean 24.250 euro baino handiagoa.

Zer ekarpenengatik egin daitezke murrizpena, pertsona desgaituak berak egindakoak eta beste pertsona batek desgaituaren alde egindakoak batera agertzen direnean?

Lehendabizi, pertsona desgaituak berak egindako ekarpenak murriztuko dira. Eta pertsona desgaituarenak 24.250,00 euroko muga horretara iristen ez direnean bakarrik murriztuko dira beste pertsona batzuek desgaituaren alde egindako ekarpenak, aipatu mugara iritsi arte. Muga horretara iristen ez badira beste pertsona batzuek ere murrizpena egin ahal izango dute, proportzionalki, bakoitzaren zerga oinarri orokorrean.

Zer gertatzen da desgaituen alde eraturako gizarte aurreikuspeneko sistemari soberan egindako ekarpenak 2023ko urtarrilaren 1ean murriztu gabe badaude?

Soberako ekarpenak 2018, 2019, 2020, 2021 eta 2022ko ekitaldietatik baldin badatoz eta 2023ko urtarrilaren 1ean murriztu gabe badaude, ezarritako mugak errespetatuz murriztu ahal izango dira.

5. *Murrizpena kapitulu honetan aztertutako gizarte aurreikuspeneko sistemari egindako ekarpenengatik, bazkidea, partaide, mutualista edo titularra ezkontidea edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikote-laguna denean.*

Zergadunaren ezkontideak edo izatezko bikote-lagunak – maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako – zerga oinarriaren zati orokorrean sartu beharreko errentarik lortu ez duenean edo, lortuta ere, haien urteko kopurua 8.000,00 eurotik beherakoa denean, eta, betiere, erretiratura ez baldin badago, zergadunak, aurreko mugen barruan egindako murrizpenez gain, posible du zerga oinarri orokorrean murriztea kapitulu honetan aipatutako gizarte aurreikuspeneko sistemari egindako ekarpenak, baldin eta ezkontidea edo izatezko bikote-laguna haien bazkide, partaide, mutualista edo titularra bada. Urteko muga 2.400,00 euro da.

Erretiro egoera gertatutzat joko da bazkideak, partaideak, mutualistak edo aseguratuek dagokion Gizarte Segurantzaren araubidean edo araubide horren ordezkoak diren entitateetan erretiroa hartu duenean. Ondorio horietarako, erretiro aurreratua, erretiro malgua, partziala eta, bere kasuan, onartzen diren beste formula baldintzeko, erretirotzat hartuko dira.

HALA ERE, baldin eta bazkide, partaide, mutualista edo aseguratuek erretiro partzialari heltzen badio, zilegi izango da erretiro osorako egindako ekarpenak eta kontribuzioak zerga oinarritik murriztea.

Aurreko apartatuan aipatutako erretiroari heltzerik ez dagoenean, erretiroaren kontingentzia gertatuko da gizarte aurreikuspeneko planaren estatutuetan ezarritako adinean, zeina ezin baita izan 60 urtetik beherakoa; eta estatutuetan erretiratzeko adinik zehaztu ez bada, orduan Gizarte Segurantzaren araubide orokorrean ezarritako adinera iristean gertatuko da erretiroa.

Gizarte Segurantzaren araubide orokorrean erretiratzeko ezarritako adinetik aurrera ezindurik dauden zergadunak erretiratutzat joko dira artikuluan honetan ezarritakoaren ondorioetarako

Ekarpen horiek ez daude lotuta Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergari.

Zer gertatzen da ekarpenak muga gainditzen badu?

Zergadunak ekarpenak egin badizkiete kapitulu honetan aztertutako gizarte aurreikuspeneko sistemari, eta ezkontidea edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikote-laguna hango bazkide, partaide, mutualista edo titularra bada, ondorengo bost ekitaldietan murriztu ditzakete

zerga oinarria nahikoa ez izateagatik edo muga gainditzeagatik oinarri horretan murriztu ezin izan dituzten kopuruak.

2.400 euroko mugatik gorako soberakinak hurrengo bost ekitaldian murriztu ahal izango dira, betiere baldin eta horiek murrizten diren ekitaldian bazkide, partaide, mutualista edo titular den ezkontideak edo izatezko bikote-laguna erretiratuta ez badago.

Ekarpenak ezin izan badira zerga oinarri orokorrean murriztu hura **nahikoa ez izateagatik**, hurrengo bost ekitaldian murriztu ahal izango dira ezkontidearen edo izatezko bikote-laguna erretiratuta ez badago.

Murrizpen horiek gorago adierazitako mugen barruan egongo dira (2.400 euro).

Ekitaldian egindako ekarpenak eta aurreko zergaldietako gaindikinen egozpenak aldi berean gertatzen direnean, ulertuko da aurreko urteetako ekarpenak murriztu direla lehenik.

ERNE: zer gertatzen da ezkontidearen edo izatezko bikote-lagunaren alde soberazko ekarpenak egin badira eta 2023ko urtarrilaren 1ean murriztu gabe badaude?

Gizarte aurreikuspeneko sistemei zergadunak egindako soberako ekarpenak 2018, 2019, 2020, 2021 eta 2022ko ekitaldietatik badatoz eta 2023ko urtarrilaren 1ean murriztu gabe badaude, gehienez 2.400 euro murriztu daitezke urtean, betiere haien bazkide, partaide, mutualista edo titularra ezkontidea edo izatezko bikote-laguna bada.

6. Kirolari profesionalen gizarte aurreikuspeneko mutualitatei egindako ekarpenen murrizpena.

- Kirolari profesionaltzat hartzen dira ekainaren 26ko 1006/1985 Errege Dekretuaren aplikazio eremuan sartutakoak. Dekretu horren bidez kirolari profesionalen lan harreman berezia arautzen da. Goi mailako kirolaritzat hartzen dira uztailaren 13ko 971/2007 Errege Dekretuaren aplikazio eremuan sartutakoak. Dekretu horretan goi mailako kirolarien erregulazioa jasotzen da.
- Apartatu honetan ezarritako zerga araubidea aplikatzeko, nahitaez bete behar dira azaroaren 28ko 35/2006 Legeak hamaikagarren xedapen gehigarrian ezartzen dituen beharkizun, ezaugarri eta baldintzak. Lege horrek pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga arautzen du, eta zati batean aldatzen ditu sozietateen gaineko zergaren, ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren eta Ondarearen gaineko Zergaren legeak.

Ekarpenak, zuzenekoak edo egotziak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zerga oinarri orokorrean murriztu daitezke, muga honekin: etekin osoa gastu kengarrien zenbatekoaz murriztuta gelditzen diren lan etekinak gehi ekitaldian jarduera ekonomikoetatik banaka lortutako etekin garbien zenbatekoa, 24.250 euroaraino gehienez ere.

Zerga oinarri orokorra behar bestekoa ez izateagatik, edo aurreko apartatuan ezarritako gehienezko muga gainditzeagatik, hau da 24.250 eurokoa, oinarri horretan murriztu ezin izan diren ekarpenak hurrengo bost ekitaldian murriztu ahal izango dira. Gehienezko muga gainditzen duten ekarpenei ez zaie arau hori ezarriko.

Mutualisten eskubide kontsolidatuak Pentsio Plan eta Funtsen buruzko Legearen Testu Bateginak 8.8 artikuluan aipatzen dituen kasuetan bakarrik gauzatu daitezke, edo bestela, behin urtebete igaro ondoren kirolari profesionalen lan jarduna amaitu edo goi mailako kirolarien izaera galtzen denetik aurrera. Eskubide kontsolidatu horiek bestelako kasuetan erabiltzen badira dela osorik dela zati batean, zergadunak

zerga oinarrian behar ez bezala egindako murrizpenak gehitu beharko ditu, eta horretarako bidezko aitortpen-likidazio osagarriak egingo ditu berandutza interesak sartuta. Jasotzen diren zenbatekoak egindako ekarpenak baino handiagoak badira, sustatzaileak egotzitako kontribuzioak barne, lan etekin gisa tributatu dute horiek jasotzen diren zergaldian.

Jasotako prestazioak, eta, halakorik bada, eskubide kontsolidatuak lan etekin gisa zergapetuko dira oso-osorik.

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 horietatik murrizpenak egin ahal izango dira Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren oinarri orokorrean, Pentsio Planak eta Funtsak arautzen dituen Legearen testu bateginak (azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua) 8.6 artikuluan jasotzen dituen egoerak estaltzea helburu duen zatian.

10.2.1.3. Murrizpena baterako aitortpena egiteagatik

Hona hemen murrizpena baterako aitortpena egiteagatik, familia unitate motaren arabera:

- Legez banandu gabeko ezkontideek eta maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera osatutako izatezko bikoteko kideek nahiz ondoko hauek osatutako familia unitatea: adingabeko seme-alabek, gurasoekin bizi badira, edota adin nagusiko seme-alabek baldin eta Kode Zibilaren XI. tituluaren xedatutakoaren esparruan, ordezkatzeko ahalmena duen kuradoretzapean badaude, gurasoek edo adoptatzaileek gauzatu. Baterako aitortpena egiteagatik, **4.682,00 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, **4.067,00 euroko** murrizpena egin daiteke.

10.2.2 Oinarri likidagarri orokor negatiboen konpentsazioa

Oinarri likidagarri orokorra negatiboa bada, haren zenbatekoa aurreko lau urteetan lortzen diren oinarri likidagarri orokor positiboekin konpentsatu ahal izango da.

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 zerga oinarriari pentsio konpentsagarriengatik eta urteko mantenuko ordainketengatik egindako murrizpenaren gerakina kendu behar zaio, halakorik badago. Oinarria ezin da, kenketa horrengatik, negatiboa izan.

11

Kuota osoa

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

11.1 Zer da kuota osoa?

Izaera orokorrez, kuota osoa lortzen da oinarri likidagarriari karga tasa aplikatuta. Zehazki, honako zenbateko hauen batura izango da kuota osoa:

- Oinarri likidagarri orokorrari karga tasak aplikatu ondoren ateratzen den zenbatekotik 1.544 euro gutxituta ateratzen den emaitza.
- Aurrezpenaren oinarri likidagarriari karga tasak aplikatuta ateratzen den zenbatekoa.
- Hogeigarren xedapen gehigarrian xedatutakoa aplikatu ondoren – aplikatzea dagokionean— ateratzen den zenbatekoa. Xedapen horretan hautazko tributazio araubide bat jasotzen da balore negoziagarriak kostu bidez eskualteagatik lortutako ondare irabazietarako.

11.2 Oinarri likidagarri orokorraren karga

Hona hemen oinarri likidagarri orokorrari aplikatu beharreko tarifa edo karga eskala:

Oinarri likidagarri orokorra (kopuru honetaraino, eurotan)	Kuota osoa	Oinarri likid.aren gainerakoa (kopuru honetaraino)	Tasa (%)
0,00	0,00	17.280,00	23,00
17.280,00	3.974,40	17.280,00	28,00
34.560,00	8.812,80	17.280,00	35,00
51.840,00	14.860,80	22.190,00	40,00
74.030,00	23.736,80	28.500,00	45,00
102.530,00	36.561,80	34.140,00	46,00
136.670,00	52.266,20	62.570,00	47,00
199.240,00	81.674,10	Hortik gora	49,00

ERNE: zergadunek 1.544 euro gutxituko dute kuota autolikidazio bakoitzean.

Kuotaren murrizketa gehigarria, prezioen igoeraren ondorioak arintzeko.

- Pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga ordaintzen duten zergadunen zerga oinarri orokorra 30.000 euro edo gutxiago bada, 200 euro murriztuko zaie kuota 2023ko zergaldian, autolikidazio bakoitzeko.
- Zergadunen zerga oinarri orokorra 30.000 euro baino gehiago eta 35.000 euro baino gutxiago bada, zerga oinarri orokorra 30.000 euroan murrizteak ematen duen zenbatekoa bider 0,04 egingo da, eta ateratzen den emaitza 200 euroko kuotari kenduko zaio, autolikidazio bakoitzeko.

Kargaren batez besteko tasa orokorraren kalkulua: kuota osoa ehunekin biderkatu eta oinarri likidagarri orokorrarekin zatitzen da. Bi zenbaki hamartar jarrita adieraziko da emaitza.

Jarduera ekonomikoari lotutako ondare elementuen ondare irabazien doikuntza

Zergadunaren batez besteko karga tasa orokorra Sozietateen gaineko Zergaren tasa orokorra baino handiagoa denean kuota osoa zuzendu egin behar da. Horretarako, kuota osoari gutxitu behar zaio tasen arteko diferentzia jarduera 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.

Gainera, aurreko urteetako jarduera ekonomikoaren saldo negatiboak konpentsatzen direnean, batez besteko karga tasa orokorraren eta apartatu honen lehen paragrafoan aipatutako sozietateen gaineko zergaren tasa orokorraren arteko diferentzia aplikatuko zaio jarduera ekonomikoaren etekin garbi positiboa osatzen duten ondare irabazien zenbatekoa aplikatutako konpentsazioaren zenbatekoan gutxitzearen emaitzari.

11.3 Aurrezpenaren oinarri likidagarriaren karga

Aurrezpenaren oinarri likidagarriari tasa hauek aplikatuko zaizkio:

Aurrezpenaren oinarri likidagarria	Tasa (%)
2.500,00 euroraino	20,00
2.500,01etik 10.000,00raino	21,00
10.000,01etik 15.000,00raino	22,00
15.000,01etik 30.000,00raino	23,00
30.000,01etik aurrera	25,00

Aurrezpenaren batez besteko karga tasa eragiketa honen emaitza izango da: aurreko apartatuan xedatutakoa aplikatuz ateratzen den kuota zati aurrezpenaren oinarri likidagarria bider ehun. Aurrezpenaren batez besteko karga tasa bi zenbaki hamartarrez adieraziko da.

11.4 Balore negoziagarrien eskualdaketatik eratorritako ondare irabazietarako hautazko tributazio araubidea.

Merkatu arautuetan negoziatzeko onartuak dauden baloreak kostu bidez eskualdatzen dituzten zergadunek bi hautu hauen artean egin dezakete: eskualdaketaren ondare irabazia kalkulatzeko artikuluan xedatutakoa aplikatzea, edo, bestela, eskualdaketa balioari **ehuneko 3ko karga berezia** aplikatzea, baldin eta balio hori ekitaldi bakoitzean 10.000 euro baino txikiagoa bada eskualdatutako balore guztiei dagokienez.

Araubide hau ez zaio aplikatuko balore horietatik eratorritako harpidetza eskubideen eskualdaketari, eta haien eskualdaketa balioa ere ez da konputatuko eskualdatutako balore multzoaren eskualdaketa balioa kalkulatzeko.

Tributazio honen aldeko hautua autolikidazioa aurkezten denean adierazi behar da.

Adibidea

Mikelek bere emazte Idoiarekin batera aitortzen du, eta honako errentak izan ditu urte horretan:

Lanaren etekina - Gizarte Segurantzza	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 salmentan izandako ondare irabazia	18.000,00 €
Trastelekuaren salmentan izandako ondare galera	-6.000,00 €

Kuota osoa

Gainera, 1.000,00 euroko ekarpena egin duzu borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitate batean.

Jarraian, kontzeptu hauek kalkulatu ditugu: zerga oinarria, oinarri likidagarria eta kuota osoa.

Zerga oinarri orokorra

<i>Etekinak eta errenta egotziak</i>	
Lanaren etekin garbia 13.000 - 3.000 (hobaria)	10.000,00 €
Kapital higiezinaren etekin garbia	3.000,00 €
Jarduera ekonomikoen etekin garbia	9.000,00 €
Saldo positiboa	22.000,00 €

<i>Ondare elementuen eskualdaketatik ez datozen irabazi eta galerak</i>	
Ondare irabazia (saria)	1.000,00 €
Saldo positiboa	1.000,00 €

Zerga oinarri orokorra	23.000,00 €
-------------------------------	--------------------

Aurrezpenaren zerga oinarria

<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 zerga oinarria	13.800,00 €
-------------------------------------	--------------------

Murrizpenak zerga oinarri orokorrean

Murrizpenak BGAEtan egindako ekarpenengatik

Ekarpena BGAEari (muga: 5.000,00 euro)	1.000,00 €
--	------------

Murrizpena batera tributatzegatik: 4.682 euro.

Murrizpena zerga oinarri orokorrean	
Murrizpena BGAEari egindako ekarpenengatik	1.000,00 €
Murrizpena baterako tributazioagatik	4.682,00 €
Guztira	5.682,00 €

Oinarri likidagarri orokorra

Zerga oinarri orokorra	23.000,00 €
Murrizpenak	-5.682,00 €
Oinarri likidagarri orokorra	17.318,00 €

Oinarri orokorraren kuota osoa

Oinarri likidagarri orokorra		Kuota osoa	
Gehienez	17.280,00 €	%23an	3.974,40 €
Gainerakoa	38,00 €	%28an	10,64 €
Guztira	17.318,00 €		3.985,040 €

Beraz, oinarri orokorraren kuota osoa 3.985,04 eurokoa da.

$$\text{Batez besteko tasa} = \frac{\text{Oin. orokorraren kuota osoa}}{\text{Oinarri likidagarri orokorra}} = \frac{3.985,04 \text{ €}}{17.318,00 \text{ €}} \times 100 = \%23,01$$

Oin. orokorraren kuota osoa	43.985,04 €
-----------------------------	-------------

Kuota txikitzea: 1.544 euro autolikidazio bakoitzean eta 200 euroko kuotaren murrizketa gehigarria

Aitortu beharrekoa kuota (3.985,04 - 1.544,00 - 200)	2.241,04 €
--	-------------------

Aurrezpenaren oinarri likidagarria

Aurrezpenaren oinarri likidagarria	13.800,00 €
------------------------------------	-------------

Aurrezpenaren kuota osoa

2.500,00 €-raino x %20)	500,00 €
2.500,01etik 10.000raino: 7.499,99 x %21	1.575,00 €
Soberakina (13.800-2.500-7.499,99=3.800,01x%22	836,00 €
Aurrezpenaren kuota osoa	2.911,00 €

Kuota osoa, guztira

Kuota osoa, guztira (2.241,04 € + 2.911,00 €)	5.152,04 €
--	-------------------

Irabaziaren doikuntza: bidezkoa da, karga orokorraren batez besteko tasa (%23,01) handiagoa delako Sozietateen gaineko Zergaren tasa orokorra baino (%20- micro eta enpresa txikiak).

Doikuntza: 2.000,00 x (%23,01- %20,00) = 60,20euro

Beraz, **doitutako kuota osoa** 5.091,84eurokoa da.

12

Kuota likidoa eta kenkariak

- 12.1 Kontzeptua
- 12.2 Kuota likidoa
- 12.3 Kenkari familiar eta pertsonalak
 - 12.3.1 Kenkaria ondorengo ahaideengatik (seme-alabak, bilobak, birbilobak...)
 - 12.3.2 Kenkaria seme-alaben urteko mantenua ordaintzeagatik
 - 12.3.3 Kenkaria aurreko ahaideengatik (gurasoak, aiton-amonak, birraiton-amonak...)
 - 12.3.4 Kenkaria desgaitua edo mendekoa izateagatik
 - 12.3.5 Kenkaria adinagatik
 - 12.3.6 Nola zehazten da egoera pertsonal eta familiarra?
- 12.4 Kenkaria pertsona desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik
- 12.5 Kenkariak ohiko etxebizitzagatik
 - 12.5.1 Kenkaria ohiko etxebizitza errentan hartzeagatik
 - 12.5.2 Kenkaria ohiko etxebizitza erosteagatik
 - 12.5.3. Ohiko etxebizitzan eguzki energia elektrikoa hornitzeko inbertsioen kenkaria
- 12.6 Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak
 - 12.6.1 Kenkaria inbertsio eta bestelako jarduerengatik
 - 12.6.2 Kenkaria langileek enpresan parte hartzeagatik
 - 12.6.3 Kenkaria enpresa berrietan edo osatu berrietan inbertitzeagatik
 - 12.6.4 Kenkaria hazkunde ahalmen handiko entitateak finantzatzeagatik
 - 12.6.5 Kenkaria langileek entitateak eratzeagatik
 - 12.6.6 TicketBai sistemaren ezarpena sustatzeko kenkaria
 - 12.6.7. TicketBAI betebeharra borondatez betetzea sustatzeko kenkarien aurrerakina (KTB- Kenkariback)
- 12.7 Kenkariak dohaintzengatik
 - 12.7.1 Mezenasgo jarduerengatik
- 12.8 Bestelako kenkariak
 - 12.8.1 Kenkaria nazioarteko zergapetze bikoitzagatik
 - 12.8.2 Kenkaria langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoen aldeko kuota eta ekarpenengatik
 - 12.8.3 Kenkariak nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean
- 12.9 Frogagiriak

12.1 Kontzeptua

Kuota likidoa kuota osoari kenkarien zenbatekoa kenduz lortzen da. Kuota likidoa ezin da inoiz negatiboa izan.

12.2 Kuota likidoa

LABURPENA:

Kuota likidoa = Kuota osoa – kenkariak

Kenkari mota hauek bereizten dira:

- Kenkari orokorra
- Kenkari familiar eta pertsonalak.
- Kenkaria desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik.
- Ohiko etxebizitzaren kenkariak.
- Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak.
- Dohaintzen kenkariak.
- Bestelako kenkariak.

12.3 Kenkari familiar eta pertsonalak

Apartatu honen barruan bost kenkari hauek bereizten dira:

- Ondorengo ahaideena.
- Seme-alaben urteko mantenua ordaintzeagatik egiten dena.
- Aurreko ahaideena.
- Desgaitasunagatik egiten dena edo adineko pertsonak mendekoak izateagatik araututakoa.
- Adinarena.

Azter ditzagun banan-banan.

12.3.1 Kenkaria ondorengo ahaideengatik (seme-alabak, bilobak, birbilobak...)

Zenbatekoa da kenkaria?

Zergadunarekin bizi den ondorengo ahaide bakoitzagatik kenkari hauek egingo dira:

- **651,00 euro** urtean, lehenengoagatik.
- **806,00 euro** urtean, bigarrenagatik.
- **1.359,00 euro** urtean, hirugarrenagatik.
- **1.606,00 euro** urtean, laugarrenagatik.
- **2.098,00 euro** urtean, bosgarren eta hurrengo bakoitzagatik

ERNE: ondorengo ahaideak **6 urte baino gutxiago baditu**, zenbateko horiek **376,00 euro** gehituko dira urtean.

Baldintzak

- Ondorengo ahaideen adina **hogeita hamar urtetik gorakoa ez izatea**, salbu eta kenkarirako eskubidea duten desgaituak edo mendekoak badira.
- Ondorengo ahaideak dagokion zergaldian lortu dituen urteko errentak, salbuetsitakoak sartu gabe, **15.120,00 eurokoak⁸⁴** baino handiagoak ez izatea edo, bestela, beste familia unitate batean egonez gero, bertako kideetako inork ez lortzea dagokion zergal-

dian **15.120,00 eurotik⁸⁵** 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 aitona-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 15.120,00 eurotik⁸⁶ gorakoak ez badira, kenkaria mailarik urrunekoek egin ahal izango dute.
- Epailen erabakiz ondorengo ahaidea diruz mantentzeko obligazioa ezarri bada, kenkaria mantenuari aurre egiten dion gurasoaren aitorpenean egingo da baldin eta zama hori guraso horrek bakarrik bere gain hartu badu; aldiz, mantenu ekonomikoari bi gurasoek aurre egin behar diotenean, kenkaria erdibana egingo da guraso bakoitzaren aitorpenean. Horrelakoetan, epaile eskudunak ebatzitakoa beteko da, eta diru mantenu hori benetan eta behar bezala ordaindu dela frogatu beharko da.

Tutoretza eta etxeko harrera

Tutoretzagatik edo etxeko harreragatik zergadunari lotuta dauden pertsonak 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, 15.500,00 euroko errentak izan dituen.

Erantzuna: ez du kenkarirako eskubiderik ematen, bere urteko errentek lanbidearteko gutxieneko soldata gainditzen dutelako (15.120,00 euro).

2. 26 urteko alaba ezkondua, diru sarrerarik izan ez duena. 2 urteko semea du. Senarrak 4.207,08 euro bakarrik jaso ditu 2023an, 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 15.120,00 eurokoak baino handiagoak. Gainera, alaba horren gurasoek bilobagatik egin dezakete kenkaria, umearen gurasoek izan dituzten errentak 15.120,00 eurotik beherakoak direlako. Kasu honetan, 1.833,00 euroko kenkaria egingo da: 651,00 € (alabagatik) gehi 806,00 € (bilobagatik) eta 376,00 € (bilobak 6 urte baino gutxiago izateagatik).

3. 25 urteko semea, 2.704,55 euroko errentak lortu dituen eta aitortzen aurkezten duena.

⁸⁵ Kopuru hau lanbidearteko gutxieneko soldatari dagokio, eta otsailaren 14ko 99/2023 Errege Dekretuak finkatu du.

⁸⁶ Kopuru hau lanbidearteko gutxieneko soldatari dagokio, eta otsailaren 14ko 99/2023 Errege Dekretuak finkatu du.

⁸⁴ Kopuru hau lanbidearteko gutxieneko soldatari dagokio, eta otsailaren 14ko 99/2023 Errege Dekretuak finkatu du.

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, 2023ko otsailaren 1ean 30 urte bete zituen.

Erantzuna: ez du kenkarirako eskubiderik ematen zergaren sortzapen egunean (abenduarien 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 nor bere aitortpenean.

Kenkaria		Aitaren aitortpena	Amaren aitortpena
Lehenengoagatik	651,00 €	325,50 €	325,50 €
Bigarrenagatik	806,00 €	403,00 €	403,00 €
Hirugarrenagatik	1.359,00 €	679,50 €	679,50 €
Laugarrenagatik	1.606,00 €	803,00 €	803,00 €
Bosgarren eta hurrengoagatik	2 x 2.098 €	2.098 €	2.098 €
Zenbateko kenkaria, guztira		4.309,00 €	4.309,00 €

7. Senar-emazteak bananduta daude. Ama 17 urteko semearekin bizi da, eta aitak semearen mantenu ekonomikoan laguntzen du epaileak hala aginduta.

Erantzuna: semeak kenkarirako eskubidea ematen du. Dena den, kenkaria zati berdinetan hainbanatuko da guraso bakoitzaren aitortpenean.

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:

- **195,30 euro** urtean, lehen seme-alabagatik.
- **241,80 euro** urtean, bigarren seme-alabagatik.
- **407,70 euro** urtean, hirugarren seme-alabagatik.
- **481,80 euro** urtean, laugarren seme-alabagatik.
- **629,40 euro** urtean, bosgarren eta hurrengo bakoitzagatik.

Baldintzak

Kenkari hau egin ahal izateko, ezinbestekoa da zergadunak epaileen erabakiz ordaintzea seme-alaben urteko mantenerako kopuruak. Dena den, epaileek erabaki badute seme-alaben zaintza eta ardura gurasoek partekatuta behar dutela, eta horrelako kasuetan biek ordaintzen badute komunean dituzten seme-alaben urteko mantenua, zergaldian zenbatekorik handiena ordaindu duen gurasoak aplikatu du kenkaria. Ken-

kariaren oinarria kalkulatzeko, berak egindako kontribuziotik beste gurasoak egindakoa gutxitu behar da (beraz, zergaldian bi gurasoek urteko mantenuagatik ordaindutako zenbatekoa berdina denean, kenkaria ez da aplikatuko).

Adibidea

Eman dezagun dibortziatuta zaudela eta zure 11 urteko semea zure ezkontide ohiarekin bizi dela. Judizialki onartutako hitzarmenaren arabera, 1.500,00 euro ordaindu behar dituzu urtero zure semearen mantenerako. Honako kenkariak izango dituzu:

Semearengatik	651,00 € / 2	325,50 €
Urteko mantenua ordaintzeagatik	(1.500,00 €)ren %15 = 225 € (195,30 €-ko mugarekin)	195,30 €

12.3.3 Kenkaria aurreko ahaideengatik (gurasoak, aiton-amonak, birraiton-amonak...)

Zenbatekoa da kenkaria?

Urte natural osoan zehar zergadunarekin modu iraunkor eta jarraituan bizi den aurreko ahaide bakoitzagatik **313,00 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, salbuesitakoak sartu gabe, **15.120,00 eurotik** gorakoak ez izatea⁸⁷.
- **Beste familia unitate batean egonez gero**, bertako kideetako inork izan dituen urteko errentak, salbuesitakoak sartu gabe **15.120,00 eurotik gorakoak** ez izatea dagokion zergaldian⁸⁸.
- Ondorengo ahaideek **ez aurkeztea** dagokion zergaldian zerga honen **aitortpenik**, 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 ondorengoan 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 **15.120,00 eurotik** gorakoak ez badira⁸⁹, kenkaria mailarik urrunenekoek egin ahal izango dute.

87 Kopuru hau lanbidearteko gutxieneko soldatari dagokio, eta otsailaren 14ko 99/2023 Errege Dekretuak finkatu du.

88 Kopuru hau lanbidearteko gutxieneko soldatari dagokio, eta otsailaren 14ko 99/2023 Errege Dekretuak finkatu du.

89 Kopuru hau lanbidearteko gutxieneko soldatari dagokio, eta otsailaren 14ko 99/2023 Errege Dekretuak finkatu du.

- Aurreko ahaideak egoitzetan bizi badira, kenkaria mailarik gertueneko ahaideek egingo dute baldin eta frogaturik uzten badute aurreko ahaidea egoitzako egoaldi 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 313,00 euroko kenkaria egin daiteke. Kasu honetan, hiru semeekin bizi zarenez, kopuru hori zati hiru egingo da:

	Kenkaria
Lehen semea	104,33 €
Bigarren semea	104,33 €
Hirugarren semea	104,33 €

12.3.4 Kenkaria desgaitua edo mendekoa izateagatik

Zenbatekoa da kenkaria?

Desgaitasun edo mendekotasun maila eta hirugarren pertsonengandik jaso beharreko laguntza kontuan hartuta honako kenkaria aplikatuko da:

Desgaitasun maila eta hirugarren pertsonengandik jaso beharreko laguntza	Kenkaria
Desgaitasuna %33koa edo handiagoa eta %65etik beherakoa bada	867,00 €
Desgaitasuna %65ekoa edo handiagoa bada. Mendetasun txikia	1.224,00 €
Desgaitasuna %75ekoa edo handiagoa bada, hirugarren pertsonen laguntzagatik 15 eta 39 puntu bitartean lortuz. Mendetasun ertaina	1.428,00 €
Desgaitasuna %75ekoa edo handiagoa bada, hirugarren pertsonen laguntzagatik 40 puntu edo gehiago lortuz. Mendetasun handia	2.040,00 €

Baldintzak

- Desgaitua edo mendekoa zergadunak berak izan behar du edo, bestela, aurreko edo ondorengo ahaide batek, ezkontideak, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera 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, salbuesitakoak sartu gabe, ezin dira zergaldiaren barruan 30.240,00 eurokoak baino handiagoak izan⁹⁰. Hala ere, bizikidetzat eta errenta baldintza horiek ez dira eskatuko zergadunak kenkaria aplikatu ahal izateko desgaitasuna edo mendekotasuna duen bere ezkontide edo izatezko bikotekideagatik.
- Aurreko paragrafoan xedatutakoaren ondorioetarako, egoitzetan dauden pertsona desgaituen edo mendekoen egoera zergadunarekin batera bizitzearen

parekotzat hartzen da, betiere frogatzen bada pertsona desgaitua egoitza horietan egoteagatik sortutako gastuak zergadunak ordaindu dituela.

- Desgaitasun maila eta hirugarren pertsonengandik jaso beharreko laguntzaren puntuak abenduaren 23ko 1971/1999 Errege Dekretuak I. eranskinean ezarritakoaren arabera eta otsailaren 11ko 174/2011 Errege Dekretuan ezarritako eran neurtuko dira.
- Kenkari hau bateragarria da aurreko apartatuetan adierazitakoekin (ondorengo ahaideak, aurreko ahaideak, mantenua).
- Desgaituak edo mendekoa aitortzen aurkezten badu, berak osorik aplikatuko du kenkaria, non eta duen erabakitzen kenkaria berarekin bizi den zergadunak aplikatzea. Bigarrena aukeratzen bada eta desgaitua zergadun batekin baino gehiagorekin bizi bada, kenkaria zati berdinetan hainbanatuko da zergadun bakoitzaren artean. Aukera hau alda daiteke, baldin eta hari buruzko administrazio-errekerimendurik ez bada egin.

Tutoretza eta etxeko harrera

Kenkari hau aplikatu ahal izango da, halaber, pertsona desgaitua edo mendekoa zergadunaren tutoretzapean dagoenean edo azken honek etxean hartu duenean. Ezinbestekoa da aipatutako tutoretza edo harrera hori adingabeak babesteko gaietan eskudun den entitate publiko batekin formalizatuta egotea. Era berean, kenkaria aplikagarria izango da zergadunak ordezkatzeko ahalmena duen kuradorezta duenean desgaitasuna duen pertsonarekiko. 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, desgaitasun maila eta hirugarren pertsonengandik jaso beharreko laguntza kontuan hartuta, baldin eta zergadunarekin bizi bada eta bere urteko errentak, salbuesitakoak sartu gabe, 30.240,00 eurokoak⁹¹ baino txikiagoak badira.

Adibidea

Demagun zure urteko errenta 16.000 eurokoa dela. Gainera, %33ko desgaitasun maila duzu. Zurekin bi pertsona bizi dira:

- Aita, 70 urtekoa. %70ko desgaitasuna du eta 2023an ez du errentarik izan.
- Familiaren lagun bat, 68 urtekoa, %80ko desgaitasuna duena. Beste pertsona baten laguntza behar du oinarriko gauzak egiteko (45 puntu, hirugarren pertsonen laguntzagatik). Gainera, 2023an ez du errentarik izan.

Zenbateko kenkariak izan ditzakezu?

Zure desgaitasunagatik		867,00 €
Aitaren desgaitasunagatik	Aurreko ahaidearengatik	313,00 €
	Desgaitasunagatik	1.224,00 €
65 urtetik gorako pertsona desgaitua zurekin bizitzeagatik		2.040,00 €
GUZTIRA		4.444,00 €

⁹⁰ Senitartekoen errentak ezin dira izan, zergaldiaren barruan, lanbidearteko gutxieneko soldataren bi halakoak baino handiagoak. Otsailaren 14ko 99/2023 Errege Dekretuaren arabera, lanbidearteko gutxieneko soldata 15.120,00 eurokoa da.

⁹¹ Desgaituaren errentak ezin dira izan, zergaldiaren barruan, lanbidearteko gutxieneko soldataren bi halakoak baino handiagoak. Otsailaren 14ko 99/2023 Errege Dekretuaren arabera, lanbidearteko gutxieneko soldata 15.120,00 eurokoa da.

12.3.5 Kenkaria adinagatik

Zenbatekoa da kenkaria?

Kenkari hau aldatzen da adina zein den, zerga oinarri osoa (orokorra + aurrezpenarena) zenbatekoa den, eta zein tributazio mota aukeratu den. Zerga oinarri osoari, gainera, pensio konpentsagarriak eta urteko mantenturako ordainketak (zergadunaren seme-alabei ordaindutakoak izan ezik) murrizten zaizkio.

Banakako tributazioa aukeratu bada, hau da kenkaria:

Adina	Zerga oinarri o.m. 0<20.000	20.000-30.000 arteko ZOO	Zerga oinarri o.m. 0 > 30.000
> 65	375 €	375 - 0,0375 x (ZOO-20.000)	0 €
> 75	682 €	682 - 0,0682 x (ZOO-20.000)	0 €

Baterako tributaioa aukeratu bada, hau da kenkaria:

Adina	Zerga oinarri o.m. 0<35.000	Zerga oinarri o.m. 0>35.000
> 65	375 €	0 €
> 75	682 €	0 €

12.3.6 Nola zehazten da egoera pertsonal eta familiarra?

Kenkari hauetarako eskubidea ematen duten zirkunstantzia pertsonal eta familiarak zehazteko, zergaren sortzapen egunean dagoen egoerari begiratu 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 familiarak 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 desgaitasuna zuena, 2023ko abuztuaren 1ean hil zen trafiko istripu batean.
- Bigarren semea 2017ko azaroaren 16an jaio zen. Beraz, 2023ko azaroaren 16an 6 urte bete ditu.
- Hirugarren semea 2023ko abenduaren 1ean jaio zen.

Zenbateko kenkariak egin ditzakezu?

Lehen seme desgaituagatik	ondorengo ahaideagatik	651,00 €
	Desgaitasunagatik	867,00 €
Bigarren semeagatik	ondorengo ahaideagatik	806,00 €
Hirugarren semeagatik	ondorengo ahaideagatik	1.359,00 €
	6 urtetik beherakoagatik	376,00 €
GUZTIRA		3.995,00 €

LABURPENA: kenkari motak				
Kenkari motak	Kenkariaren zenbatekoak			
Ondorengo ahaideengatik	651,00 euro urtean, lehenengoagatik	+ 376,00 euro, 6 urte baino gutxiago badi-tuzte		
	806,00 euro urtean, bigarrenagatik			
	1.359,00 euro urtean, hirugarrenagatik			
	1.606,00 euro urtean, laugarrenagatik			
	2.098,00 euro urtean, bosgarren eta hurrengo bakoitzagatik			
Mantenuagatik	%15	Mugak:	195,30 euro urtean, lehen seme-alabagatik	
			241,80 euro urtean, bigarren seme-alabagatik	
			407,70 euro urtean, hirugarrenagatik	
			481,80 euro urtean, laugarrenagatik	
			629,40 euro urtean, bosgarren eta hurrengo bakoitzagatik	
Aurreko ahaideengatik	313,00 euro			
Desgaitasunagatik edo mendekotasunagatik	Zergaduna, aurreko edo ondorengo ahaidea, ezkontidea, izateko bikole-laguna 65 edo zeharkako ahaidea, laugarren mailaraino, hau barne, desgaitua denean, edo urteko edo hortik gorako pertsona desgaitua edo mendekoa zergadunarekin bizi eta aurreko ahaide edo asimilatuen zerrendan sartuta ez dagoenean:			
	Desgaitasuna %33koa edo handiagoa eta %65etik beherakoa bada	867,00 €		
	Desgaitasuna %65koa edo handiagoa bada. Mendetasun txikia	1.224,00 €		
	Desgaitasuna %75koa edo handiagoa bada, hirugarren pertsonen laguntzagatik 15 eta 39 puntu bitartean lortuz. Mendetasun ertaina	1.428,00 €		
			Desgaitasuna %75koa edo handiagoa bada, hirugarren pertsonen laguntzagatik 40 puntu edo gehiago lortuz. Mendetasun handia	
			2.040,00 €	
Adinagatik	Banakako tributazioa aukeratu bada, hau da kenkaria:			
	<u>Adina</u>	<u>ZOm</u> <u><20.000</u>	<u>20.000-30.000</u> <u>arteko ZO</u>	<u>ZOm</u> <u>>30.000</u>
	> 65	375 €	375 - 0,0375 x (ZO-20.000)	0 €
	> 75	682 €	682 - 0,0682 x (ZO-20.000)	0 €
	<u>Edad</u>	<u>ZOm</u> <u><35.000</u>	<u>ZOm</u> <u>>35.000</u>	
> 65	375 €		0 €	
> 75	682 €		0 €	

12.4 Kenkaria pertsona desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik

Zergadunek %30eko kenkaria egin dezakete, urtean gehienez 3.000,00 euroraino, pertsona desgaituen ondarea babestu eta Kode Zibila aldatzen duen azaroaren 18ko 41/2003 Legeak, Auzibideratze Zibilaren Legeak eta horri buruzko zerga araudiak erregulatutako desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik.

Aurreko paragrafoan jarritako muga desgaitasuna duen pertsona bakoitzeko aplikatuko da, baldin eta haren ondare babestuari ekarpenak egiten bazaizkio.

Aurreko apartatuan aipatzen den kenkaria egin dezakete desgaituaren zuzeneko nahiz zeharkako ahaideek, laugarren mailaraino, hori barne, bai eta desgaituaren ezkontideak edo izatezko bikote-lagunak edo desgaitua tutoretza edo harrera araubideari jarraituz hartua, edo hari dagokionez ordezkatzeko ahalmena duen kuradorezta gauzatzen duten pertsonak ere.

Inoiz ere ez dute kenkari hau sortuko ondare babestuaren titularrak den desgaituak berak egindako ekarpenek.

Diruzkoak ez diren ekarpenak badira, ekarpenaren zenbatekotzat hartuko da irabazi asmorik gabeko entitateen zerga erregimenari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarriari buruzko apirilaren 7ko 3/2004 Foru Arauan jasotakoa kontuan hartuz ateratzen den zenbatekoa.

Apartatu honetan aipatzen den desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenei dagozkien ondasun eta eskubideen eskurapenak salbuetsita daude Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan.

12.5 Kenkariak ohiko etxebizitzagatik

Aurrera jo baino lehen, ohiko etxebizitza zer den argitu beharra dago.

Zer da ohiko etxebizitza?

Ohiko etxebizitzatzat hartzen da zergadunak **hiru urteko** epe jarraituan bizitzeko erabiltzen duena.

Hala ere, etxebizitza ohikoa dela joko da, baita ere, hiru urteko epe hori igaro ez arren, zergaduna hil denean, edo ezinbestez etxebizitzaz aldatzera behartu duten zirkunstantziak gertatu direnean, hala nola: etxebizitza ez egokitzea zergadunaren, ezkontidearen, izatezko bikote-lagunaren, edo harekin bizi den ondorengo edo aurreko ahaidearen ezintasun mailara edo zergaren kuota osoan kenkaria egiteko eskubidea ematen duen pertsonarenera, edota senar-emaztegaiak ezkontzea, senar-emazteak banantzea, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikotea desgitea, 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 erregistratutako osatzen dutenean.

Familia unitateko kideek etxebizitza bat baino gehiago duteleanean jabetzan, horietako **bat bakarrik hartuko da ohiko etxebizitzatzat**. Horretarako kontuan edukiko da non duen familia unitateak bere bizitza interesen eta harreman pertsonal, sozial eta ekonomikoaren 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 kasuetan, 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 erostegatik egiten den kenkaria etxebizitza derri gorrez 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 dituzenean eta, gainera, etxebizitza familia unitateatik kanpoko pertsonak erabiltzen ez dutenean.

65 urtetik gorako pertsonak ohiko etxebizitza saltzeagatik agerian jarri dezaketen ondare irabazia, edo mendekotasun ertaina edo handia dutenek ohiko etxebizitza saltzean lortutako ondare irabazia partzialki salbuetsita gera dadin, eta zergadunaren ohiko etxebizitza saltzeagatik agerian jarritako ondare irabazia ere salbuetsita egon dadin –baldin eta salmentan lortutako zenbatekoa ohiko etxebizitza bat erosteko erabiltzen bada–, ulertuko da ohiko etxebizitza eskualdatzen ari dela eraikin hori une horretan zergadunaren ohiko etxebizitza denean edo, bestela, hura eskualdatu aurreko bi urteetako edozein egunetara arte halakotzat hartu denean.

Era berean, 65 urtetik gorako pertsonak edo mendekotasun ertaina edo handia dutenek ohiko etxebizitza saltzean lortutako ondare irabazia salbuetsita gera dadin, zergaduna mendekotasun egoeran dagoela edo gaixotasun larria duela gogatzaren badu, eta gertatzen bazaio ohiko bizilekua utzi beharra duela laugarren gradurainoko zuzeneko zein zeharkako ahaide batek (hau barne) bere etxean zaintzeko, edo egoitza batera joan beharra duela, ulertuko da adierazitako arrazoiengatik izandako lekualdaketa egin aurretik ohiko bizilekua izandako higiezinak izaera hori mantentzen duela, betiere, higiezin horri ez bazaio bestelako erabilerarik ematen.

KASU BEREZIA - ZAINZA PARTEKATUTA DAGOENEAN

Gurasoek seme-alaben zaintza eta ardura partekatu behar badute epailearen erabakiz, eta erabaki horretan ezarrita badago seme-alabek familiaren etxebizitzan bizi behar dutela eta gurasoak txandaka arduratuko direla haien zaintzaz etxebizitza horretan, zergadunaren ohiko etxebizitza zein den zehaztearen ondorioetarako, gurasoek adierazi behar dute zergaldian okupatu dituzten etxebizitzetatik zein aukeratzen duten zergaldi horren barruan egoitza gisa.

Aukera banakakoa izango da, hau da, guraso bakoitzarena. Zergaldi bakoitzean egin behar da aukera, zergaren autolikidazioa aurkezten denean eta zergaldi baterako egiten den aukerak ez du lotuko hurrengo zergaldietarako.

Aurreko gorabehera, berrinbertsioa salbues-teko eta ohiko etxebizitzaren erosketagatik zilegi den kenkaria aplikatzeko, ezinbestekoa da aukeratutako etxebizitzak ohiko etxebizitzaren baldintzak betetzea. Hau da, epea konputatzeko, kontuan hartuko dira zergadunak, seme-alaben zaintza partekatutako eragin-da, familiaetxebizitza ohiko etxebizitza gisa aukeratu duen zergaldietan kanpoan emanda-ko denboraldiak.

Apartatu honetan bi kenkari hauek arautzen dira:

- Ohiko etxebizitza errentan hartzeagatik
- Ohiko etxebizitza erosteagatik

12.5.1 Kenkaria ohiko etxebizitza errentan hartzeagatik

Zenbatekoa da kenkaria?

Ohiko etxebizitza errentan hartzeagatik zergaldian diru kopuruak ordaindu dituzten zergadunek ondorengo kenkaria egin ahal izango dute:

- Zergaldian ordaindutako kopuruen %20, 1.600,00 euroko mugarekin urtean.
- Zergaldian ordaindutako kopuruen %25, 2.000,00 euroko mugarekin urtean, zergaduna familia ugariaren titularra denean. Familia ugariaren titulartasuna zehazteko, zerga sortzen den egunean dagoen egoerari begiratzen zaio (abenduaren 31ko egoera izaten da, oro har).
- Zergaldian ordaindutako kopuruen %30, 2.400,00 euroko mugarekin urtean, zergadunak 30 urte baino gutxiago dituenean. Zergadunaren adina zehazteko, zerga sortzen den egunean dagoen egoerari begiratzen zaio (abenduaren 31ko egoera izaten da, oro har).

ERNE: Kasu hauetan guztietan, ordaindutako zenbatekoari kendu egin beharko zaio, hala badagokio, zergadunak etxearen alokairurako jasotako diru laguntzen zenbatekoa, diru laguntza horiek salbuesita daudenean.

Arau berezia batera egiten den aitortzean 30 urtetik gorako eta beharrezko zergadunak daudenean

Batera tributatzea aukeratzen bada eta ohiko etxebizitza errentan hartzeagatik araututako kenkarirako eskubidea dutenak pertsona bat baino gehiago badira, batzuk 30 urtetik beharrezkoak eta beste batzuk adin horretatik gorakoak, %30eko portzentajea aplikatuko da, eta muga 2.400,00 eurokoa izango da..

Arau berezia tartean erabaki judiziala dagoenean

Epaile batek ebazpen bidez ezartzen badu zergadunak bere kargura ordaindu behar duela familia etxebizitzaren alokairua, berak aplikatu ahal izango du autolikidazioan artikulua honetan aipatzen den kenkaria. Betebehar hori bi zergadunei bada-gokio, kenkaria haien artean hainbanatuko da, eta bakoitzak bere autolikidazioan aplikatuko du dagokion proportzioan, %20ko portzentajea eta 1.600 euroko muga errespetatuz, salbu eta % 25 eta % 30 portzentajeak aplikatzeko betekizunak betetzen badira; izan ere, horrelakoetan, 2.000 eta 2.400 euroko muga aplikatu ahal izango dituzte.

Erabilera lagatzeko araubidean dauden ohiko etxebizitzengatik ordaindutako kanon edo errenta sozialak.

Ohiko etxebizitzaren alokairuagatik ordaindutako zenbatekoekin parekatuko dira etxebizitza kooperatibetako edo antzeko elkarte motetako bazkideek edo irabazi asmorik gabeko elkarteetako kideek erabilera lagatzeko araubidean dauden ohiko etxebizitzengatik ordaintzen dituzten kanon edo errenta sozialak, betiere baldin eta haietan ez badira ematen ostalari-zako industriari dagozkion zerbitzu osagarriak, hala nola otordu zerbitzuak, gelak, arropa edo antzekoak garbitzekoak, edo gizarte laguntza edo osasunekoak.

Hala ere, ez dira parekatuko ohiko etxebizitzaren alokairuagatik ordaindutako zenbatekoekin honako hauek: erabilera lagatzeko araubidean dauden ohiko etxebizitzengatik ordaindutako kanon edo errenta sozialak, erosteko aukera eskubide bat edo jabetza transferitzeko klausula bat dakartenean, eta etxebizitza kooperatibetako edo bestelako elkarte motetako bazkideek edo irabazi asmorik gabeko elkarteetako kideek ordaintzen dituztenak, Etxebizitzari buruzko ekainaren 18ko 3/2015 Legearen hirugarren xedapen gehigarrian jasotzen diren baldintza guztiak betetzen ez dituztenean.

Babes publikoko etxebizitzaren sustapenak administrazio publiko baten jabetzako lurren gaineko azalera eskubidea eratuz egiten direnean, erabilera eskubidearen izaera mugagabea betetzat joko da elkartutakoaren erabilera eskubidearen iraupena aipatutako azalera eskubidearen iraupenarekin bat datorrenean.

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 finantzetak sortutako gastuak ere barne.

Zer da ohiko etxebizitza erostea?

- Dirua erabiltzea ohiko etxebizitzaren jabetza osoa **erosteko**, nahiz eta jabetza hori partekatuta egon. Ez dira etxebizitza erosketatzat hartzen honako hauek:
 - **Artapen gastuak** (pintaketa, entokadura,...) edo konponketa gastuak (berogailua edo igogailuak konpontzea, iturgintza lanak egitea,...)
 - **Hobekuntzak** (altzariak, seguritate atek edo kontraleihoak jartzea,...).
 - Garaje plazak, lorategiak, parkeak, igerileku eta kirol instalazioak eta, oro har, eranskinak edo etxebizitzarekin batera finka erregistratutakoak 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 jarduketara babestutzat kalifikatu edo aitortu baditu Eusko Jaurlaritzaren abenduaren 30eko 317/2002 Dekretuak, ondare hiritartua eta eraikia birgaitzeko jarduketara babestuei buruzkoak, xedatutakoaren arabera, edo, hala badagokio, babesteko jarduketatzat kalifikatu badira abenduaren 12ko 2066/2008 Errege Dekretuak edo antzekoak diren ordezkio 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 izaeta 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 dituzenean 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 gordailututakoak direla ulertuko da.

Zergaduna hiltzen bada aurreko apartatuan aipatu den sei urteko epea amaitu baino lehen, etxebizitza kontuko kopuruak ohiko etxebizitza erosi edo birgaitzera zuzentzeko obligazioa ez da bete gabekotzat hartuko.

- Kontua ireki denetik sei urte igaro direnean eta kenkarirako eskubidea sortu duten kopuruak ohiko etxebizitza erosi edo birgaitzeko erabili ez direnean.

- Ohiko etxebizitza geroago erosi edo birgaitzen denean kenkari honetarako exijitzen diren baldintzak bete gabe.

Letra honetan aipatzen diren kontuetan gordailutatuko 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 interesak⁹².

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.
- Desgaitasuna edo menpekotasuna duten pertsonen etxebizitzan egokitze eta aldatze lan eta instalazioak egitea.

Azter ditzagun banan-banan.

⁹² Ikus Gipuzkoako Lurralde Historikoaren Zergen Foru Arau Orokorra (martxoaren 8ko 2/2005 Foru Araua). Berandutza interesa 26. artikuluan arautzen da.

1. Etxea handitzea.

Horretarako beharrezkoa da azalera habitagarria modu iraunkorrean eta urteko sasoi guztietan handitzea. Handitze hori estali gabeko zatia itxiz nahiz beste edozein modutara erabiliz egin daiteke.

2. Etxea eraikitzea.

Zergadunak zuzenean ordaindu behar ditu obren gastuak edo, bestela, konturako ordainketak egin behar dizkio obren sustatzaileari, beti ere inbertsioa hasi eta lau urteko epea igaro baino lehen amaitzen badira obrak.

Lau urteko epe hori honako kasuotan luza daiteke:

- *Epaileak onartutako konkurtsua*. 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 egoeretako bat gertatu izanaren beste edozein frogagiri aurkeztu beharko ditu.

Zergaduna ez dago diru sarrerarik egitera behartuta eraikitze lanak amaitzeko lau urteko epe orokorra ez betetzeagatik.

- *Zergadunarekin zer ikusirik ez duten arrazoiengatik obrak gelditu eta lau urteko epean amaitu ezin direnean*. Kasu honetan, zergadunak epea luzatzeko eskatu behar dio Zerga Administrazioari. Horretarako hilabeteko epea izango du lau urteko epea bete ez den egunetik aurrera. Eskaezan 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 luzapena ez du zertan bat etorri zergadunak eskatutakoarekin. Hiru hilabeteko epean espreski ebazten ez diren luzapen eskaerak ezetsitatzat hartuko dira.

Epea bete ez den biharamunetik aurrera hasiko da kontatzen luzapena.

3. Azalera eskubidea eskuratzea

Ohiko etxebizitzatzat hartzen dena gorabehera (jabetza osoaren beharra), etxebizitza izango den ondasun higiezinaren azalera eskubidea eskuratzea etxebizitza erostearekin parekatuko da titularitate publikoko lurzoru baten gainean eratuta dagoenean.

4. Desgaitasuna edo menpekotasuna duten pertsonen 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 arkitoniko, eta, halaber, desgaituen edo mendeko pertsonen komunikazio sentsorialaren oztupoak gainditu

edo segurtasuna emateko balio duten dispositibo elektronikoa jartzea.

Era berean, errentari, azpierrenerari edo usufruktario gisa okupatutako etxebizitzetan egiten diren egokitzetan eta instalazioak kontzeptu honen barruan sartzen dira, obra horiek egiten dituztenak honako hauek direnean: zergadun desgaitua edo mendetasun egoeran dagoena, pertsona desgaitu edo mendeko batekin bizi den zergaduna –pertsona hori izan daiteke, aurreko edo ondorengo ahaide bat, ezkontidea, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izateko bikote-laguna edo adingabeak babesteko gaietan aginpide duen entitate publikoaren adostasunez, tutoretzapean edo diru trukerik gabe etxean hartua duen pertsona bat–, pertsona desgaitu edo mendekoekin bizi izateagatik desgaitasunaren edo mendekotasunaren kenkaria aplikatzeko eskubidea duen zergaduna, eta ohiko etxebizitzaren elementu komunak aldatzeko lanak ordaintzera behartuta dauden jabeakideak.

Gipuzkoako Foru Aldundiaren organo eskudunak, Adinekoren eta Gizarte Zerbitzuetako Institutuak edo Autonomia Erkidegoko organoak ziurtatu egin beharko dute egokitzeko 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 izateko bikote-laguna, edo adingabeak babesteko gaietan aginpide duen entitate publikoaren adostasunez, tutoretzapean edo diru trukerik gabe etxean hartua duen pertsona–.
- 65 urteko edo hortik gorako pertsona batekin bizi den zergadunak, haren mendetasun edo desgaitasun 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 jabeakideak.

Zenbatekoa da kenkaria?

Zergadunek %18ko kenkaria egin dezakete ohiko etxebizitza **erosteko** zergaldian **inbertitutako kopuruengatik**, erosketa hori dela-eta haren kontura joan diren gastuak ere barne.

Era berean, ohiko etxebizitza erosteko besteren kapitalak erabili badira, zergadunek %18ko kenkaria egin dezakete zergaldian **ordaindutako interesengatik**, haien kontura joan diren besteren finantzaketak sortutako gastuak ere barne.

Aurreko bi paragrafoetan aipatutako kontzeptuen baturagatik **gehienez 1.530,00 euroko kenkaria** egingo da **urtean**.

Zergadunak **30 urte baino gutxiago dituenen, edo familia ugariaren titularrak denean**, kenkaria %23koa izango da, eta **urtean 1.955,00 euro kendu ahal izango dira gehienez**.

Aurreko kenkaria zergadun bakoitzeko izango da (hortaz, aitortpen bateratuan muga horiek bikoiztu egingo dira).

Etxebizitza kontuan inbertitzen denean, ez da aplikatuko %23ko portzentaje hori, %18 baizik.

OHARRA: 2012/01/01 BAINO LEHEN EROSI-TAKO ETXEBIZITZAK

Zergadunek %18ko kenkaria egin dezakete ohiko etxebizitza **erosteko** zergaldian **inbertitutako kopuruengatik**, erosketa hori dela-eta haren kontura joan diren gastuak ere barne.

Era berean, ohiko etxebizitza erosteko besteren kapitalak erabili badira, zergadunek %18ko kenkaria egin 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**.

Kreditu fiskala ezin da 36.000,00 euro baino handiago izan.

Aurreko kenkaria autolikidazio bakoitzeko izango da (hortaz, aitortpen bateratuan muga horiek ez dira bikoizten).

Arau berezia batera egiten den aitortpenean 30 urtetik gorako eta beherako zergadunak daudenean

Batera tributatzea aukeratzen bada eta ohiko etxebizitza erostegatik araututako kenkaria pertsona batekin baino gehiagok egin dezakeenean, batzuk 30 urtetik beherakoak eta beste batzuk adin horretatik gorakoak, %23ko portzentajea aplikatuko da, eta muga 1.955,00 eurokoa izango da.

OHARRA: 2012/01/01 BAINO LEHEN EROSI-TAKO ETXEBIZITZEN KENKARIA

Kenkaria %23koa da, eta muga 2.760,00 eurokoa, 35 urtetik gorako zein beherakoentzat.

Arau berezia tartean erabaki judiziala dagoenean

Epaileen erabakiz, zergaduna bakarrik baldin badago behartuta etxebizitza familiarrarengatik ohiko etxebizitzaren erosketan zergaldian inbertitutako kopuruetakoren bat ordaintzera, erosketaren gastuak barne, edo zergadun horrek bakarrik baldin badu ohiko 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 1.530,00 euroko muga aplikatuta.

OHARRA: 2012/01/01 BAINO LEHEN EROSI-TAKO ETXEBIZITZEN KENKARIA

Kenkaria %18koa da, eta muga 2.160,00 eurokoa.

Kreditu fiskala

Lehenago aipatu diren kontzeptuengatik zergadun bakoitzak zergaldi jarraituetan egindako kenkariaren baturak ezin du 36.000,00 euroko zifra gainditu. Dena den, zifra horri hauek gutxituko zaizkio, hala dagokionean:

- 8/1998 Foru Araua aplikatuta etxebizitzan inbertitzeagatik kendutako zenbatekoa.
- 10/2006 Foru Araua aplikatuta etxebizitzan inbertitzeagatik kendutako zenbatekoa.

- Halakorik izan bada, berrinbertsioagatik edo 65 urte baino gehiagoko edo menpekotasuna duten pertsonen euren ohiko etxebizitza saltzeagatik salbuetsitako ondare irabaziari %15 edo %18 aplikatuzetik ateratzen den emaitza.

Maileguen interes tasak mugatzeko klausulen itzulketagatik jasotako kopuruen tratamendu fiskala

Maileguen interes tasak mugatzeko klausulen itzulketagatik jasotako kopuruen tratamendu fiskala, kopuru horiek finantza entitateekin hitzartutako akordioetatik edo sententziak edo arbitraje laudoak betetzetik datozenean.

- Ez da integratuko zerga honen zerga oinarrian maileguen interes tasak mugatzeko klausulen aplikazioagatik finantza entitateei interesen kontzeptupean aurrez ordaindutako kopuruen itzulketa, ezta kalte-ordain gisa dagozkien interesena ere, itzulketa hori finantza entitateekin hitzartutako akordioetatik datorrenean, eskudirutan egin edo bestelako konpentsazio neurrien bidez egin.
- Aurreko 1. apartatua aurreikusitako itzulketa jasotzen duen zergadunak aurrez ordaindutako kopuruek zerga tratamendu hau izango dute:

o Aurreko ekitaldian kopuru horiek sartu badira ohiko etxebizitza erosteagatik aplikatutako kenkariaren oinarrian, galdu egingo da haiengatik kenkaria egiteko eskubidea, eta finantza entitatearekiko akordioa hitzartu den zergaldiko kuota likidoari zenbateko hauek bakarrik gehitu beharko zaizkio: zerga administrazioak zor tributarioa bidezko likidazioaren bitartez zehazteko duen eskubidea preskribatu ez den ekitaldian bidegabe kendutako zenbatekoak, berandutze interesik aplikatu gabe. Aurreko paragrafoan aipatutako zenbatekoak ez zaizkio gehitu beharko kuota likidoari, baldin eta finantza entitateak, ukitutako zergadunarekin hala adostuta, zuzenean erabiltzen baditu zenbateko horiek ohiko etxebizitzaren erosketa finantzatu duen maileguaren tronkoa murrizteko.

o Kopuru horiek gastu kengarritzat hartu badira aurreko ekitaldian, eta ekitaldi horiei dagokienez ez bada preskribatu zerga administrazioak zor tributarioa bidezko likidazioaren bidez zehazteko duen eskubidea, gastu kengarriak izateari utziko diote, eta ekitaldi horiengatik autolikidazio osagarria egin beharko da finantza entitatearekin hitzartutako akordioaren egunetik zerga hau autolikidatzeko hurrengo epea amaitu bitartean, zehapenik, berandutze interesik eta errekarrik gabe.

o Zergadunak kopuru horiek ordaindu dituen ekitaldian zerga honen autolikidazioa aurkezteko epea ez bada amaitu kopuru horiek itzultzeko akordioa finantza entitatearekin hitzartu baino lehen, ez kopuru horiek eta ez aurreko a) letrako bigarren paragrafoan aipatutakoak ez dira sartuko ohiko etxebizitzaren erosketagatik aplikatzen den kenkariaren oinarrian, eta ez dira hartuko gastu kengarritzat.

- Aurreko apartatuetan xedatutakoa berdin aplikatuko da aurreko 1. apartatua aipatzen diren kopuruen itzulketa sententzia judicialak edo arbitraje laudoak exekutatu edo betetzearen ondorio denean

12.5.3. Ohiko etxebizitzan eguzki energia elektrikoa hornitzeko inbertsioen kenkaria

Zergadunek zergaldian ordaindutako kopuruen 100eko 15eko kenkaria aplikatu ahal izango dute, kopuru horiek elementu hauek eskuratzeko erabili direnean:

- a) Teknologia Garbien EAEko Zerrendari buruz Eusko Jaurlaritzako dagokion sailak onartutako Aginduan definitzen diren ekipo osoak, betiere eguzki energia elektriko fotovoltaiako ekoizteko moduko ekipoak badira.
- b) Entitateen funts propioetan bazkide, akziodun, elkarte-kide, partaide edo antzeko eran parte hartzea dakarten akzioak, partaidetzak edo beste edozein eratako tresnak, baldin eta entitate horien xede soziala, nagusiki, energia iturrien aprobetxamendu eraginkorragoa bilatzen duten proiektuak egitea bada aurreko a) letran aipatutako inbertsioak direla medio.

Bi unetan harpidetu beharko dira b) letra honetan aurreikusitako tresnak: entitatea eratzeko unean, edo, bestela, eraketa horren ondorengo bost urteetan egindako kapital zabalkuntza batean.

Kenkariaren oinarria honako hau izango da:

- a) Aurreko 1. apartatuko a) letran aurreikusitako kasuan, egindako inbertsioen zenbatekoa.
- b) Aurreko 1. apartatuko b) letran aurreikusitako kasuan, aipatutako entitateen funts propioetan parte hartzea dakarten tresnen eskurapen kostua.

Aurreko a) eta b) letretan xedatutakoaren arabera kalkulaturako kenkariaren oinarritik murriztu egingo da, hala badagokio, zergadunak elementu horiek eskuratzeko jaso dituen dirulaguntza salbuetsien zenbatekoa.

Energiaren kontsumoak eragindako gastuak ez dira inola ere kengarriak izango.

Aurreko 1. apartatua aipatutako kontzeptuengatik zergadun bakoitzak hurrengo zergaldian zehar kendutako zenbatekoen batura ezingo da izan 3.000 eurotik gorakoa.

Kuota osoa nahikoa ez izateagatik kentzen ez diren zenbatekoak hurrengo lau zergaldian aplikatu ahal izango dira, betiere aurreko paragrafoan aurreikusitako mugak errespetatuz.

Kenkaria aplikatzeko, baldintza hauek bete beharko dira, guxtienez bost urteko epean:

- a) 1. apartatua aipatutako elementuetatik lortzen den energia zergadunaren ohiko etxebizitza energiaren hornitzeko erabili beharko da. Kenkariaren onuradunak bizi beharko du ohiko etxebizitza horretan, jabe, errentari, azpierrenerari edo gozamedun gisa.
- b) Aurreko 1. apartatua jasotako elementuek kenkariako eskubidea sortu badute, zergadunaren ondarean mantendu beharko dira.
- c) 1. apartatuko b) letran aurreikusitako kasuan, zergadunak apartatu honetan adierazitako epean eduki dezakeen partaidetza, zuzenekoaren zeharkakoa, ezingo da izan entitatearen kapital sozialaren edo haren boto eskubideen 100eko 10a baino handiagoa. Zergaduna familia unitate batean integratuta badago, muga hori aplikatzeari dagokionez, unitateko kide guztien partaidetzak hartuko dira kontuan.

Apartatu honetan aurreikusitako bost urteko epea kontatzen hasiko da a) letran definitutako ekipo osoak abian jartzen diren egunetik edo 1. apartatuko b) letran aurreikusitako tresnak eskuratzeko direnetik, dagokionaren arabera.

Aipatutako baldintzak ez betetzeak bidegabeki kendutako zenbatekoak ordaindu beharra ekarriko du berekin, berandutze interesak barne, heriotza kasuan izan ezik. Hala ere, lehen aipatutako bost urteko epea ez bada betetzen (ohiko etxebizitza izaera galtzeagatik, hornidura eteteagatik edo elementuak eskualdatzeagatik), erregularizazio hori ez da egino, baldin eta, ez-betetzea egin aurreko edo egin ondorengo bi urteko

epean, zergadunak egindako inbertsioaren pareko zenbateko bat berriro inbertitzen badu eta inbertsio berri horiek bost urteko epea osatzen badute. Kasu hauetan, inbertsio berriak ez du kenkaria aplikatzeko eskubiderik emango, salbu eta, hala badagokio, lehendik egindako inbertsioagatik kendu ez den zatian.

12.6 Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak

Apartatu honetan hiru kenkari hauek arautzen dira:

- Kenkaria inbertsio eta bestelako jarduerengatik.
- Kenkaria langileek enpresan parte hartzeagatik.
- Kenkaria enpresa berrietan edo osatu berrietan inbertitzeagatik.
- Kenkaria hazkunde ahalmen handiko entitateak finantzatzeagatik.
- Kenkaria langileek entitateak eratzeagatik.
- Kenkaria TicketBai sistemaren ezarpenagatik.
- TicketBai betebeharra borondatez betetzea sustatzeko kenkarien aurrerakina (KTB-Kenkariback).

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 zinemagintzan edo audiobisualean nahiz liburugintzan inbertitzeagatik.
- Kenkaria ikerketa eta garapen jarduerak egiteagatik.
- Kenkaria berrikuntza teknologikoko jarduerengatik.
- Kenkariak garapen iraunkorra, ingurumenaren zaintza eta hobekuntza eta energia iturrien aprobetxamendu eraginkorragoa lortzera bideratutako proiektuekin loturiko inbertsio eta gastuengatik.
- Kenkaria enplegua sortzeagatik.

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.

- a) Ibilgetu materialeko edo higiezinetakako inbertsioetako aktibo finko berriak eskuratzeko ordaintzen diren kopuruak.

ERNE: beste pertsona edo entitate batek aldeztu aurretik erabili ez duena da aktibo ez-korrante berria. Hau da, aktibo bat ez da berria izango aurretik beste pertsona edo entitate baten ibilgetuan egon bada edo Kontabilitate Plan Orokorren ara-

bera hor sartuta egon behar bazuen, nahiz eta aktibo hori inoiz martxan jarri ez.

- b) Pabilioi industrial birgaituak eskualdatzeko asmoarekin eskuratzeko, pabilioi industrialak birgaitzeko asmoarekin eskuratzeko edota enpresaren aktiboetan dauden pabilioi industrialak birgaitzeko inbertitutako kopuruak.
- c) Aplikazio informatikoetako aktibo ukiezin berrietan egiten diren inbertsioak.
- d) Enpresa emakidadunak emakida-erabakiari lotutako zerbitzu publiko bat emateko azpiegiturak eraikitze-ko edo eskuratzeko egiten dituen inbertsioak, baina azpiegitura horiek ibilgetu ukiezin edo finantza-aktibo gisa kontabilizatuta egon behar dute abenduaren 23ko EHA/3362/2010 Agindua indarrean jarri zenetik. Agindu horrek, hain zuzen ere, Kontabilitate Plan Orokorra azpiegitura publikoaren enpresa emakidadunetara egokitzeko arauak onartu zituen.

% 5eko kenkaria aplikatzeko eskubidea emango dute, aurreko idatz-zatian ezarritako betekizunak beteta aktibo finkoetan inbertitzen diren kopuruek kuota likidoan, ondoko kasuetan:

- a) Zergadunak bere aktibo finkoko elementuetan egiten duen inbertsioa hobekuntza moduan agertzen da kontabilitatean.
- b) Eragiketa-errentamenduetan, errentariak errentatuta-ko eta lagatako elementuan egiten dituen inbertsioak.

Atal honetan aipatutako inbertsioek ondorengo baldintza hauek bete beharko dituzte:

- Inbertsioa jasotzen duten elementuek ez dute Zenbait Garraibideren gaineko Zerga Berezian tributatu behar, dela hari lotuta ez daudelako, dela salbuetsita daudelako.
- Inbertsioak aplikatzen diren aktiboek (informatikoek ez beste guztiek) gutxienez bost urteko amortizazio-aldia eduki behar dute ezarrita.
- Inbertitutako kopuruak aktibo ez-korrantearen barruan kontabilizatu behar dira.
- Inbertsioaren xede diren aktiboen zenbateko osoak aktibo ez-korrantearen kontabilitate balio garbien baturaren 100eko 10 baino handiagoa izan behar du ekitaldi bakoitzean, kontabilizatutako amortizazioak eta balio-narriaduragatik izandako galerak kendu ondoren. Aktibo ez-korrante horrek ibilgetu materialaren, higiezinetakako inbertsioen eta aplikazio informatikoek eta beste inbertsioek osatzen duten ibilgetu ukiezina parte izan behar du. Beste edozein kasutan, aktibo horien zenbateko osoak 5 milioi eurotik gorakoa izan behar du urtean.

12.6.1.2 Kenkaria zine edo ikus-entzunezko produkzioetan eta liburugintzan inbertitzeagatik.

Zenbat kentzen da?

- Film luze zinematografikoen eta fikzio, animazio edo dokumentalei buruzko ikusentzunezko serieen produkzio espainiarretan egiten diren inbertsioek, serieko ekoizpen industrialaren aurretik euskarri fisikoa egitea ahalbidetzen badute eta bat apartatu honetan xedatutako baldintzak betetzen badituzte, eskubidea emango diote ekoizleari kuota likidotik **100eko 35eko** kenkaria aplikatzeko.

Kenkariaren oinarria produkzioaren kostu osoa izango da, baita ekoizlearen kargura ordaindu beharreko publizitate eta sustapen gastuak nahiz kopietarako gastuak ere, ekoizpen kostuaren 100eko 40ko mugarekin, bi kasuetan.

Kenkariaren oinarritik gutxituko dira kenkarirako eskubidea ematen duten inbertsioak finantzatzeko jasotako diru-laguntzen zenbatekoak

- Euskaraz filmatutako obren kasuan, kenkaria **100eko 45ekoa** izango da

Baldintzak

Kenkaria aplikatzeko hurrengo baldintzak bete behar dira:

- Kenkariaren oinarriaren gutxienez 100eko 50ak Euskal Autonomia Erkidegoan egindako gastuak izan behar dute.
- Ekoizleak obrari egiten dion ekarpenak euskal partaidetza tekniko edota artistiko bat izan behar du, gutxienez ekoizpenaren munduko lau pertsonak osatu, honako hauek esate baterako:
 - Oro har, obraren egileak, aktore nagusiak eta aktore sekundarioak, eta ekoizpen talde teknikoko buruak.
 - Animaziozko ekoizpenen kasuan, zuzendariak, taldeko buruak edo teknikariak.
 - Dokumentalen kasuan, zuzendariak, gidoilariak, musikariak, argazki zuzendariak, edo ekoizle eragileak. Aurreko apartatuan ezarritako beharkizuna betetzat joko da apartatu horretan aipatzen diren pertsonen zerga egoitza edo helbidea Euskal Autonomia Erkidegoan dagoenean.
- Ekoizpenak gutxienez bi astez egon behar dute filmatuta Euskal Autonomia Erkidegoko barnealde zein kanpoaldeetan, salbu eta, justifikatutako arrazoiengatik, lurralde horretan filmatzea ezinezkoa denean.
- Ekoizpenak nazionalitate ziurtagiria eskuratu behar du, baita edukaren kultur izaera, errealitate kulturalarekiko lotura edo lurralde espainiarrean aurkezten diren lan zinematografikoen aniztasun kulturalari egindako ekarpena egiaztatzen duen ziurtagiria ere, kasuko kasuko organo eskudunak emanak.
- Euskadiko Filtotekean ekoizpenaren kopia berri bat gorde behar da, egoera perfektuan, euskal ondare zinematografiko babestu eta zabaltzeko helburuak betetzeko. Filma proiektatzeko erabilitako euskarri berean entregatuko da kopia hori. Betebehar hau betez Euskadiko Filtotekean gordailatzen den kopia ezingo da ez erretiratu ez beste erakunderen batean gordailatzeko transferitu, beste erakunde horiek ezar ditzaketen gordailatze obligazioak betetzeko.

Koprodukzioen kasuan, adierazitako kenkari zenbatekoak eta gastua kokatzeko baldintzak zehaztuko dira koproduktore bakoitzak koprodukzioan duen partaidetza portzentajearen arabera.

Mugak

- Kenkariaren zenbatekoa, zergadunak jasotako gaineko diru-laguntzekin batera, ezingo da izan ekoizpen kostuaren ehuneko 50 baino handiagoa, salbu eta ekoizpena Europar Batasuneko estatu kide batek baino gehiagok finantzatzeko mugaz gaindikoa denean eta ekoizpen horretan Europar Batasuneko estatu kide bat baino gehiagoko ekoizleek parte hartzen dutenean. Horrelakoetan, zenbateko hori ezingo da izan ekoizpen kostuaren 100eko 60koa baino handiagoa.

- Muga hori ez da aplikatuko ikus-entzunezko obra zailetan, ezta Ekonomia Lankidetzeta eta Garapenerako Antolakundearen Garapenerako Laguntza Batzordearen zerrendan ageri diren herrialdeak partaide diren koprodukzioetan ere.
- Kenkari honen zenbatekoa ezingo da izan 10 milioi eurotik gorakoa, egindako ekoizpen bakoitzeko

Kondizioak

Kenkaria ez zaie aplikatuko kasu hauetako batean dauden entitateek egindako inbertsioei:

- Europako Batzordearen aurretiazko erabaki baten ondoren laguntzak berreskuratzeko agindu bati lotuta dauden enpresak, baldin eta agindu horretan laguntza bat legez kontratatat eta barne merkatuarekin bateraezintzat hartzen bada.
- Krisian dauden enpresak, Batzordeak 2014ko ekainaren 17an onartutako 651/2014 Erregelamenduak (EB), Zenbait laguntza mota Tratatuaren 107. eta 108. artikulua aplikatuta barne merkatuarekin bateragarritzat jotzen dituenak, 2. artikuluan 18. apartatuan jasotakoari jarraituz.

Kenkarirako eskubidea galtzea

Egindako kenkarirako eskubidea galdu egingo da baldin eta obraren ekoizpena amaitu eta 2 urteko epean filma ez bada estreinatzen zinema aretoetan edo telebista kateen ikus-entzunezko komunikazio zerbitzuetan, horien barruan bi modalitate hauek sartuta: nahierako ikus-entzunezko komunikazioa eta «telebista mugikorra», hain zuzen ere martxoaren 31ko 7/2010 Legeak, Ikus Entzunezko Komunikazioaren Lege Orokorrak, 2. artikuluan aipatuak. Horrelakoetan, obligazioa izango da egindako kenkariengatik bere unean ordaindu ez diren kuotak ordaintzea, berandutze interesak ere barne. Bai kuota horiek bai berandutze interesak zirkunstantzia hori gertatu den ekitaldiko autolikidaziotik ateratzen den kuotari gehitu beharko zaizkio.

Atzerriko ekoizpenentzako kenkari gehigarria

Beste kenkari bat gehitu da, muga berak aplikatuko zaizkiona, eta nazioarteko ekoizpenen garapena sustatu nahi duena, hurrengo ezaugarriekin:

- Kultura eta Kirol Ministerioaren Zinema eta Ikus-Entzunezko Enpresen Administrazio Erregistroan izena emandako ekoizleek, film luze zinematografikoen edo ikus-entzunezko obren atzerriko ekoizpenaz arduratzen badira, eta ekoizpen horiek ahalbidetzen badute euskarri fisiko bat prestatzea serieko ekoizpen industrialaren aurretik, Euskal Autonomia Erkidegoan egindako gastuen 100eko 35 kendu ahal izango dute kuota likidotik. Apartatu honetan aurreikusitako kenkaria aplikatzeko, Euskal Autonomia Erkidegoan egindako gastuek 500.000 eurokoak izan beharko dute gutxienez. Halaber, apartatu honetan aurreikusitako kenkaria aplikatzeko eskubidea sortzen duten ekoizpenen kostuak gutxienez 2 milioi eurokoa izan behar du.
- Kenkariaren oinarria Euskal Autonomia Erkidegoan egindako eta ekoizpenarekin zuzenean erlazionatutako gastu hauek osatuko dute:
 - Sorkuntza arloko langileen gastuak, baldin eta haien zerga egoitza Espainian edo Europako Esparru Ekonomikoko estatu kide batean badago, 100.000 euroko mugarekin pertsona bakoitzeko.
 - Industria teknikoak eta bestelako hornitzaileak erabiltzeagatik izandako gastuak.

Kenkariaren oinarritik gutxituko dira kenkarirako eskubidea ematen duten inbertsioak finantzatzeko jasotako diru-laguntzen zenbatekoak. Gainera, kenkariaren oinarria ezingo da izan ekoizpen kostuaren 100eko 80 baino handiagoa.

- Kenkari honen zenbatekoa ezingo da izan 10 milioi eurotik gorakoa, egindako ekoizpen bakoitzeko.

Liburugintzan egiten diren inbertsioak

- Liburugintzan egiten diren inbertsioek ahalbidetzen badute euskarri fisiko bat prestatzea serieko ekoizpen industrialaren aurretik, kuota likidoan **100eko 5eko** kenkaria aplikatzeko eskubidea emango dute.

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 aplikatuko da, eta batez besteko horren gainean dagoen soberakinari %50eko kenkari osagarria egin ahal izango zaio.

Gainera, zergaldian izandako gastuek beste %20eko kenkaria izango dute honako gastu hauek direnean:

- a) Entitateko langileria gastuak, bakar-bakarrik ikerketa eta garapen jarduerari, lotuta dauden ikerlari kualifikatuak dagozkien.
- 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 19ko 2093/2008 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 jarduerari, atxikita badaude.

Zer da ikerketa eta garapen jarduera?

- Jakintza berriak aurkitzeko eta zientzian edo teknologian goi ulerkuntza bilatzeko egiten den **“oinarrizko ikerkuntza”** edo azterlan original eta planifikatua, betiere merkataritza edo industria helburuetatik kanpoko.
- 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 sorrera eta hasierako erakusketarako proiektuak edo proiektu aitzindariak ere, baldin eta aplikazio industrialetarako edo merkataritzako ustiapenerako bihurtu edo erabili ezin badira.

- **Software** aurreratua asmatu, sortu, konbinatu eta konfiguratzeko, teorema eta algoritmo berrien bitartez edo produktu, prozesu edo zerbitzu berri eta hobeei gauzatzeko xedaturiko sistema eragile, hizkuntza, interfaze eta aplikazioen bidez, betiere aurrerapen zientifiko edo teknologiko esanguratsua badakar eta haren xedea informatikaren eta zientzia konputazionalen arloan ziurgabetasun zientifiko edo tekniko bat argitzea bada. Kontzeptu horrekin parekatzen da desgaitasuna duten pertsonen informazioaren gizarteko zerbitzuak helaraztera bideratutako softwarearen kontzeptua, irabazi asmorik gabe egiten denean. Dena den, kontzeptu honetatik kanpo geratzen dira: softwarearen erabilera berriak (aurrerapen zientifiko edo teknologiko esanguratsurik ez dagoenean eta jakintzari ekarpenik egiten ez zaionean) eta softwarea mantentzearekin edo eguneratzearekin zerikusia duten ohiko jarduerak.

Zer hartzen da ikerketa eta garapen gastutzat?

Zergadunak egindakoak, jarduera horiei atxikitako ondasunen amortizazioak barne, baldintza hauek betetzen badira:

- Ikerketa eta garapen jarduerari zuzenean lotutako gastuak izatea.
- Jarduera horiek egiteko benetan erabiltzea.
- Proiektuak indibidualizatuta agertzea.

Europar Batasuneko edo Europako Espazio Ekonomikoko beste estatu batzuetan egindako jarduerari dagozkien ikerkuntza eta garapen gastuek ere kenkarirako eskubidea izango dute.

Europar Batasunekoak edo Europako Espazio Ekonomikokoak ez diren estatu batean egindako jardueren gastuei dagozkien, kenkarirako eskubidea ere izango dute, baldin eta ikerkuntza eta garapeneko jarduerak 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.

Berrikuntza teknologikoa:

Zenbatekoa da kenkaria?

Berrikuntza teknologikoko jarduerak egiteak eskubidea emango du kuota likidoan **% 15eko** kenkaria aplikatzeko hurrengo b) eta c) letretan azaldutako kasuetan, eta **% 20ko** kenkaria, aldiz, hurrengo a) eta d) letretan azaldutako kasuetan.

- a) Ondoko hauekin kontratatutako proiektuak: unibertsitateekin, ikerkuntzako organismo publikoekin edo berrikuntza eta teknologia zentroekin, Berrikuntza eta teknologia zentroi buruzko abenduaren 19ko 2093/2008 Errege Dekretuaren arabera horrela aitortu eta erregistratuta daudenean, eta, orobat, Eusko Jaurlaritzaren urriaren 1eko 221/2002 Dekretuak araututako Euskal Teknologia Sarean sartutako entitateekin.

tateekin. Azken dekretu horrek egunean jarri zituen Zientzia, Teknologia eta Berrikuntzarako Euskal Sarea arautzeko oinarriak.

- b) Software ingeniari-tza, industria diseinua eta produktu edo negozio prozesu berrien ingeniari-tza eta diseinua. Horien barruan sartuko dira produktu bat fabrikatu, probatu, instalatu eta erabiltzeko beharrezkoak diren deskripzio elementu, zehaztapen tekniko eta funtzionamendu ezaugarriak definituko dituzten plano, marrazki eta euskarriak sortu eta elaboratzea, eta ehunen lagindegia prestatzea.
- c) Teknologia aurreratua eskuratzea patente, lizentzia, know-how eta diseinu moduan. Apartatu honetan sartuko dira patente eta diseinu industrialen eskaerengatik sortzen diren gastuak. Zergadunarekin zer ikusia duten pertsona edo entitatei ordaindutako kopuruek ez dute kenkarirako eskubiderik emango. Kontzeptu honi dagokion oinarria ezin da izan milioi bat eurotik gorakoa.
- d) Berrikuntzaren kudeaketarekin lotuta dauden ISO 56002, UNE 166000 arauak edo haren gisakoak betetzeari buruzko ziurtagiria lortzea, arau horiek ezartzeko gastuak sartu gabe.

Zer da berrikuntza teknologikoa?

- Produktu edo produkzio prozesu berriak lortzeko edo jadanik daudenak teknologikoki nabarmen hobetzeko egiten den jarduerari esaten zaio horrela. Jarduera horren barruan sartuko da produktu edo prozesu berriak plan, eskema edo diseinu batean gauzatzea, bideragarritasun azterketak egitea, prototipoak sortzea eta hasierako erakusketarako proiektuak edo proiektu aitzindariak eta ehunen lagindegia egitea, bai eta aplikazio industrialetarako edo merkataritzako ustiapenerako bihurtu edo erabili daitezkeenak ere.
- Diagnostiko teknologikoko jarduerak ere haren barruan sartzen dira unibertsitateek, ikerkuntzako organismo publikoek, berrikuntza eta teknologia zentroek (hala aitortu eta erregistratuta badaude) eta Teknologiararen 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.
- Proiektuak indibidualizatuta agertzea.

Europar Batasuneko edo Europako Espazio Ekonomikoko ibeste estatu batzuetan egindako jarduerari dagozkien berrikuntza teknologikoko gastuek ere kenkarirako eskubidea izango dute.

Europar Batasunetik edo Europako Espazio Ekonomikotik kanpoko estatuetan egindako jardueren gastuei dagokienez, kenkarirako eskubidea ere izango dute, baldin eta berrikuntza teknologikoko jarduera nagusia Europar Batasuneko edo Europako Espazio Ekonomikoko estatu batean egiten bada eta gastuen zenbatekoa inbertsio osoaren %25 baino handiagoa ez bada.

Berrikuntza teknologikoko gastutzat hartuko dira, era berean, Europar Batasuneko edo Europako Espazio Ekonomikoko estatu batean jarduera horiek egiteko ordaindutako kopuruak,

betiere zergadunaren aginduz ordaindu badira, dela banaka dela beste entitate batzuekin batera.

OHARRA: Zer ez da hartzen ikerketa eta garapen jardueratzat edo berrikuntza jardueratzat?

- Berekin berritasun zientifiko edo teknologiko esanguratsurik ez dakarten jarduerak. Berezik, hauek: produktu edo prozesuen kalitatea hobetzeko ohiko ahaleginak egitea, lehendik dagoen produktu bat edo produkzio prozesu bat bezeroak edo araudi aplikagarriak ezarritako beharkizunetara egokitzea, aldizkako edo denboraldiko aldaketak egitea, eta lehendik dauden produktuetan antzeko beste batzuetatik bereizteko aldaketa estetiko edo txikiak egitea.
- Industria produzitu, zerbitzuak hornitu edo ondasun eta zerbitzu banatzeko jarduerak. Berezik, 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 azaldutako beste jarduerak; ikerkuntza eta garapen jarduera edo berrikuntza jarduera bezala sailkatutako jarduerari atxikita ez dauden produkzioarako instalazio, makina, ekipo eta sistemak eranstea edo aldatzea; etendako produkzio prozesuetako arazo teknikoak konpontzea; kalitatearen kontrola eta produktu eta prozesuen normalizazioa; gizarte zientzien alorreko prospekzioa eta merkatu azterketak; merkaturatzeko sareak edo instalazioak ezartzea; jarduera horiekin loturiko langileak trebatu eta prestatzea.
- Mineral eta hidrokarburoen miaketa, zundaketa edo prospekzioa.

ERNE: Kenkari hauek aplikatzeko, zergadunek legez erabakitzeko den organoak egindako txosten arrazoitua aurkeztu dezakete, 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 xedatutakoa hartu beharko da kontuan. Esandako txostenean, jarduera horiei egotzitako gastu edo inbertsioen zenbatekoa zehaztu beharko da.

12.6.1.5 Kenkariak garapen iraunkorra, ingurumenaren zaintza eta hobekuntza eta energia iturrien aprobetxamendu eraginkorragoa lortzera bideratutako proiektuekin loturiko inbertsio eta gastuengatik.

Teknologia Garbien Euskal Zerrenda:

Zenbatekoa da kenkaria?

- Eusko Jaurlaritzako Lurralde Antolamendu eta Ingurumen sailburuaren Aginduak, Teknologia Garbien Euskal Zerrenda onartzekoak, aipatzen dituen ekipo osoetan egindako inbertsioengatik %30eko kenkaria aplikatzen da.

Baldintzak

- Kenkarirako eskubidea eduki ahal izateko, Teknologia Garbien Euskal Zerrenda onartzen duen Aginduak definitutako ekipo osoetan inbertitu behar da.
- Finantza errentamenduko erregimenean egindako inbertsioak kengarriak izango dira.
- Kenkaria subjektu pasiboak aplikatuko du, eta Zerga Administrazioak hala eskatzen badi, ziurtagiri bat aur-

keztu beharko du, Eusko Jaurlaritzako dagokion Sailak emana, egindako inbertsioak Eusko Jaurlaritzako Lurralde Antolamendu eta Ingurumen sailburuaren Aginduak, Teknologia Garbien Euskal Sarea onartzekoak, aipatzen dituen ekipo osoetan burutu direla frogatzeko.

- Inbertsioa izan duten aktiboek edo ondare elementuek gutxienez bost urtez (edo, ondasun higigarriak badira, hiru urtez) egon beharko dira funtzionatzen eta ingurumenaren artapen eta hobekuntzari lotuta, haien balio bizitza laburragoa denean salbu. Tarte horretan ezin dira eskualdatu, errentan eman edo hirugarrenek erabiltzeko laga, justifikatutako galerak daudenean izan ezik. Dena den, inbertsioaren xede diren aktiboak epe laburragoan egon daitezke funtzionamenduan, betiere hiru hilabeteke epean haien lekua kenkari hau aplikatzeko baldintzak betetzen dituzten beste batzuek hartzen badute.
- Epe horretan zergadunak inbertsioaren xede diren ondasunak desafektatu, laga, errentan eman edo saltzen baditu, horrek berarekin ekarriko du kenkaria aplikatzean bere unean ordaindu ez zituen kuotak derrigorrez ordaindu behar izatea dagozkion berandutza interesekin batera. Ezarritako obligazioa bete ez den ekitaldian egingo da ordainketa.
- Nolanahi ere, iritziko da ez dagoela desafektaziorik inbertsioaren xede diren ondasunak alokatu edo hirugarrenei erabiltzeko laga zaizkienean, ondoko hiru baldintzak betetzen badira: zergadunak, utsiapen ekonomiko bat dela medio, aktiboak alokatzen edo hirugarrenei erabiltzeko lagatzen jardutea, ondasun horien errentari edo lagapen-hartzaileekin loturarik ez izatea, sozietateen gaineko zergaren araudiko 42. artikuluan azaldutako zentzuan, eta finantza errentamenduko eragiketak ez izatea.
- Orobat, ulertuko da ez dagoela desafektaziorik kenkari honetara bildutako aktiboak hirugarrenei laga zaizkienean legeak hala aginduta.
- Ez da kenkaria egiteko eskubiderik izango inbertsio berberei beste zerga onura batzuk aplikatzen zaizkienean, honako hauek izan ezik:
 - Amortizazio askatasuna.
 - Amortizazio azkartua.
 - Amortizazio bateratua.
- Kenkari hau bateraezina da jarraian arautzen denarekin.

Kutsaduraren eragina murriztu eta zuzentzeko inbertsioak:

Zenbatekoa da kenkaria?

%15 kentzen da inbertsioak honako hauek direnean:

- 1 Ibilgetu ukiezineko aktibo berriak eta Euskal Herriko organismo ofizialek onartutako proiektuen ondorioz ekitaldian kutsatu diren lurzorua garbitzeko gastuak.
- 2 Ibilgetu materialeko aktibo berrietan egindako inbertsioak, ondoren adierazten diren helburuetako bat edo batzuk dituzten proiektuak gauzatzeko beharrezkoak badira, betiere garapen iraunkorraren eta ingurumenaren babes eta hobekuntzaren arloan:
 - a) Hondakinak minimizatzea, berrerabiltzea eta balioztatzea.
 - b) Mugikortasuna eta garraio iraunkorra.
 - c) Naturaguneetako ingurumena leheneratzea, kontsazio neurriak edo bestelako borondatezko ekin-tzak gauzatzearen ondorioz.
 - d) Ur kontsumoa minimizatzea eta ura araztea.

e) Energia berriztagarriak erabiltzea eta energia eraginkortasunez baliatzea.

Baldintzak

- Aurreko 1. puntuari 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. puntuari aipatzen den kenkaria zergadunak aplikatuko du. Horretarako, eta Zerga Administrazioak hala eskatzen dienean, Gipuzkoako Foru Aldundian ingurumen arloan eskumena duen departamentuaren ziurtagiria aurkeztu behar du, inbertsioek 2. puntu horretan ezartzen diren baldintzak betetzen dituztela frogatzeko.
- Finantza errentamenduko erregimenean egindako inbertsioak kengarriak izango dira.
- Inbertsioa izan duten aktiboek edo ondare elementuek gutxienez bost urtez (edo, ondasun higigarriak badira, hiru urtez) egon beharko dira funtzionatzen eta ingurumenaren artapen eta hobekuntzari lotuta, haien balio bizitza laburragoa denean salbu. Tarte horretan ezin dira eskualdatu, errentan eman edo hirugarrenek erabiltzeko laga, justifikatutako galerak daudenean izan ezik. Dena den, inbertsioaren xede diren aktiboak epe laburragoan egon daitezke funtzionamenduan, betiere hiru hilabeteke epean haien lekua kenkari hau aplikatzeko baldintzak betetzen dituzten beste batzuek hartzen badute.
- Epe horretan zergadunak inbertsioaren xede diren ondasunak desafektatu, laga, errentan eman edo saltzen baditu, horrek berarekin ekarriko du kenkaria aplikatzean bere unean ordaindu ez zituen kuotak derrigorrez ordaindu behar izatea dagozkion berandutza interesekin batera. Ezarritako obligazioa bete ez den ekitaldian egingo da ordainketa.
- Nolanahi ere, iritziko da ez dagoela desafektaziorik inbertsioaren xede diren ondasunak alokatu edo hirugarrenei erabiltzeko laga zaizkienean, ondoko hiru baldintzak betetzen badira: zergadunak, utsiapen ekonomiko bat dela medio, aktiboak alokatzen edo hirugarrenei erabiltzeko lagatzen jardutea, ondasun horien errentari edo lagapen-hartzaileekin loturarik ez izatea, sozietateen gaineko zergaren araudiko 42. artikuluan azaldutako zentzuan, eta finantza errentamenduko eragiketak ez izatea.
- Orobat, ulertuko da ez dagoela desafektaziorik kenkari honetara bildutako aktiboak hirugarrenei laga zaizkienean legeak hala aginduta.
- Ez da kenkaria egiteko eskubiderik izango inbertsio berberei beste zerga onura batzuk aplikatzen zaizkienean, honako hauek izan ezik:
 - Amortizazio askatasuna.
 - Amortizazio azkartua.
 - Amortizazio bateratua.
- Kenkari hau bateraezina da gorago araututakoarekin.

12.6.1.6 Kenkaria enplegua sortzeagatik.

Zenbatekoa da kenkaria?

Zergaldian zehar kontratatzen den pertsona bakoitzeko, 7.000 euroko opurua kendu ahal izango da kuota likidotik, betiere

pertsona horrek lan kontratu mugagabea bada, eta haren soldata kontratazioaren unean indarrean dagoen lanbidearteko gutxieneko soldata baino 100eko 70 handiagoa bada.

Kontratatu den pertsona lan merkaturu sartzeko zailtasun bereziak dituzten taldeetako bada erregelamenduz ezartzen diren terminoetan, kopuru kengarria gorago adierazitakoari jarraituz kendu daitekeenaren bikoitza izango da.

Lanaldi partzialeko kontratua duten langileen kasuan, kenkariaren zenbatekoa langileak lanaldi osoarekiko egiten duen lan denboraren arabera kalkulatu da.

Kenkaria aplikatzeko ezinbestekoa da kontratazioa egiten den zergaldiaren amaieran lan-kontratu mugagabea duten langileen kopurua ez murriztea hurrengo bi urteetan aintzen diren zergaldietan. Gainera, kopuru horrek kenkaria sortu den zergaldiaren hasierakoa baino handiagoa izan behar du, gutxienez, kenkaria aplikatzeko eskubidea eman duten kontratuen kopuru berdinean.

Gainera, aipatzen den langileen kopuruak (azken ekitaldiko lan-kontratu mugagabea duten langileak) kontratazioa egin aurreko zergaldikoa baino handiagoa izan behar du, gutxienez, kenkaria aplikatzeko eskubidea eman duten kontratuen kopuru berdinean.

Kontratazioaren zergaldia amaitu ondorengo lehen hiru urteetan bukatzen diren zergaldietan, ezinbestekoa izango da kenkarirako eskubidea sortu duen pertsonari egotzi dakioken soldata mantentzea edo handiagoa izatea.

12.6.1.7 Apartatu honetan aztertutako kenkarietarako baterako arauak

Aurreko kenkariak aplikatzeko mugak

Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasotzen diren zerga onurak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren foru arauan ezarrita dauden muga eta portzentaje berdinekin aplikatuko dira. Hala ere, esan behar da muga horiek Errenta Zergaren kuota osoari aplikatuko zaizkiola jarduera ekonomikoen etekinek –zuzeneko zenbatespenaren metodoan kalkulatuak– osatutako zerga oinarri orokorraren zatiarekin bat datozenean.

Jarraian aipatzen diren kenkariaren batura **ezin da**, kasu honetan, **kuota osoaren %35 baino handiagoa izan**:

- Kenkaria aktibo ez-korrente berrietan inbertitzeagatik.
- Kenkaria zine edo ikus-entzunezko produkzioetan nahiz liburugintzan inbertitzeagatik.
- Kenkaria enplegua sortzeagatik.

Jarraian aipatzen diren kenkariaren batura **ezin da**, kasu honetan, **kuota osoaren %70 baino handiagoa izan**:

- Kenkaria ikerkuntza eta garapen jarduerengatik.
- Kenkaria berrikuntza teknologikoko jarduerengatik.

Jarraian aipatzen diren kenkariaren batura ezin da, kasu honetan, kuota osoaren %50 baino handiagoa izan:

- Kenkaria garapen iraunkorra, ingurumenaren zaintza eta hobekuntza eta energia iturrien aprobetxamendu eraginkorragoa lortzera zuzentzen diren proiektuekin loturiko inbertsio eta gastuengatik.

Muga desberdinek eragindako kenkariak pilatzen badira, 100eko 35eko baterako kenkariaren muga aplikatu ondoren ateratzen den kuota osoaren soberakinari aplikatuko zaio 100eko 70eko muga, eta 100eko 50eko muga, berriz, 100eko 35eko eta 100eko 70eko kenkariaren mugak aplikatu ondoren ateratzen den kuota osoaren soberakinari.

Kuota osoa txikiegia izateagatik aplikatzen ez diren kenkariak

Kuota osoa txikiegia izateagatik aplikatzen ez diren kenkariak, hurrengo HOGETAMAR urte jarraituetan amaitzen diren zergaldietako aitortpenetan aplikatu ahal izango dira, baina muga berdina 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 xedatutako 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 aktibo finkoetan inbertitzeagatik %5eko kenkaria aplikatzen den kasuetan salbu.

Urtarrilaren 17ko 3/2014, Foru Arauak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergarenak, 27.5°. hiru artikuluan dauden ibilgai-luak izango dira kenkari hau aplikatu ahal izango duten bakarrak.

Kenkariaren oinarria, horrela kalkulatu, ezin izango da izan merkaturu egoera normalean eta pertsona independenteen artean adostuko zen prezioa baino handiagoa.

Inbertsioak ondasun higieziari badagokie, lurzorua baliatzen betiere kenkariaren oinarritik kanpo utziko da.

Halaber, aipatutako oinarritik kendu egingo da, hala badagokio, lehen aipatutako kenkariari 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 ordainketak 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 de-

nean 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 bazuk ipintzen badira.

Nolanahi ere, iritziko da ez dagoela afektaziorik inbertsioaren xede diren ondasunak alokatu edo hirugarrenei erabiltzeko laga zaizkienean, ondoko hiru baldintzak betetzen badira: zergadunak, ustiapen ekonomiko bat dela medio, aktiboak alokatzen edo hirugarrenei erabiltzeko lagatzen jardutea, ondasun horien errentari edo lagapen-hartzaileekin loturarik ez izatea, sozietateen gaineko zergaren araudiko 42. artikuluan azaldutako zentzuan, eta finantza errentamenduko 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 bateraezinak izango dira inbertsio eta gastu berekin loturiko beste edozein zerga onurarekin, amortizatzeko askatasunari, amortizazio azkartuari eta amortizazio bateratuari dagokienean izan ezik.

Aurreko kenkariak aplikatzeko, beharrezkoa da aukera egitea autolikidazioa aurkezteko unean. Aukera hau alda daiteke, baldin eta hari buruzko administrazio-errekerimendurik ez bada egin.

LABURPENA: jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak	
Aktibo ez-korrante berrietan egindako inbertsioak	%10 - %5
Zine edo ikus-entzunezko espainiar edo atzerritar produkzioak eta audiobisualak	%35 %45 euskaraz filmatutakoak
Liburugintza	%5
Ikerketa eta garapena	%30 Aurreko bi urteetan egindako gastuen batez bestekoaren sobe-rakinaren %50. Ikertzaile kualifikatuentzat izanda-ko langileria gastuen %20 Ikerketa eta garapen jardueren lotutako ibilgetu material eta ukiezineko elementuetan inberti-tutakoaren %10.
Berrikuntza teknologikoa	%15 - %20
Garapen iraunkorra, ingurumenaren zaintza eta hobekuntza eta energia iturrien aprobe-txamendu eraginkorragoa lor-tzera bideratutako proiektuekin loturiko inbertsio eta gastuak	Teknologia Garbien Euskal Zerrenda: %30 Lurzoru kutsatuak, etab... garbi-tzeko inbertsioak: %15
Enplegua sortzea	7.000,00 € 14.000,00 €

12.6.2 Kenkaria langileek enpresan parte hartzeagatik

Zergadunek **100eko 15eko kenkaria** egin ahal izango dute, gizonetzkoen kasuan, eta **100eko 20koa**, emakumezkoen ka-suan, zergaldian zehar eskudirutan ordaindutako kopuruengatik, kopuru horiek ondoren aipatzen diren entitateetako akzio edo partaidetzak eskuratu edo harpidetzeko erabiltzen dituztenean:

- Langileek lan egiten duten entitatea, betiere eskurape-na egin aurreko bost urteetatik gutxienez bitan bertan lan egindakoak badira.
- Langileek lan egiten duten entitatearen taldeko edo-zein entitate. Kasu honetan, ezinbesteko beharkizuna izango da eskurapena egin aurreko bost urteetatik gu-txienez hirutan jardun izana langileek taldeko entita-teetan, eta, ondorio horietarako, taldea osatzen duen entitate multzoa hartuko da kontuan.
- Baldintza hauek betetzen dituen beste edozein entitate:
 - Partaide bakarrak apartatu honetako a) eta b) le-tretan aipatzen diren entitateetako langileak izatea, eta langile horiek eskurapena egin aurreko bost urteetatik gutxienez bitan lan egindakoak izatea bertan, letra ho-rietan jasotako eran.

Entitateko akziodunen osaerari begira, entitatean lan-gileek bakarrik parte hartzeko beharkizuna, aurreko paragrafoan aipatua, ez da bete gabetzat joko entita-tean parte hartzen duten langileek entitate enplegatzai-lean lan egiteari uzten diotenean haien alde ezintasun iraunkor osoa, absolutua, edo baliaezintasun handikoa aitortu zaielako.

Era berean, entitateko akziodunen osaerari buruz-ko beharkizuna ez da bete gabetzat joko partaidetza langileek bakarrik partaidetutako entitateko akzio edo partaidetzak eskuratu ondoren hildako langileen oinordekoei dagokienean. Aurreko hori bi urtez apli-katuko da gehienez, langilea hiltzen denetik aurrera.

b) Bere aktiboaren gutxienez 100eko 90, a) eta b) le-tretan aipatutako akzio edo partaidetzek eratzea. Por-tzentaje hori zehaztearen ondorioetarako, diruzaintza ez da konputatuko aktiboan.

Akzio edo partaidetzak eskuratu edo harpidetu badira entitatea eratzeke edo kapitala zabaltzeko, entitateak bi hilabeteko epea izango du b) letra honetako baldintza betetzeko.

Urteko kenkaria ezingo da izan 1.500 euro baino handiagoa, eskuratzailea gizonetzkoen denean, edo 2.000 euro baino han-diagoa, emakumezkoen denean.

Kopuruak ezin badira kendu aurreko paragrafoan ezarritako mugak gainditzeagatik edo kuota osoa nahikoa ez izateagatik, hurrengo lau ekitaldietan kendu ahal izango dira, betiere aipa-tutako mugak errespetatuz.

Zergaldi jarraituetan zehar zergadun bakoitzak artikuluko honen arabera kendutak zenbatekoen batura ezingo da izan 6.000 eurotik gorakoa, eskuratzailea gizonetzkoen denean, edo 8.000 eurotik gorakoa, emakumezkoen denean.

Ez da izango gauzen bidezko lan etekina langileek eskuratu-tako akzio eta partaidetzen merkatuko balio normalaren eta eskurapen balioaren arteko diferentzia positiboa, baldin eta eskurapenak eskuratzaileei ematen badie kenkari hau aplika-tzeko eskubidea.

Gainera, kenkaria aplikatzeko, baldintza hauek bete behar dira:

- Azkio edo partaidetzak ezin dira izan negoziagarriak balore merkatu arautuetan.
- Ezinbestekoa da entitateek ez betetzea ondare sozietateak izateko baldintzak.
- Kenkari honetarako eskubidea ematen duten akzio edo partaidetzak bost urtez mantendu behar dira gutxienez, salbu eta langile eskuratzailerik edo harpideduna epe horren barruan hiltzen denean, entitateak kalean uzten duenean, edo entitate hori konkurtso-prozedura baten ondorioz likidatzen denean.
- Langile bakoitzak zuzenean edo zeharka akzio edo partizipazioetan izan dezakeen partaidetza, barruan sartuta ezkontidearena edo izateko bikote-lagunarena, aurreko ahaideena edo adoptatzaileena, ondorengo ahaideena eta adoptatuena, eta zeharkako ahaideena hirugarren graduraino, ezin da izan 100eko 40tik gorakoa. Entitatea talde bateko kide bada, baldintza hori taldea osatzen duen entitate bakoitzari dagokionez bete behar da.
- Ezarritakoa ez da aplikatuko eskurapena akzio edo partaidetzen gaineko aukerak baliatuta egiten denean.
- Kenkari hau aplikatu ahal izateko, zergadunak berariaz adierazi behar du, ekitaldiko autolikidazioa aurkeztean, aplikazioaren aldeko aukera egiten duela. Aukera hau alda daiteke, baldin eta hari buruzko administrazio-erreferimendurik ez bada egin.

Exijitutako baldintzak edo aktiboaren osaeraren portzentaia ez betetzeak bost urteko epearen barruko edozein egunetan, kendutako kopuruak itzuli beharra ekarriko du berekin, berandutze-interesak barne.

Entitate baten akzio edo partaidetzak edo taldeko entitate batekoak eskualdatzean zer ondare edo irabazi egon den kalkulatzeko, akzio edo partaidetza horien eskurapenaren uanean geroko eskualdaketari begira adostutakoa, horixe hartuko da merkatuko baldintza normaletan alderdi independenteez adostutako prezioztat. Ezinbestekoa da adostutako hori eskritura publikoan jasotzea.

Zergaldi jarraituetan kendutako zenbatekoen muga aplikatzearen ondoretarako, ez dira kontutan hartuko 2016 baino lehenagoko zergaldietan langileek enpresan parte hartzeagatik kendutako kopuruak.

12.6.3 Kenkaria enpresa berrietan edo osatu berrietan inbertitzeagatik

Zergadunek zergaldian ordaindutako kopuruaren % 20ko kenkaria aplikatu dezakete enpresa berri edo osatu berrien akzio edo partaidetzak harpidetzeagatik, baldintza jakin batzuk betetzen badira.

Entitatea eratzen den uanean bertan eskuratu behar ditu zergadunak akzioak edo partaidetzak, edo, bestela, hura eratu ondorengo bost urteetan egindako kapital zabalkuntza bidez. Ezinbestekoa da eskuratutako akzio eta partaidetzak haren ondarean mantentzea hiru urtetik hamabi urte bitarteko epean.

Era berean, kapitalari behin-behineko ekarpena egiteaz gainera, beren ezagutza enpresarial edo profesionalak jar ditzakete inbertitzen duten enpresa egoki garatzeko, zergadunaren eta entitatearen arteko inbertsio akordioan ezartzen denarekin bat etorritik.

Zergadunak ezin du eduki entitate partaidetuarekin ordainpeko harreman bat, izan laborala izan merkataritzakoa, kenkari hau aplikatzea dakarrena baino, salbu eta mailegu kontratuetatik eta kontseilari edo administratzaile karguengatik eratorzen dena, betiere baldin eta azken hori lan harreman baten

bidez gauzatzen ez bada. Baldintza hau edukitze-aldian bete behar da.

- Kenkariaren oinarria harpidetutako akzio edo partaidetzen eskuratzeko balioa izango da, eta gehienez 50.000 eurokoa izango da urtean.
- Halaber, urtean gehienez kendu daitezkeen kopuruak ezin du gainditu zergadunari zerga honetan dagokion oinarri likidagarriaren % 10. Aurreko mugak gainditzeagatik kendu ez diren kopuruak, ondorengo bost urte jarraituetan amaitzen diren zergaldietako autolikidazioetan aplikatu daitezke, baina muga berdinak errespetatuz.

Aurreko kenkaria aplikatzeko, beharrezkoa da aukera egitea autolikidazioa aurkezteko uanean. Aukera hau alda daiteke, baldin eta hari buruzko administrazio-erreferimendurik ez bada egin.

12.6.4 Kenkaria hazkunde ahalmen handiko entitateak finantzatzeagatik.

- Zergadunek 100eko 30eko kenkaria aplikatu ahal izango dute sorrera berriko entitate berritzaileen akzio edo partaidetzak lehen mailako merkatuan harpidetzeagatik –zergaldian zehar dirutan ordaindutako kopuruengatik–, baldin eta entitate horiek Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 3/2014 Foru Arauaren 89 ter.1 artikuluan xedatutakoa betetzen badute.

Ondorio horietarako, hauxe ulertuko da:

a) Entitate bat berritzailea dela baldintza hauetako edozein betetzen duenean.

a') Etorriz hurbilean produktu, zerbitzu edo prozesu berriak garatzea edo, sektoreko teknikaren egoerarekin alderatuta, horiek nabarmen hobetzea, eta inplizituki porrot teknologiko edo industrialaren arriskua eramatea.

Baldintza hori betetzen dela frogatzeko, erregelamenduz ezartzen den organoaren txosten arrazoitua behar da.

b') Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauak 62. artikulutik 64.ra bitartean definitutako ikerketa eta garapen jarduerak eta inbertsioak gutxienez ustiapen gastu guztien 100eko 10 izatea akzio edo partaidetzak harpidetu aurreko hiru zergaldietako batean behintzat. Zergaldia urtebetekoa baino laburragoa denean, esandako portzentaia kalkulatzeko, urtebetera eramango dira ustiapen gastuak.

Baldintza hau betetzen dela justifikatzeko, beharrezkoa izango da aipatutako foru arauaren 64.2 artikuluan aipatzen den txosten arrazoituaren bidez frogatzea entitateak egindako jarduerak ikerketa eta garapen jarduerak direla edo inbertsio teknologikoaren arloari dagokizkiola.

b) Entitate bat sorrera berrikoa izango da apartatu honetan aipatzen den harpidetza egin aurreko zazpi urtean barruan eratu denean.

Bat-egite eragiketarik, zatiketarik, aktiboek ekarpenak, aktibo eta pasibo osoaren lagapenak edo jarduera adarren ekarpenak egiten badira Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauak VI. tituluko VII. kapituluaren ezartzen duen araubide berezira bilduta, eraketa datatzen entitate eskualdatzailearena hartu-

ko da, eta, baino baino gehiago egonez gero, entitate zaharrenarena.

Interes ekonomikoko taldeen eta aldi baterako enpresa elkartearen kasuan, eraketa datatzat entitate zaharrenarena hartuko da.

Baldintza hori betetzen dela frogatzeko, Eusko Jaurlaritzan edo Gipuzkoako Foru Aldundian gaia dela-eta eskumena duen departamentuen edo haiei adskribitutako organismo edo entitateen txosten arrazoitua beharko da.

- Zergadunek 100eko 15eko kenkaria aplikatu ahal izango dute hazkunde prozesuan dauden entitateen akzio edo partaidetzak lehen mailako merkatuan harpidetzeagatik –zergaldian zehar dirutan ordaindutako kopuruengatik–, baldin eta entitate horiek Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zergari buruzko urtarilaren 17ko 3/2014 Foru Arauaren 89 ter.2 artikuluan xedatutakoa betetzen badute.

Ondorio horietarako, ulertuko da entitate bat hazkunde prozesuan dagoela, merkatu geografiko berri batean edo produktu merkatu batean sartzeko negozio plan bat behin prestatu duenean eta arriskuaren finantzaketari aurre egiteko behar duen hasierako inbertsioak urteko eragiketa bolumenak azken bost urteetan izan duen batez bestekoaren 100eko 50 gainditzen duenean.

Apartatu honetan aurreikusitako kenkaria aplikatzeko zergadunak aukeratzen duen zergaldia amaitu baino lehen, entitate partaidetuak administrazioa aurrez lotesteko prozedura bat abiatu behar du. Prozedura horretan zehaztu beharko dira prestatutako negozio plana, merkatu geografiko berri batean edo produktu merkatu batean sartzeko aurreikuspena, eta horretarako beharko den inbertsioa. Horrez gain, justifikatu beharko da hazkunde prozesuan dagoen entitate bat dela.

Administrazioa aurrez lotesteko prozeduraren aldeko ebazpena ezinbesteko baldintza izango da apartatu honetan jasotako kenkaria aplikatzeko.

Bi kenkarietarako baldintzak:

- Aurreikusitako kasuetarako, urtean batera aplikatu daitekeen kenkariaren gehieneko oinarria 1.000.000 eurokoa izango da, eta harpidetutako akzio edo partaidetzen balioak eratuko du oinarri hori.
- Kenkari hau aplikatzeak ezingo du berekin ekarri urteko kuota likidoa zerga honen kuota osoaren 100eko 30 baino txikiagoa izatea. Ondorio horietarako, artikulua honetan jasotako kenkaria azken tokian aplikatuko da gainerako kenkarietarako.
- Kuota nahikoa ez izateagatik kendu ez diren kopuruak hurrengo bost zergaldietan aplikatu ahal izango dira, betiere aurreko muga errespetatuz.
- Aurreko apartatuaren ezarritako baldintzak ez betetzeak berekin ekarriko du bidegabeki aplikatutako kenkariak itzuli behar izatea, bidezko berandutze interesak ere ordainduta. Egin behar den ordainketa ateratzen den emaitzaren eta baldintza bete ez den zergaldiko kuota diferentzialaren arteko batura izango da. Hala ere, zergadunak beti egin ahal izango du ordainketa lehenago.
- Jarraipen inbertsioek artikulua honetako 1. apartatuan jasotako kenkarirako eskubidea emango dute, artikulua honetan ezarritako moduan, Pertsona Fisikoen Errentaren Gaineko Zergari buruzko urtarilaren 17ko

3/2014 Foru Arauaren 89 ter artikuluan jasotako berezitasunekin.

- Akzio edo partaidetzen harpidetza batek ezin du berekin ekarri, zergadun berberarentzat, kapitulu honetan araututako beste kenkarietako bat aplikatzea.
- Kenkaria aplikatzeko, zergadunak hurrengo dokumentazioa aurkeztu beharko du:
 - Finantzaketaren entitate onuradunak luzatutako ziurtagiria, zeinak adierazi behar baitu akzio edo partaidetzak harpidetzeko unean baldintzak betetzen zirela.
 - Aurreko txosten arrazoitua, edo administrazioa aurrez lotesteko prozeduraren aldeko ebazpena, dago-kionaren arabera.
- Aurreikusitako kenkaria aplikatu ahal izateko, ezinbestekoa da zergadunak, dagokion ekitaldiko autolikidazioa aurkeztzen duenean, berariaz adieraztea kenkaria aplikatu nahi duela.
- Zergaren autolikidazioa aurkezteko epea amaitzen den egunean txosten arrazoitua lortu gabe badago edo ebazpena jaso ez bada, zergadunak hilabeteko epea izango du, horietako bat lortu duela jakinarazten zaion unetik aurrera, zergaren autolikidazio osagarria aurkezteko, eta haren bidez artikulua honetan aurreikusitako kenkaria aplikatzea aukeratzeko.
- Aukera hau alda daiteke, baldin eta hari buruzko administrazio-errekerimendurik ez bada egin.

12.6.5 Kenkaria langileek entitateak eratzeagatik

Zergadunek akzioak edo partaidetzak harpidetzen badituzte beraiek langile gisa jardungo duten entitateak eratzeke, zilegi izango dute zergaldian zeharhelburu horretara eskudirutan bideratutako kopuruen 100eko 15 kentzea, gizonetzkoen kasuan, eta 100eko 20, emakumezkoen kasuan.

Aplikatutako kenkaria ezingo da izan urtean 1.200 eurotik gorakoa eskuratzailea gizona denean, eta urtean 1.800 eurotik gorakoa emakumea denean.

Kuota nahikoa ez izateagatik kendu ez diren kopuruak ondorengo lau zergaldietako autolikidazioetan aplikatu ahal izango dira, betiere aurreko muga errespetatuz.

Zergaldi jarraituetan zehar zergadun bakoitzak artikulua honen arabera kendutako zenbatekoen batura ezingo da izan 6.000 eurotik gorakoa, eskuratzailea gizonetzkoa denean, edo 8.000 eurotik gorakoa, emakumezkoa denean.

Hogeita hamabigarren xedapen iragankorrak dioen moduan, langileek entitate enplegatzailean parte hartzeagatik zergadun bakoitzak zergaldi jarraituetan kendutako zenbatekoen muga aplikatzearen ondorioetarako 2016a baino lehenagoko zergaldietan langileek enpresan parte hartzeagatik kendutako kopuruak ez dira konputatuko.

Kenkari hau aplikatzeko, baldintza hauek bete beharko dira:

- Harpidetzak entitate bat eratzea izan behar du xede. Entitatea eratu eta hurrengo sei hilabeteetan egiten diren harpidetzak ere xede horretakoak direla ulertuko da ondorio horietarako.
- Entitateak ezin du egon lotuta beste inorekin, urtarilaren 17ko 2/2014 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergarenak, 42.3 artikuluan ezarritako terminoetan.
- Baloreak ezin dira egon onartuta merkatu arautuetan negoziatzeko.

- Eratzen diren entitateek mikroenpresak edo enpresa txiki edoertainak izan behar dute, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauak 13. artikuluan ezarritako terminoetan.
- Zergadunek entitatea eratu eta gehienez sei hilabeteko epean hasi behar dute bertan jarduten langile gisa.
- Langile bakoitzak entitatean duen partaidetza, zuzeneko zein zeharkakoa, barruan sartuta ezkontidearena edo izatezko bikote-lagunarena, aurreko ahaideena edo adoptatzaileena, ondorengo ahaideena eta adoptatuena, eta zeharkako ahaideena -hirugarren gradura bitartekoak barne-, ezin da izan 100eko 40tik gorakoa.
- Partaidetzaren 100eko 40ak langileen esku egon behar du gutxienez.
- Entitatea eratzeak akzio edo partaidetzen harpidetzen gutxienez zortzi langile hartu behar dute parte.

Baldintza horiek, harpidetzak izan behar duen xedeara, baloreena eta entitatean langile gisa jardutearen epearena izan ezik, entitatea eratu eta gutxienez hurrengo bost urteetan bete behar dira. Entitate eratu eta lehen sei hilabeteetan ez da exijituko zazpigarren putuan arautako baldintza betetzea.

Kenkari honetarako eskubidea ematen duten akzioak edo partaidetzak entitatea eratu eta hurrengo bost urteetan mantendu behar dira gutxienez.

Ezinbestekoa da zergadunak epe horretan gutxienez jardutea langile gisa entitatean, salbu eta epe hori bete baino lehen hiltzen denean edo bertan lan egiteari uzten dionean kaleratua izateagatik edo haren alde ezintasun iraunkor osoa, absolutua edo baliaezintasun handia aitortzeagatik. Ondorio horietarako, ulertuko da senideen zaintza dela-eta borondatezko eszedentzia egoeran dauden langileek lanean jarraitzen dutela eszedentziak irauten duen bitartean. Entitatea eratu eta lehen sei hilabeteetan ez da exijituko aurreko paragrafoan araututako baldintza betetzea.

Ezarritako baldintza edo zirkunstantzietako edozein ez betetzeak berekin ekarriko du bidegabeki kendutako kopuruak itzuli behar izatea, berandutze interesak barne, non eta ez-betetzea ez den gertatu harpidetza egin duen langilea epe horren barruan hil delako, entitateak kanporatua izan delako, edo entitatea konkurtso prozedura baten ondorioz likidatu delako. Zenbat ordaindu behar den kalkulatzeko, bidegabeki kendutako kopuruari ez-betetzea gertatu den zergaldiko kuota diferentziala gehituko zaio. Alabaina, zergadunak beti izango du aukera bidegabeki kendutako kopuruak eta dagozkien berandutze interesak lehenago ordaintzeko.

Zergadunak, aukera hau autolikidazioa aurkezteko orduan hautatu beharko du. Aukera hau alda daiteke zerga aitortzeko borondatezko epea behin amaituta, baldin eta hari buruzko administrazio-errekerimendurik ez bada egin.

12.6.6 TicketBAI sistemaren ezarpena sustatzeko kenkaria.

2020ko urtarrilaren 1etik 2023ko abenduaren 31ra bitartean, jardura ekonomikoak egiten dituzten zergadunek, zilegi izango dute aplikatzea Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauak hogeita bigarren xedapen gehigarrian ezartzen duen kenkaria, bertan ezarrita dauden baldintzen eta eskakizunen arabera, eta atal honetan jasotako berezitasunak kontuan hartuta.

Hala, PFEZari buruzko 3/2014 Foru Arauaren 112.bis artikuluan aipatzen diren baldintzak betetzen dituen sistema informatiko bat erabiltzera behartuta dauden zergadunek %30eko kenkaria aplikatu ahal izango dute, kuota osoan 2020tik 2023ra

bitartean egindako inbertsio eta gastuengatik, baldin eta TicketBAI sistema ezartzearekin lotuta badaude eta ondorengo hauetako buruzkoak badira:

- Ekipoak eta terminalak eskuratzea, software eta periferiko elkartuekin, instalatzeko eta ezartzeko gastuak barne.
- Ondasun emateak eta zerbitzu prestazioak dokumentatzen dituzten fitxategiekin lotutako betebeharrak betetzeko behar den softwarea erosi, harpidetu, eman, eguneratu edo berritzea, instalatzeko eta ezartzeko gastuak barne.
- Ondasun emateak eta zerbitzu prestazioak dokumentatzen dituzten fitxategiekin lotutako betebeharrak betetzeko implementatu beharreko sinadura elektronikoko softwarea erostea, harpidetzea, entregatzea, eguneratzea edo berritzea, instalatzeko eta ezartzeko gastuak barne.

Beraz, kenkariaren oinarria aipatutako inbertsioen eta gastuen zenbatekoa izango da. Hala ere, honako muga hauek ezartzen dira:

- 5.000,00 euro.
- 2019an amaitutako azken zergaldiari dagokion negozio zifraren zenbateko garbiaren %1. Jardura 2019aren ondoren hasi bada, hasierako zergaldia hartuko da kontuan. Eta zergaldia urte naturala baino txikiagoa bada, negozio zifraren zenbateko garbia urtebeterra igoko da.

Dena den, b) letra honetan aurreikusitako kalkularen emaitza 500,00 eurotik beherakoa bada, kenkariaren oinarria honako hauetatik txikiena izango da:

- TicketBAI sistemara egokitzeko egiten diren gastu eta inbertsioen kostua.
- 500,00 euro.

TicketBAI sistema ezartzeko betebeharra betetzea borondatez aurreratzen bada, sistema hori ezartzeko nahitaezko data baino gutxienez hilabete lehenago erabiliz, kenkaria aipatutako inbertsio eta gastuen %60koa izango da. Kasu horretan, kenkariaren oinarriaren mugak honako hauek izango dira:

- 5.000,00 euro.
- 2019an amaitutako azken zergaldiari dagokion negozio zifraren zenbateko garbiaren %1. Jardura 2019aren ondoren hasi bada, hasierako zergaldia hartuko da kontuan. Eta zergaldia urte naturala baino txikiagoa bada, negozio zifraren zenbateko garbia urtebeterra igoko da.

Dena den, b) letra honetan aurreikusitako kalkularen emaitza 1.500,00 eurotik beherakoa bada, kenkariaren oinarria honako hauetatik txikiena izango da:

- TicketBAI sistemara egokitzeko egiten diren gastu eta inbertsioen kostua.
- 1.500,00 euro.

Kenkaria aplikatu ahal izateko, bai modalitate orokorrean (%30), bai modalitate hobarrituan (%60), ohar hauek hartu behar dira kontuan:

- Beharrezkoa da inbertsioak eta gastuak zergadun bakoitzari TicketBAI sistema ezartzeko betebeharra eskatu baino lehen egitea.
- Kenkaria aplikatzeko eskubidea ematen duten inbertsioak eta gastuak zergaldi batean baino gehiagotan egiten badira, aipatutako gehieneko muga bakarra izango da aldi horietarako guztietarako.

- Kenkaria zergadunaren jarduera ekonomikoaren etekinek osatzen duten zerga oinarri orokorraren zatiari dagokion PFEZaren kuota osoaren gainean aplikatuko da. Kuota nahikoa ez izateagatik kendu ezin izan diren zenbatekoak hurrengo 30 urte jarraitetan aplikatu ahal izango dira.
- Gastu edo inbertsio batek ezin izango du gidaliburu honetako 12.6.1 atalean aurreikusitako kenkarietatik bat baino gehiago aplikatu.
- Kenkaria bateraezina izango da inbertsio edo gastu berekin lotutako beste edozein zerga onurekin, amortizazio askatasunarekin, amortizazio bizkortuarekin eta baterako amortizazioarekin izan ezik.
- Kenkaria aplikatzea aukera bat da, eta Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arau Orokorraren 115.3 artikuluan eta PFEZari buruzko Foru Arauaren 104. Artikuluaren 2. eta 3. Apartatuetan xedatutakoaren arabera gauzatu ahal izango da.

Adibidea

Zergadun batek 2019an 45.000,00 euroko salmentak egin ditu eta ordenagailu berri batean 1.200,00 euroko inbertsioa egin du, fakturazio programa TicketBaira egokituta.

1. TicketBai sistema nahitaez aplikatu behar zaionean erabiltzen hasten bada:

Kenkariaren oinarria ondorengo 3 kopuruen arteko txikiena izango da:

- Inbertsioa: 1.200,00 euro.
- Gehienezko muga: 5.000,00 euro.
- 2019ko negozio zifraren zenbateko garbiaren %1: 450,00 euro. Kopuru hau 500,00 euro baino txikiagoa denez, kontuan hartu beharreko muga 500,00 eurokoa da.

Hortaz, kenkariaren oinarria 3 horien artean txikiena izango da: 500,00 euro.

Dagokion kenkaria %30 da, hau da, 150,00 euro.

2. TicketBai sistema nahitaez aplikatu behar zaionean baino hilabete lehenago gutxienez erabiltzen hasten bada:

Kenkariaren oinarria ondorengo 3 kopuruen arteko txikiena izango da:

- Inbertsioa: 1.200,00 euro.
- Gehienezko muga: 5.000,00 euro.
- 2019ko negozio zifraren zenbateko garbiaren %1: 450,00 euro. Kopuru hau 1.500,00 euro baino txikiagoa denez, kontuan hartu beharreko muga 1.500,00 eurokoa da.

Hortaz, kenkariaren oinarria 3 horien artean txikiena izango da: 1.200,00 euro.

Dagokion kenkaria %60 da, hau da, 720,00 euro.

12.6.7 TicketBAI betebeharra borondatez betetzea sustatzeko kenkariaren aurrerakina (KTB-Kenkariback)

TicketBAI betebeharra ezartzeagatik pertsona fisikoaren errentaren gaineko zergan, sozietatearen gaineko zergan eta establezimendu iraunkor bidez jarduten duten ez-egoiliarren errentaren gaineko zergan aplikatzen den kenkariaren aurrerakin likidoa da.

KTB eredia aurkezteko aukera dute pertsona fisikoaren errentaren gaineko zergaren, sozietatearen gaineko zergaren eta establezimendu iraunkor bidez jarduten duten ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren zergadunek, baldin eta egiten dituzten inbertsio eta gastuek TicketBAI betebeharra borondatez betetzea sustatzeko kenkaria aplikatzeko eskubidea ematen badute.

Horretarako, beharrezkoa da zergadunak, aurreko lau zergaldietako batean gutxienez, zerga horien autolikidazioak aurkeztea eta autolikidazio horien kuota likidoa edo efektiboa, kasuan kasu, positiboa izatea.

Kenkari honen bidez ahalbidetu nahi da TicketBAI obligazioa borondatez betetzea sustatzeko kenkariak inbertsio eta gastuak egiten diren unera aurreratzea modu likidoan, eta hori egitea pertsona fisikoaren errentaren gaineko zergarengatik, sozietatearen gaineko zergarengatik eta establezimendu iraunkor bidez jarduten duten ez-egoiliarren errentaren gaineko zergarengatik aurreko lehen lau zergaldietan ordaindutako zenbatekoen kargura, betiere baldin eta zergaldi horiek autolikidatzeko epea lehen aurrerakina eskatu baino lehen amaitu bada. Muga ordainketa horien zenbatekoa izango da.

Era horretan, kenkariaren aurrerakina gauzatzeko, zergadunari itzultzen zaio pertsona fisikoaren errentaren gaineko zergarengatik, sozietatearen gaineko zergarengatik edo establezimendu iraunkor bidez jarduten duten ez-egoiliarren errentaren gaineko zergarengatik aurreko zergaldietako autolikidazioetan ordaindutako zenbatekoa, kasuan kasu.

Aurreratu daitekeen gehieneko zenbatekotik TicketBai kenkaria aplikatu izanagatik jada kendu diren zenbatekoak murriztuko dira.

Aurrerakin likido hori ezin bada egin, osorik edo zati batean, aurretik zergarik ordaindu ez delako, aurreratu gabeko kenkariak inbertsioa edo gastua egin den zergaldiko kuota osoaren gainean aplikatuko dira, osorik edo zati batean.

Aurrerakina 2021, 2022 eta 2023. urteetan egindako inbertsio eta gastuei nahiz 2020an egindakoei aplikatu dakieke.

Eredua 2021eko azaroaren 11tik 2023ko abenduaren 31ra bitartean aurkeztu ahal izango da.

Denbora tarte horretan zergadunek KTB eredu bat baino gehiago aurkeztu dezakete, hilean bat gehienez.

Kenkari aurreratuen itzulketa banku transferentzia bidez egingo da zergadunak adierazitako kontura, KTB eredia aurkeztu den hilabetea amaitu eta hurrengo hamabost egunen barruan gehienez.

Eredua ZergaBidea plataformatik aurkeztu behar da, eta eskaerari ez zaio inolako dokumentariorik erantsi behar.

12.7 Kenkariak dohaintzengatik

12.7.1 Mezenasgo jarduerengatik

Irabazi asmorik gabeko entitateen zerga erregimenari eta mezenasgoaren aldeko, kultur mezenasgoaren aldeko eta oinarritzko ikerketarako mezenasgoaren aldeko zerga pizgarriak

buruzko foru arauan⁹³ zerga honetarako aurreikusitako kenkariak aplikatu ahal izango dituzte zergadunek.

Laburki, honako kenkariak aipa daitezke:

- Mezenasgoari %20 eta lehentasunezko jardueri egindako dohaintzengatik: %30.
- Zuzeneko zenbatespenean dauden eta jarduera ekonomikoak burutzen dituzten zergadunek lehentasunezko jardueretarako egindakoengatik: %18.
- Kultur mezenasgoari egindakoengatik: %35.
- Oinarritzko ikerketarako mezenasgoari egindakoengatik: %35.

Kenkariaren oinarria

Kenkari honen oinarria **ezin da izan** zergaren oinarri likidagarriaren **%30 baino handiagoa**.

Dagokion eredu informatiboan aipatzen diren zergadunek bakarrik aplikatu dezakete kenkari hau.

Dena den, dohaintza egiten duen entitateak ez badu aurkezten aurreko paragrafoan aipatutako eredu informatiboa, zergadunak artikulu honetan araututako kenkaria egin dezake dohaintzaren ziurtagiria eta ordainketa egiaztatzen duen frogagiri bankarioa aurkezten dituenean.

12.8 Bestelako kenkariak

12.8.1 Kenkaria nazioarteko zergapetze bikoitzagatik

Zenbaitetan bi aldiz tributatzen de kontzeptu berdinean, hau da, zergapetze bikoitza gertatzen da (bi aldiz aplikatzen da zerga). Egoera hori zuzentzeko, apartatu honetan aipatzen den kenkaria egiten da.

Zergadunaren errentan atzerrian lortu eta zergapetu diren etekin edo ondare irabaziak daudenean, zenbateko jakin batek izan dezake kenkaria. Ondoko hauetako **txikiena** hartuko da kenkaria egiteko.

- Etekin edo ondare irabazi horien gainean antzeko zerga batengatik edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren pareko karga batengatik atzerrian ordaindutako zenbateko efektiboa.
- Atzerrian lortutako errentari batez besteko karga tasa, orokorra edo aurrezpenarena, aplikatzearen emaitza. Karga tasa hori izan daiteke:
 - **Orokorra**, atzerrian lortu eta zergapetu den errenta oinarri likidagarri orokorrean sartu bada.
 - **Aurrezpenarena**, etekin horiek aurrezpenaren oinarri likidagarrian sartu badira.

Atzerriko errentak establezimendu iraunkor bidez lortzen direnean, nazioarteko zergapetze bikoitzagatik araututa da goen kenkari hau izango da aplikagarria. Sozietateen gaineko Zergaren araudian zergapetze bikoitza deuseztatzeko jasotzen den prozedura ez da inoiz ere aplikatuko.

12.8.2 Kenkaria langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoen aldeko kuota eta ekarpenengatik

Zergadunek %20ko kenkaria egin dezakete langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik.

Era berean, alderdi politikoetako afiliazio kuotengatik eta haien aldeko ekarpenengatik zergadunek %20ko kenkaria egin dezakete.

Lanaren etekinen barruan gastu bezala kentzen diren kopuruak ez dira sartuko kenkari honen oinarrian⁹⁴.

Gipuzkoako Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Departamentuari eredu informatiboa aurkeztean langileen sindikatuek eta alderdi politikoei adierazten dituzten zergadunek baino ezingo dute aplikatu apartatu honetan aipatzen diren kenkariak⁹⁵.

12.8.3 Kenkariak nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimenean

Dibidenduak edo mozkin partaidetak banatzeagatik atzerrian ordaindutako zerga edo karga kendu ahal izango da kuotatik, zerga oinarrian sartutako errenta positiboari dagokion zatian beti ere. Atzerriko zerga zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmen bat aplikatuz edo dagokion herrialde edo lurraldearen barne legeriari jarraituz ordain daiteke (ikus gidaliburu honetako 7.2 atala).

Kenkari hau egingo da nahiz eta errenta positiboa oinarrian sartu den ekitaldia eta zergei dagozkien ekitaldiak berdinak ez izan.

Paradisu fiskaltzat kalifikatutako herrialde edo lurraldeetan ordaintzen diren zergek ez dute inoiz kenkaririk izango.

Kenkari horrek muga bat du eta zera da, ezin dela zerga oinarrian egotzitako errenta positiboagatik Espainian ordaindu beharko litzatekeen kuota osoa baino handiagoa izan.

12.9 Frogagiriak

Kenkari hauek aplikatu ahal izateko, dagozkien frogagiriak aurkeztu behar dira. Agiri horiek enpresari eta profesionalak fakturak egin eta emateko duten obligazioari buruzko arauetan ezarritako baldintzak bete behar dituzte.

93 Ikus apirilaren 7ko 3/2004 Foru Araua, irabazi asmorik gabeko entitateen zerga erregimenari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarriei buruzkoa, otsailaren 11ko 2/2019 Foru Araua, kultur mezenasgoaren aldeko zerga pizgarriak arautzen dituen, eta abenduaren 20ko 5/2022 Foru Araua, oinarritzko ikerketarako mezenasgoaren aldeko pizgarri fiskalak arautzen dituen.

94 Ikus 2. kapituluaren barruan, "Lanaren etekinak" izenekoan, 2.5 apartatua, lanaren etekinen gastu kengarriei buruzkoa.

95 Ikus pertsona fisikoaren gaineko zergaren 115. artikulua.

LABURPENA: kuotako kenkariak																						
Kenkari mota	Kenkaria																					
Ondorengo ahaideengatik	Lehenengoa – 651,00 € Bigarrena – 806,00 € Hirugarrena – 1.359,00 € Laugarrena – 1.606,00 € Bosgarrena eta hurrengoak – 2.098,00 €																					
6 urtetik beherako ondorengo ahaideengatik	376,00 €																					
Urteko mantenua ordaintzeagatik	%15 Muga: 1. seme-alaba – 195,30 € 2. seme-alaba – 241,80 € 3. seme-alaba – 407,70 € Laugarrena – 481,80 € Bosgarrena eta hurrengoak – 629,40 €																					
Aurreko ahaideengatik	313,00 €																					
Zergaduna, aurreko edo ondorengo ahaidea, ezkontidea, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izateko bikole-laguna, edo laugarren mailarainoko zeharkako ahaideak, hura barne, desgaituak edo mendekoa izateagatik, eta 65 urteko edo hortik gorako pertsona desgaitua, beste batzuen laguntza behar duena, aurreko ahaide edo asimilatuen zerrendan sartuta egon gabe, zergadunarekin bizitzeagatik.	- Desgaitasuna %33koa edo handiagoa eta %65etik beherakoa bada: 867,00 euro. - Desgaitasuna %65ekoa edo handiagoa bada: 1.224,00 euro. Mendetasun txikia. - Desgaitasuna %75ekoa edo handiagoa bada, hirugarren pertsonen laguntzagatik 15 eta 39 puntu bitartean lortuz: 1.428,00 euro. Mendetasun ertaina - Desgaitasuna %75ekoa edo handiagoa bada, hirugarren pertsonen laguntzagatik 40 puntu edo gehiago lortuz: 2.040,00 euro. Mendetasun handia.																					
Adinagatik	Banakako tributazioa aukeratu bada, hau da kenkaria: <table border="1"> <thead> <tr> <th>Adina</th> <th>ZO <20.000</th> <th>20.000-30.000 arteko Z.O.</th> <th>ZO >30.000</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>> 65</td> <td>375 €</td> <td>375 - 0,0375 x (ZO-20.000)</td> <td>0 €</td> </tr> <tr> <td>> 75</td> <td>682 €</td> <td>682 - 0,0682 x (ZO-20.000)</td> <td>0 €</td> </tr> </tbody> </table> Baterako tributazioa aukeratu bada, hau da kenkaria: <table border="1"> <thead> <tr> <th>Edad</th> <th>ZO <35.000</th> <th>ZO >35.000</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>> 65</td> <td>375 €</td> <td>0 €</td> </tr> <tr> <td>> 75</td> <td>682 €</td> <td>0 €</td> </tr> </tbody> </table>	Adina	ZO <20.000	20.000-30.000 arteko Z.O.	ZO >30.000	> 65	375 €	375 - 0,0375 x (ZO-20.000)	0 €	> 75	682 €	682 - 0,0682 x (ZO-20.000)	0 €	Edad	ZO <35.000	ZO >35.000	> 65	375 €	0 €	> 75	682 €	0 €
Adina	ZO <20.000	20.000-30.000 arteko Z.O.	ZO >30.000																			
> 65	375 €	375 - 0,0375 x (ZO-20.000)	0 €																			
> 75	682 €	682 - 0,0682 x (ZO-20.000)	0 €																			
Edad	ZO <35.000	ZO >35.000																				
> 65	375 €	0 €																				
> 75	682 €	0 €																				
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, familia ugarien titularrentzat. -%30, 2.400,00 €-ko mugarekin, 30 urtetik beherakoentzat.																					

Etxebizitza erosi edo birgaitzeagatik	<u>2012/01/01 baino lehen erosia</u> Kreditu fiskala: 36.000,00 euro Inbertsioaren + finantzazioaren %18 (gehienez 2.160 euro) Inbertsioaren + finantzazioaren %23 baldin > 35 urte baditu edo familia ugaria bada (gehienez 2.760 euro)	<u>2012/01/01etik aurrera erosia</u> Kreditu fiskala: 36.000,00 euro Inbertsioaren + finantzazioaren %18 (gehienez 1.530 euro) Inbertsioaren + finantzazioaren %23 baldin > 30 urte baditu edo familia ugaria bada (gehienez 1.995 euro)
Ohiko etxebizitzan eguzki energia elektriko hornitzeakoinbertsioen kenkaria	% 15, eguzki-energia elektriko fotovoltaikoa ekoizteko egokiak diren ekipo jakin batzuk erosteko edo erakundeen funts propioetan parte hartzea dakarten ekintzak, partaidetzak edo bestelako tresnak eskuratzeko, baldin eta erakunde horien helburu soziala bada energia-iturrien aprobetxamendu efizienteena lortzeko proiektuak gauzatzea.	
Etxebizitza kontua	%18, 1.530,00 euroko mugarekin (berdin da kontua noiz ireki den)	
Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak	Sozietateen gaineko Zergaren arabera zuzeneko zenbatespenaren metodoa erabiliz gero.	
Langileek enpresan parte hartzeagatik	%15a gizonekoentzat, %20a emakumeentzat. Muga 6.000 euro gizonekoentzat, 8.000 euro emakumeentzat, eta urteroko muga 1.500 euro gizonekoentzat eta 2.000 euro emakumeentzat. Soberakoa hurrengo lau urtetan aplikatu behar da.	
Kenkaria enpresa berrietan edo osatu berrietan inbertitzeagatik	% 20ko kenkaria, oinarria 50.000 eurokoa gehienez eta ezin du gainditu oinarri likidagarriaren % 10	
Kenkaria hazkunde ahalmen handiko entitateak finantzateagatik	%30 - %15 Ezingo du berekin ekarri urteko kuota likidoa zerga honen kuota osoaren 100eko 30 baino txikiagoa izatea. Kenkari hau azken tokian aplikatuko da gainerako kenkarietara. Kuota nahikoa ez izateagatik kendu ez diren kopuruak hurrengo bost zergaldietan aplikatu ahal izango dira.	
Langileek entitateak eratzegatik	%15eko kenkaria eta gehienez 1.200€ urtean eta 6.000€ guztira gizonekoentzat kasuan. %20 eko kenkaria eta gehienez 1.800€ urtean eta 8.000€ guztira emakumeentzat kasuan.	
Mezenasgo jarduerengatik	Kenkari honen oinarria ezin da izan zergaren oinarri likidagarriaren %30 baino handiagoa.	
Langileen sindikatuak ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoen aldeko kuota eta ekarpenengatik	- langileen sindikatuak ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoen aldeko kuota eta ekarpenengatik %20. - alderdi politikotako afiliazio kuoten eta haien aldeko ekarpenen %20.	
Nazioarteko zergapetze bikoitzagatik	Hauetan txikiena	a) atzerriko zerga b) batez besteko tasa orokorraren arabera edo aurrezpenaren arabera lortutako errenta
Nazioarteko garden-tasun fiskala	Atzerriko zerga	

13
Kuota diferentziala

Kuota diferentziala kalkulatzeko, kuota osoatik abiatuko gara. 11. kapituluan adierazi dugun bezala, kuota osoa ondoko bi kontzeptu hauek batuz lortzen da:

- Oinarri likidagarri orokorrari zergaren eskala aplikatuz ateratzen den zenbatekoa ken 1.544 euro eta, hala badagokio, ken 200 euro.
- Aurrezpenaren oinarri likidagarriari zergaren tarifa aplikatuz ateratzen den kuota.
- Akzioen salmentei hutazko araubidea aplikatuz gero ateratzen den kuota.

12. kapituluan esaten genuenez, kuota osoari kuotako kenkariak gutxitzen bazaizkio, kuota likidoa ateratzen da, inoiz ere negatiboa izango ez dena.

LABURPENA:

Kuota osoa – Kenkariak = Kuota likidoa

Aldi berean, kuota likidoari kontzeptu jakin batzuk kentzen bazaizkio, **kuota diferentziala** ateratzen da. Hona hemen kontzeptu horiek:

- Lan etekinengatik egindako 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 irabaziengatik (sari, fondoetatik eta harpidetza eskubideak eskualdatzeagatik datozenean) egindako atxikpenak eta konturako sarrerak.
- Aldi baterako enpresa 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 beharko dira.

Kuota diferentziala bi motatakoa izan daiteke:

- **Itzultzekoa:** itzulketa ez da inoiz konturako ordainketak baino handiagoa izango.
- **Ordaintzekoa:** bi ordainketa modalitate izango dira aukeran:
 - Kuota diferentziala **bere osoan ordaintzea 2024ko uztailaren 2an.**
 - Kuota diferentziala **bi epetan ordaintzea:**
 1. **2024ko uztailaren 2an**, kuotaren %60.
 2. **2024ko azaroaren 11n**, gainerako %40a.

14

Testamentu-ahalordea erabili gabe duten herentzien zerga araubidea

- 14.1 Aplikatzen diren arauak
- 14.2 Salbuespenak
- 14.3 Jabetasuna
- 14.4 Oinarri likidagarria
- 14.5 Kenkariak
- 14.6 Beste minorazio batzuk
- 14.7 Ordainketa
- 14.8 Zergaldia
- 14.9 Erantzukizuna

14.1 Aplikatzen diren arauak

Errentak baldin badatoz testamentu-ahalardea erabili gabe duten herentzietatik, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 3/2014 Foru Arauak 12.6. artikuluan jasotakoaren arabera, errenta horiei aplikatuko zaizkie aipatutako foru arauan ezarritako xedapen orokorrak eta hura garatzen duten erregelamenduzko xedapenak, artikuluko honetako hurrengo apartatueta jasotzen diren berezitasunak kontuan hartuta.

14.2 Salbuespenak

Ezkontide alarguna edo izatezko bikote-laguna kausatzailearekin batera bizi izan bada ohiko etxebizitzan kausatzailea hil aurreko bi urteetan, eta etxebizitza hori testamentu-ahalardea erabili gabe duen herentzia baten parte bada, etxebizitza horren eskualdaketa lortutako ondare irabaziak salbuetsita egongo dira, baldin eta eskualdaketa horrek Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergaren sortzapena ez badakar, eta eskualdaketa lortutako zenbatekoa ezkontide alargunaren edo izatezko bikote-lagunaren ohiko etxebizitza berria eskuratzeko berrinbertitzen bada, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren araudian ezarritakoari jarraituz. Berrinbertitutako zenbatekoa txikiagoa bada eskualdaketa jasotako kopuru osoa baino, lortutako ondare irabazian berrinbertitutako zenbatekoari dagokion zati proportzionala baino ez da utziko zergapetu gabe.

Era berean, salbuetsita egongo dira ohiko etxebizitza kostu bidez eskualdatzeagatik edo hura zorren ordainez emateagatik lortzen diren ondare irabaziak (Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 42. Artikuluko b), c) eta e) letretan aipatzen diren eragiketa horiek), baldin eta, etxebizitza hori testamentu-ahalarde bat erabili gabe duen herentzia baten parte izanik, eskualdaketa horrek Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergaren sortzapena ez badakar, eta, betiere, baldin eta ezkontide alarguna edo izatezko bikote-laguna kausatzailearekin batera bizi izan bada ohiko etxebizitzan kausatzailea hil aurreko bi urteetan, eta hura aplikatzeko letretan ezarritako betekizunak betetzen baditu.

Apartatu honen ondorioetarako, ohiko etxebizitzatzat hartuko da PFEZari buruzko Foru Arauak ezartzen dituen baldintzak betetzen dituen (ikus gidaliburu honetako 12.5 atala).

14.3 Jabetasuna

Zerga oinarria kalkulatzeko, erregela hauek aplikatuko dira:

- a) Testamentu-ahalardea erabili gabe duen herentziako ondasun eta eskubideak eskualdatzearen ondorioz lortzen diren ondare irabazi eta galerak, eskualdaketa horrek Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergaren sortzapena ez dakarrenean, herentziak lortutakotzat joko dira beti, eta PFEZari buruzko Foru Arauak kostu bidezko eskualdaketetarako ezartzen dituen arauekin bat zehaztuko da. Eskualdatzen diren ondasun eta eskubideen eskurapen data eta balio gisa kausatzaileak edo herentziak berak horiek eskuratutako uneari dagozkionak hartuko dira.
- b) PFEZari buruzko Foru Arauak 35. artikuluan aipatutako kapital higigarriaren etekinak, besteren kapitalak hartu eta erabiltzea adierazten duten aktiboak eskualdatzeagatik lortutakoak, testamentu-ahalardea erabili gabe duen herentziaren parte badira, eta eskualdaketa horrek Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zergaren sortzapena ez badakar, herentziak lortutakotzat joko dira beti, eta Foru Arau horretan ezarritako arauari jarraituz kalkulatu dira. Eskualdatzen diren aktiboan

eskurapen data eta balio gisa kausatzaileak edo herentziak berak horiek eskuratutako uneari dagozkionak hartuko dira.

- c) Jarduera ekonomikoen etekinak testamentu-ahalardea erabili gabe duen herentziak lortutakotzat joko dira beti, kontuan hartu gabe PFEZari buruzko Foru Arauaren 24.1 artikuluan ezarritako beharkizuna betetzen duen edo ez.

14.4. Oinarri likidagarria

Testamentu-ahalardea erabili gabe duen herentziaren kargura epailearen erabakiz ordaindutako urteko mantenua baino ez da murriztuko, hala badagokio, zerga-oinarri orokorrean eta aurrezpenaren zergaoinarrian.

14.5. Kenkariak

Zergaren kuota likidua kalkulatzeko, kuotan aplikatuko diren kenkari bakarrak ondorengoak izango dira: nazioarteko ezarpen bikoitzarengatik, inbertsioengatik eta beste jarduerengatik ezarritako kenkariak, nazioarteko gardentasun fiskaleko erregimeneko kenkariak eta pertsona desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik kenkaria

14.6. Beste minorazio batzuk

Testamentu-ahalardea erabili gabe duten herentzietatik dagozkien oinarri likidagarri negatiboak, aurrezpenaren zerga oinarriko etekinen saldo negatiboak, jarduera ekonomikoen etekinen saldo negatiboak, ondare galerak, eta kuota nahikoa ez izateagatik aplikatu ez diren kuotako kenkariak bakarrik konpentsatu daitezke, zerga araudiak baimentzen duenean, herentzia horiei dagozkien oinarri likidagarri positiboekin, aurrezpenaren zerga oinarriko etekinen saldo positiboekin, jarduera ekonomikoen etekinetatik datozen saldo positiboekin, ondare irabaziekiko eta kuota positibo osoekin.

14.7. Ordainketa

Testamentu-ahalardea erabili gabe duen herentziak zerga ordaintzeko obligazioa du, eta haren betebeharra da, baita ere, foru arau honetan, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 3/2014 Foru Arauan, eta hura garatzen duten erregelamenduzko xedapenetan ezartzen diren gainerako obligazioak betetzea.

14.8. Zergaldia

Zergaldia urtebete naturala baino laburragoa izango da, baldin eta abenduaren 31 ez den beste egun batean testamentu-ahalardea osorik eta modu ezeztazinean erabiltzen bada, eta hura azken tzeke beste edozein arrazoietako bat gertatzen bada. Horrelakoetan, zergaldia egun horretan amaituko da, eta zerga une horretan sortuko da.

14.9. Erantzukizuna

Testamentu-ahalardea erabili gabe duen herentziari buruz ezarritako obligazio formal eta materialak betetzea herentziaren administratzaileari dagokio.

Orobat, testamentu-ahalardea erabili gabe duen herentziaren administratzailea erantzule subsidiarioa izango da Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren eta Ondarearen gaineko Zergaren ordainketari dagokionez.

Testamentu-ahalorea erabili gabe duen herentziako ondasun eta eskubideek bi zergetan tributatuko dute, haien eduki tzailea zeinahi dela ere, salbu eta edukitzaille hori erregistroko fede publikoak babestutako hirugarren bat bada, edo, ezin inskriba daitezkeen ondasun higigarrien kasuan, onustez etan titulu zuzenarekin justifikatzen bada ondasun eta eskubideok merkataritzako edo industriako establezimendu batean esku-ratu direla.

Horretarako, aurreko paragrafoan aipatutako ondasun eta eskubideen eskualdaketa, ondasun eta eskubide horiek testamentu-ahalorea osorik edo partez eta modu ezeztazinean erabiltzeagatik edo ahalorde hori azkentzeagatik eskualdatzen badira, eskuhartzen duten notarioek, beraiek eskuetsitako agirietan, ohartarazi behar dute ezen ondasun eta eskubide horiekititulu honetan aipatzen diren eta eskualdaketa baino lehen sortutako zergen kuotak ordaintzeari lotuta geratzen direla, ordaintzeko obligazioa preskribatzen ez den bitartean. Era berean, Jabetzako edo Merkataritzako Erregistratzaileek orribazterreko ohar baten bidez adierazi behar dute ondasunak eta eskubideak titulu honetan aipatzen diren eta eskualdaketa baino lehen sortutako zergen kuotak ordaintzeari lotuta geratzen direla, ordaintzeko obligazioa preskribatzen ez den bitartean.

**Ondarearen
gaineko Zerga**

2023

Ondarearen gaineko Zerga

1. Sarrera
 - 1.1 Zein dago aitortzera behartuta?
 - 1.2 Zeri deritzogu ohiko egoitza?
 - 1.3 Zer aitortu behar da?
 - 1.4 Zer ez da aitortu behar?
 - 1.5 Zein da titularra?
 - 1.6 Nola aitortzen da?
 - 1.7 Noiz eta non aurkezten da aitortpena? Nola ordaintzen da?
 - 1.8 Testamentu-ahalordea erabili gabe duen herentziako ondasun eta eskubideak
2. Zerga oinarria
3. Nola baloratzen dira ondasunak, eskubideak eta zorrak?
 - 3.1 Ondasun higiezinak
 - 3.2 Jarduera ekonomikoak
 - 3.3 Kontu korrante 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 fondoetan parte hartzea adierazten duten gainerako baloreak
 - 3.8 Bizitza aseguruak eta aldi baterako edo biziarteko errentak
 - 3.9 Bitxiak, luxuzko larruak, ibilgailuak, urontziak eta aireontziak
 - 3.10 Arte-gaiak eta zaharkinak
 - 3.11 Eskubide errealak
 - 3.12 Administrazio emakidak
 - 3.13 Jabetza intelektual eta industrialetik eratorritako eskubideak
 - 3.14 Kontratuzko aukerak
 - 3.15 Eduki ekonomikoa duten gainerako ondasun eta eskubideak
 - 3.16 Zorrak
4. Oinarri likidagarria
5. Kuota osoa
6. Kuota likidoa
7. Atzerrian ordaindutako zergen kenkaria

1. Sarrera

1.1 Zein dago aitortzera behartuta?

Pertsona fisikoak behartuta daude, obligazio pertsonalagatik, Ondarearen gaineko Zerga aitortzera, baldintza hauek betetzen dituztenean:

- Pertsona fisikoaren errentaren gaineko zergaren kasuan Gipuzkoako Foru Aldundian direnean zergadunak.
- **700.000,00** eurotik gorako zerga oinarria dutenean (zergaren arauen arabera kalkulatu) **eta hortik ordaintzeko kuota likido bat ateratzen denean, edo zirkunstantzia hau bete ez arren, haien ondasun edo eskubideen balioa, zergaren arauen arabera kalkulatu hau ere, ondasun eta eskubide salbuetsiena barne, 3.000.000,00 euro baino handiagoa denean.** Kontuan izan behar da zerga exijitzen dela ondasun garbi osoagatik, ondasunak non dauden kokatuta edo eskubideak non erabili daitezkeen kontuan hartu gabe.

Ez-egoiliar batek Gipuzkoan izan badu bere azken egoitza, Gipuzkoan aitortzea aukeratu ahal izango du obligazio pertsonalagatik. Aukera hori obligazio pertsonalari dagokion aitortpena Gipuzkoako egoiliar izateari utzi dion lehen ekitaldian aurkeztuz egin beharko da.

Lurralde espainiarrean egoitzarik ez duten pertsona fisikoek Ondarearen gaineko Zerga ere aitortu behar dute, obligazio errealeagatik, lurralde espainiarrean dituzten ondasun eta eskubideei dagokienez, 700.00 eurotik gorako zerga oinarria dutenean eta hortik ordaintzeko kuota likido bat ateratzen denean, 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 kokatutaz.

Orobat, zerga honen zergadunak testamentu-ahalardea erabili gabe duten herentziak ere izango dira, hain zuzen 2016ko azaroaren 14ko 4/2016 Foru Araua, Gipuzkoako Lurralde Historikoko zerga sistema Euskal Zuzenbide Zibilar buruzko ekainaren 25eko 5/2015 Legea egokitzen duenak, II. tituluan aurreikusitakoak.

Ondarearen gaineko Zergan jasotako xedapenak aplikatuko zaizkio entitate hauen ondasun garbiari, eta behartuta daude Foru Arauan ezartzen diren obligazioak betetzera.

Zergadunak izango dira ere Espainiako estatuak atzerrian dituen ordezkari eta funtzionarioak zein atzerriko organismo, erakunde edo estatuak Espainian dituztenak. Horiek betebeharrak pertsonalagatik zein errealeagatik geratuko dira zerga honi lotuta, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona Fisikoaren Errentaren gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 3/2014 Foru Arauak zergadun horientzat xedatutakoari jarraituz.

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 urteko egun gehienak 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 2023. urtean, denbora tarte desberdinetan:

Herria	Hilak	Egunak
Madril	5	152
Donostia	4	121
Bilbo	3	92

Nahiz eta Madrilen egun gehiagotan bizi izan (152), Euskal Autonomia Erkidegoan egondakoak (213) batuz gero, ikus daiteke zergadun horri Euskal Autonomia Erkidegoko araudia aplikatu behar zaiola. Ondoren, ikus dezakegunez, Gipuzkoan eman du denbora gehiena (121 egun, Bizkaiko 92 egunen aldean). Beraz, zergadun horrek Donostian izango du egoitza, eta Gipuzkoako Foru Aldundiari ordainduko dio zerga.

- **Interes gune nagusiaren irizpidea:** interesgune nagusia Gipuzkoan duenean, hau da, etekinen zatirik handiena Gipuzkoan lortu duenean (lana, kapital higieztina, jarduera ekonomikoak, ondasun higieztinen ondare irabaziak...).

Ondoko kasuan, adibidez, pertsona fisiko bat herri hauetan bizi izan da 2023. urtean, denbora tarte desberdinetan:

Lurraldea	Egunak
Madril	151
Gipuzkoa	107
Bizkaia	107

Oraingoan, lehen irizpidea (egonaldia) ez da nahikoa ohiko egoitza zehazteko, nahiz eta jakin badakigu egoitza Euskal Autonomia Erkidegoan dagoela. Aztertu behar dugu non duen interesgune nagusia (Bizkaian ala Gipuzkoan), zein foru ogasunetan ordainduko duen zerga zehazteko.

- **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 uestezko bi kasu** finkatu dira, lotura ekonomikoan eta lotura familiarrean oinarrituta:

- **Lotura ekonomikoa:** hiru baldintza hauek betetzen direnean ulertuko da lurralde espainiarrean bizi diren zergadunek egoitza Euskal Autonomia Erkidegoan dutela:
 - Lurralde espainiarrean bizitzea.
 - Urte naturalaren barruan 183 egun baino gehiagotan lurralde espainiarretik kanpo egotea.
 - Euskal Autonomia Erkidegoan kokatuta egotea haien jarduera enpresarial edo profesionalen edo interes ekonomikoen gune nagusia.

Era berean, haien jarduera enpresarial edo profesionalen edo interes ekonomikoen gune nagusia Gipuzkoan

kokatuta dagoenean ulertuko da pertsona fisiko horiek lurralde horretan bizi direla.

- **Lotura familiarra:** behin pertsona fisiko bat lurralde espainiarrean bizi dela uste ondoren, Gipuzkoan legez banandu gabeko ezkontidea eta haren menpe dauden adingabeko seme-alabak bizi direnean izango du ohiko egoitza lurralde horretan, baldin eta pertsona horrek aurkakoa frogatzen ez badu.

1.3 Zer aitortu behar da?

Hau aitortu behar du zergadunak:

- Bere titulartasunpean dauden ondasun guztiak.
- Sortzapean egunean, hau da, 2023ko abenduaren 31n, egozten zaizkion eduki ekonomikoko eskubide guztiak.

1.4 Zer ez da aitortu behar?

Zergadunak ez ditu ondoko ondasun eta eskubideak aitortu behar:

1. Zergadunaren **ohiko etxebizitza**⁹⁶, gehienez 300.000,00 euroraino.
2. **Euskal Kultur Ondareko ondasunak**, baldin eta babes ertain edo bereziko kultura ondasunak badira Euskal Kultur Ondareari buruzko maiatzaren 9ko 6/2019 Legean aurreikusitakoaren arabera.
3. **Autonomia Erkidegoen Ondare Historikoa** osatzen duten ondasunak, erregistratuak eta kalifikatuak daudenean, eta **Espainiako Ondare Historikoa** osatzen dutenak.
4. **Arte-gaiak eta zaharkinak**, baldin eta haien balioa ez bada iristen Espainiako Ondare Historikoari buruzko ekainaren 25eko 16/1985 Legearen 26.4 artikuluan aurreikusitakoaren ondorioetarako ezartzen diren zenbatekoetara.
5. **Museo edo kultur erakundeek gordailuan lagatako arte-gaiak, zaharkinak eta bildumak**, haietan gordailatzen diren bitartean. Baldintzak:
 - Irabazteko asmorik ez izatea.
 - Lagapenaldia hiru urtetik beherakoa ez izatea.
6. **Artistaren artelana bera**, egilearen ondarean jarraitzen duen bitartean.
7. **Artelanak eta zaharkinak dituzten entitateen kapital edo ondareko partaidetzen gaineko jabetza osoa, jabetza soila eta biziarteko gozamen eskubidea**, baldin eta entitate horiek, gutxienez hiru urtez, gordailu iraunkor moduan lagatzen badizkiete museoei edo irabazi-asmorik gabeko kultur erakundeek jendaurrean erakusteko, gordailupean dauden bitartean. Apartatu honetan aurreikusitako salbuespena ondasun horien balioaren eta entitate partaidetuaren aktibo osoaren arteko proportzioari dagokion balio zatiari aplikatuko zaio.
8. **Etxeko ostilamendua**, salbu eta bitxiak, luxuzko larruak, ibilgailuak, urontziak, aireontziak, arte-gaiak, zaharkinak.
9. **Eduki ekonomikoko eskubideak**, aurrezpen tresna hauetan:

a) Bazkide osoen edo arrunten **eskubide kontsolidatuak** eta onuradunen eskubide ekonomikoko, **borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitate batean**.

b) Partaideen **eskubide kontsolidatuak** eta onuradunen eskubide ekonomikoko, **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 planei** subjektu pasiboak egindako ekarpenei dagozkien **eduki ekonomikoko eskubideak**, hartzailearen kontribuzioak barne.

e) Enpresen gizarte aurreikuspeneko planekin zer ikusirik ez duten **eduki ekonomikoko eskubideak**, baldin eta enpresek pentsio 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**.

10. **Jabetza intelektual edo industrialetik** eratorritako eskubideak, egilearen ondarean dauden bitartean, eta jabetza industrialaren kasuan, jarduera ekonomikoei atxikita ez daudenean.
11. **Salbuetsita dauden etekinak sortzen dituzten baloreak**⁹⁷.

12. **Atzerrian kokatuta dauden** eta Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren urtarrilaren 17ko 3/2014 Foru Arauak aipatutako **langile lekualdatuen araubide berezia** aukeratu duten zergadunaren titulartasunekoak diren ondasun eta eskubideak.

Zenbaki honetan aurreikusitako salbuespena aplikatzen duten zergadunek ezingo dute aplikatu foru arau honen 34. artikuluan ondasun eta eskubide berdineterako aurreikusitako den kenkaria.

Apartatu honetan ezarritakoa berdin aplikatuko zaie araubide berezi hau aukeratzen duen zergadunaren ezkontideari, 2003ko maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikoteko bikotekideari eta zergadunaren familia unitateko kideei, baldin eta lekualdatzearen ondorioz Gipuzkoan zerga egoitza hartzen badute eta lurralde espainiarerako lekualdaketa gertatzen den zergaldiaren aurreko 5 urteetan Espainiako egoiliarrik izan ez badira.

13. **Langileek beren entitate enplegu-emaitetik jasotzen dituzten akzio edo partaidetzen gaineko aukerak**, baldin eta horiek emateko unean entitate hori sorrera berriko entitate berritzaile bada Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2014 Foru Arauaren 89 ter artikuluko 1. apartatuan xedatutako moduan, eta artikuluko horren 4. apartatuko baldintzak betetzen baditu.

⁹⁶ Ohiko etxebizitza Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan halakotzat hartutakoa izango da

⁹⁷ Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergak 14. artikuluan jasotakoaren arabera salbuetsitako baloreak.

14. Baita ere salbuetsita egongo da, **zergadunaren zerbitzuak jasotzen dituen entitateko kapitalaren edo ondarearen gainen dauden partaidetzen jabetza osoa** (entitateok merkatu antolatuetan negoziatuak izan zein ez), zerbitzuengatik jasotzen den ordainsaria, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren foru arauan ezarritakoaren arabera, hartzailearentzat lanaren etekina izan zein jarduera ekonomikoaren etekina izan.

Ondorio horietarako, entitateak bete egin behar ditu Sozietate izaera izan edo ez, entitatearen jarduera nagusia ez izatea ondare higigarri edo higiezin baten kudeaketa alde batetik, eta bestetik, entitatea ez izatea ondare-sozietatea, Sozietate gaineko zergak dioenaren arabera. Horretaz aparte, ezinbestekoa da zergadunak lanagatik edo jarduera ekonomikoengatik berak partaidetutako entitateetik lortzen dituen etekinak errenta iturri nagusia izatea, gutxienez, lanaren eta jarduera ekonomikoaren etekin guztien 100eko 50eko portzenta-jean, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergan.

Salbuespen hau aplikatuko zaie bai zergadunaren zerbitzuak jasotzen dituen entitateko kapitalaren edo ondarearen gaineko partaidetzei bai entitate hori parte den sozietate taldeko gainerako entitateetako partaidetzei; horretarako, Merkataritza Kodearen 42. artikuluan definitutakoa hartuko da sozietate taldeztat.

Entitate partaidetuak ez badu kotizatzen bigarren mailako merkatu antolatu batean, 1.4 apartatu honen bukaerako azken puntuan jasotako mugak aplikatuko dira, "HONAKO HAUEI EZ ZAIE APLIKATUKO AURREKO 14, 15 ETA 16 ZENBAKIETAN JASOTAKO SALBUESPENAK..." izenburupean jasota daudenak.

Entitate bateko kapital partaidetzen gaineko jabetza osoa salbuetsita egongo da, halaber, entitate horrek betetzen dituenean Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 3/2014 Foru Arauak 89. artikuluan 1.c) eta 4. apartatuetan ezarritako beharkizunak, betiere baldin eta 89. artikuluan 1. apartatu horretako a) eta b) letratan aipatzen diren entitateei egindako zerbitzuengatik zergadunak jasotzen dituen lan etekinak bere errenta iturri nagusi badira 14. zerbaki honetako bigarren paragrafoan ezarritako eran.

Baldin eta senar-emazteen edo izatezko bikotearen araubide ekonomikoa aplikatuta, partaidetzak bi ezkontideenak edo izatezko bikoteko bi kideenak badira, 14. zerbaki honetan ezarritako salbuespenak biek aplikatu ahal izango dituzte, nahiz eta bietako batek bakarrik bete bigarren paragrafoan edo, kasua bada, aurreko paragrafoan ezartzen diren betekizunak.

Entitate batek ondare higigarria edo higiezina kudeatzen duela eta, beraz, jarduera ekonomiko bat egiten ez duela ulertuko da ekitaldi sozialeko 90 egunetan baino gehiagotan zirkunstantzia hauetako bat gertatzen denean:

- a) Bere aktiboaren erdia baino gehiago baloreez osatuta egotea, edo
- b) Bere aktiboaren erdia baino gehiago jarduera ekonomikoari lotuta ez egotea.

Hala aktiboaren balioa nola jarduera ekonomikoari atxiki gabeko ondare elementuena kontabilitateetik ondorioztatuko dira, baldin eta kontabilitateak sozietatearen benetako ondare egoera zehazki islatzen badu.

Jarduerari lotu gabeko baloreez edo ondare elementuez osatutako aktiboaren zatia kalkulatzeko:

1.- Ez dira konputatuko balore hauek:

— Legezko eta arauzko eginbeharrak betetzeko edukitzen direnak.

—Jarduera ekonomikoak egitearen ondorioz ezarritako kontratu harremanetatik sortutako kreditu eskubideak barnean dituztenak.

— Balore sozietateek beren xedea den jardueran aritzearen ondorioz dauzkatenak.

—Gutxienez boto eskubideen 100eko 5 (edo, baldin eta sozietate partaidetuaren akzioek kotizatu egiten badute, haien 100eko 3) eman eta parte-hartzea zuzentzeko eta kudeatzeko helburuaz edukitzen direnak, baldin eta, ondorio horietarako, balibide material eta pertsonalen antolamendu egokia bada go eta partaidetutako entitatea lauki honetan sartuta ez badago.

— Pertsona fisikoek arrisku-kapitaleko sozietate eta funtsetan zeharka parte hartzea ahalbidetzen dutenak, Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko VI. tituluko IV. kapituluan ezarritako araubide berezia aplikagarri zaienean, baldin eta Foru Arau horren 14. artikuluan ezarritako beharkizunak betetzen badituzte.

2.- Ez dira konputatuko ez balore gisa eta ez jarduera ekonomikoari atxiki gabeko elementu gisa eskuratze prezioa entitateak lortutako mozkin banatu gabeen zenbatekoa baino handiagoa ez dutenak, baldin eta mozkin horiek jarduera ekonomikoak egitetik eratorriak badira, urtean bertan nahiz aurreko 10 azken urteetan lortutako mozkinen zenbatekoaren mugapean. Ondorio horietarako, jarduera ekonomikoetatik etorritako mozkinekin parekatzen dira aurreko paragrafoaren azken bi gidioetan azaltzen diren balioetatik etorritako dibidenduak, baldin eta partaidetutako entitateak lortutako diru-sarrerak, 100eko 80ean gutxienez, jarduera ekonomikoak egitetik badatoz.

3.- Era berean, ondasun higiezinak ez dira hartuko jarduera ekonomikoari atxikitako ondasuntzat, haien gaineko eskubide errealak laga edo eratu direnean, barruan sartuta haien errentamendua eta azpierrantamendua, ezta aktibo korrontetat jotzen direnak ere, salbu eta zirkunstantzia hauetako edozein gertatzen bada:— Ondasun horien gaineko eskubide errealak lagatzeko edo eratzeko eragiketa horiek Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko 42. artikuluan aipatzen diren pertsona edo entitate lotuen alde egitea edo Merkataritza Kodearen 42. artikuluan xedatutakoari jarraituz osatutako talde bateko entitateen artean gauzatzea.

— Higiezinaren errentamendu, salerosketa, eraikuntza edo sustapen jarduera ekonomiko bati atxikita egotea, entitatearen urteko batez besteko plantilla gutxienez besteren konturako bost langilekoa izan dadin lanaldi osoan eta dedikazio osoarekin. Ondorio hauetarako, Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko 42. artikuluan ezarritakoaren arabera zergadunari lotutzat hartzen diren langileak konputatu gabe utziko dira.

— Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko 14.2.c) artikuluan ezarritako gainontzeko baldintzak.

Entitateak beste entitate batzuetan ere parte hartzen duenean, ulertuko da ez duela ondare higigarri bat kudeatzen, baldin eta, entitate horietako bakoitzean zuzenean gutxienez boto eskubideen 100eko 5 (edo, baldin eta sozietate partaidetuaren akzioek kotizatu egiten badute, haien 100eko 3) edukita, partaidetzak zuzendu eta kudeatzen baditu baliabide pertsonal eta materialak antolatuz. Horretarako, beharrezkoa izango da entitate partaidetuen jarduera nagusia ondare higigarri edo higiezin baten kudeaketa ez izatea, lauki honetan jasotakoaren arabera.

15. Pertsona fisikoek **beren jarduera ekonomikoari** atxikita dituzten ondasun eta eskubideak, baldin eta jarduera hori ohikotasunez, pertsonalki eta zuzenean egiten bada, eta zergadunaren errenta iturri nagusia bada.

Ondasun eta eskubide horien artean sartu behar dira bi ezkontideek edo izatezko bikoteko bi kideek amonunean dituztenak.

Errenta bat errenta iturri nagusizat hartzen da PFE-Zaren zerga oinarriaren 100eko 50, gutxienez, jarduera ekonomikoaren etekin garbietatik datorkionean. Hori kalkulatzeko, ez dira konputatuko ez hurrengo 16. apartatuan aipatutako entitateetan egiten diren zuzendaritza funtzioen ordainsariak, eta ez entitate horietan parte hartzeagatik ematen den ezin ordainsari.

Zergadun batek bi jarduera ekonomiko edo gehiago egiten baditu esandako moduan, haiei atxikitako ondasun eta eskubide guztiak egongo dira salbuetsita, eta aurreko paragrafoan jasotakoaren ondorioetarako, jarduera guztien etekin multzoa hartuko da errenta iturri nagusizat.

16. Merkatu antolatuetan kotizatutako zein kotizatu gabeko **entitateetako kapital edo ondare partaidetzen** jabetza osoa, jabetza soila eta biziarteko usufuktu eskubidea, baldintza hauek betetzen badira:

– Sozietate izaera izan edo ez, entitatearen jarduera nagusia ez izatea ondare higigarri edo higiezin baten kudeaketa. Sozietate baten jarduera ondare higigarri edo higiezin baten kudeaketa izango da aurreko 15. zenbakiko laukian ezarritako baldintzak betetzen baditu. Ondorio horietarako:

- Entitateak beste entitate batzuetan ere parte hartzen duenean, goian ezarritakoari ere erreparatuko zaio ulertzeko partaidetutako entitateek ez dutela jarduera nagusi gisa ondare higigarri edo higiezin bat kudeatzea.
- Entitatea aurreko 5 eta 6 zenbakietan adierazitako baldintzak betetzen dituzten artelanen eta zaharkinen titularra bada, ulertuko da ondasun horiek ez direla joko jarduera ekonomikoari ez atxikitat.

– Entitateak sozietate izaera duenean, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauaren 14. artikuluan jasotako kasuak ez gertatzea.

– Zergadunak entitatearen kapitalean duen partaidetza gutxienez 100eko 5koa (edo, sozietate partaidetuko akzioek kotizatu egiten badute, 100eko 3koa) izatea, banaka aintzat hartuta, edo 100eko 20koa berearekin batera ezkontidearena, izatezko bikote lagunarena, aurreko zein ondorengo ahaideena, edo laugarren mailako zeharkako ahaideena aintzat hartuta (ahaidetasunaren jatorria izan daiteke odolkidetasuna,

ezkontza, izatezko bikotea edo adopzioa). Ahaidetasun taldea mugatzeari begira, erreferentziatzko pertsona zergaduna izango da.

– Zergadunak entitatean zuzendaritza lanak egitea benetan, eta horregatik bere jarduera ekonomikoaren eta lan pertsonalaren etekin guztien 100eko 50etik gorako ordainsaria jasotzea. Ondorio horietarako, aurreko 15 puntuko jardueren etekinak ez dira konputatuko salbuetsita daudenean. Entitatean duen partaidetza aurreko gidoian aipaturiko pertsonetako batekin edo batzuekin batera duenean, zuzendaritza funtzioak eta hortik datozen ordainsariak ahaidetasun taldeko pertsona batek bederen izan behar ditu, salbuespenerako eskubidea denek izatea eragotzi gabe.

Pertsona bera zuzenean hainbat entitateetako partaidetzen titularra denean eta haietan apartatu honetan jasotako baldintzak betetzen direnean, aurreko azkeneko gidoian aipatutako portzentajea bereizita kalkulatu da entitate horietako bakoitzarentzat.

Salbuespenak ez du hartuko jarduera ekonomikoa egiteko beharrezkoak ez diren aktiboen balioan partaidetzei dagokien zatia. Balio hori Ondarearen gaineko Zergaren Foru Arauan jasotako erregelen arabera kalkulatu da (ikus gidaliburu honetako 3. atala eta, bereziki, 3.6 eta 3.7 atalak), eta jardueraren ondorio ez diren zorrak gutxituta egongo da.

Era berean, salbuetsita egongo dira entitateen kapitaleko edo ondareko partaidetzen gaineko jabetza osoa, jabetza soila eta biziarteko gozamen eskubidea, merkatu antolatuetan kotizatu edo ez, entitateak partaidetza desegitea eragiten duen kapital zabalkuntzako eragiketa bat egin duenean eta, horren ondorioz, partaidetza portzentajea 100eko 5etik edo 100eko 3tik behera murriztu bada. Horretarako, kapital zabalkuntzaren eragiketaren aurreko lehen sortzapenaren uenean, zergadunak 16. zenbaki honetan jasotako salbuespena aplikatzeko baldintzak bete behar izan ditu.

Salbuetsita egongo dira, halaber, entitateen kapitaleko edo ondareko partaidetzen gaineko jabetza osoa, jabetza soila eta biziarteko gozamen eskubidea, merkatu antolatuetan kotizatu edo ez, partaidetza ahaideei kosturik gabe eskualdatu bazaie eta ez bada betetzen 16. zenbaki honetako hirugarren gidoian ezarritako 100eko 20ko portzentajea. Ondorio horietarako, zergadunaren eta bere ahaideen partaidetza guztiak, zuzenean edo zeharka, ahaide horiek entitatean edo beste enpresa talde batean edukitzera bideratutako entitate baten bitartez eduki beharko dira. Partaidetzak dituen entitateak 100eko 25etik gorako partaidetza portzentajea izan beharko du 16. zenbaki honetako lehenengo bi gidoietan azaldutako baldintzak betetzen dituen entitatearen kapitalean, eta aipatutako ahaidetako batek laugarren gidoian ezarritako baldintza bete beharko du. Kasu horretan, paragrafo honetan aipatzen diren ahaide gutzietatik aplikatuko zaie salbuespena.

14, 15 eta 16 puntuetan azaldutako salbuespenei dagokienez, honako hau argitzea komeni da:

- a) Ulertzen da aktibo bat beharrezkoa dela jarduera ekonomiko bat egiteko, jarduera horri atxikitako elementu bat denean, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauaren 26. artikuluan ezarritakoaren arabera. Guztiarekin ere, entitate baten funts propioetan parte hartzea adierazten duten aktiboak jarduera ekonomikoari atxikita egon daitezke.

- b) Ibilgailu, itsasontzi eta aireontziekin erlazioatutako aktiboak atxikitzen hartuko dira haien gastuak kengarriak diren proportzio berdinean.
- c) Salbuespena aplikatzeko beharkizunak eta baldintzak 2023ko abenduaren 31n bete behar dira.
- d) Aktiboak ez dira hartuko jarduera ekonomiko bat gartzeko ez-beharrezkotzat haien eskurapen prezioak entitateak lortu dituen mozkin banatu gabeen zenbatekoa gaintzen ez duenean, betiere baldin eta mozkin horiek jarduera ekonomikoetatik baldin badatoz; urtean bertan nahiz aurreko azken 10 urteetan lortutako mozkinen zenbatekoa izango da muga. Paragrafo honetan xedatutakoa aplikatzeagatik aktibo ez-beharrezkotzat hartzen ez diren elementuek ezingo dute gaintitu aktibo osoaren 100eko 75.
- e) Aurreko paragrafoan xedatutakoaren ondorioetarako, jarduera ekonomikoetatik datozen mozkinekin parekatuko dira ondorengo hauek:
 - Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauaren 14.2.a) artikuluko azken bi marratxoetan aipatzen diren balioetatik datozen dibidenduak
 - Partaidetza horiek eskualdatzeagatik lortutako gainbalioak, baldin eta entitate partaidetuak lortutako diru-sarrerara guztien 100eko 80 gutxienez jarduera ekonomikoetatik baldin badator.

HONAKO HAUEI INOIZ EZ ZAIE APLIKATUKO AURREKO 14, 15 ETA 16 ZENBAKIJAN JASOTAKO SALBUESPENAK, SALBU ETA AURREKO APARTATUKO D) ETA E) IZKIETAN XEDATUTAKO APLIKATU BEHAR BAZAIE:

- * Printzipioz salbuetsita dauden ondasun higiezinak, aurreko 16. zenbakian ezarritakoaren arabera, horiek laga badira edo haien gainean eskubide errealak eratuta badaude, haien errentamendua edo azpierrementendua barne, non eta ondasun horiek ez dauden atxikita higiezin errentamenduko jarduera bati, eta hura egiten duen zergadunak, gutxienez, ez duen soldatapeko BOST langile, lanaldi osoan eta dedikazio eksklusiboarekin. Ondorio horietarako, enplegatuak ez dira konputatuko zergadunarekin harremana dutenean (ezkontidea, izatezko bikote-laguna, aurreko edo ondorengo ahaideak, laugarren mailako zeharkako ahaideak, izan ahaidetasunaren jatorria odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotea edo adopzioa), edo sozietateen gaineko zergaren foru arauko 42. artikuluan ezarritakoaren arabera lotutako pertsonak direnean.
- * Ustiapen ekonomikoak atxiki gabeko ondasun higiezinak partaidetzen balioan dagokien zatiari. Era berean, salbuespena ez zaio aplikatuko aurreko 16. zenbakian aipatzen diren eta ondasun higiezinak partaidetzen balioan dagokien zatiari, Ondarearen gaineko Zergaren foru arau 18. artikuluko azken paragrafoan jasotakoaren arabera (ikus 3.7 atalean adierazitako oharra), higiezin horiek hirugarrenei lagatzen zaizkienean edo haien gainean eskubide errealak eratzten direnean, horren barruan sartuta ondasun horiek errentan edo azpierrementen ematea, salbu eta zirkunstantzia hauetako edozein gertatzen bada:
 - Ondasun higiezinak lagatzeko edo haien gaineko eskubide errealak eratzeko eragiketarako Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 42. artikuluan aipatzen diren pertsona edo entitate lotuen alde egitea edo Merkataritza Kodearen 42. artikuluan xedatutakoari jarraituz osatutako talde bateko entitateen artean gautzatea.
 - Urteko batez besteko plantillan entitateak gutxienez besteren konturako bost langile izatea soldatapean, lanaldi osoan eta dedikazio osoarekin. Ondorio horietarako, konputatu gabe utziko dira zergadunarekin harremana duten langileak (ezkontidea,

izatezko bikote-laguna, aurreko edo ondorengo ahaideak edo laugarren mailako zeharkako ahaideak) edo Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 42. artikuluan jasotako eran lotutakoak.

Batez besteko plantilla zehazteko orduan, langile hauek hartuko dira kontuan: aurreko paragrafoan jasotako beharkizunak bete eta, zuzenean edo zeharka, zergadunaren 100eko 25eko partaidetza edo handiagoa duten entitateetan dihardutenak, baldin eta partaidetza horiek aurreko 14, 15 eta 16 zenbakietan jarritako beharkizunak betetzen badituzte. Zentzu horretan, batez besteko plantilla zehazteko garaian zer entitate multzo hartu daitezkeen kontuan finkatzearen, aurreko 16. zenbakiko salbuespenean azaldutako lehenengo bi gidoietan ezarritako beharkizunak zergadunaren zuzeneko zein zeharkako partaidetza duten entitate guztietan bete behar dira, eta salbuespen horretan aipatutako laugarren gidoian ezarritako beharkizuna zergadunaren zuzeneko partaidetza duten entitateetan bakarrik konputatu behar da.

Puntu honetan jasotako eskusioa ez da aplikatuko Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauak VI. tituluko VIII. kapituluaren jasotako higiezin errentamendu kualifikatuentzako araubide berezia aplikatzen duten entitateetako partaidetzen kasuan, foru arau horren 115. artikuluko 1. apartatuan aipatutako kasuetan (hau da, entitatearen urteko batez besteko plantilla bost langilekoa denean, hain zuzen ere, besteren konturako langileak, lansai osoak eta dedikazio eksklusiboak dutenean, Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko 42. artikuluan ezarritakoaren arabera zergadunarekin lotutak jotzen diren langileak zenbatu gabe).

* Aurreko 16. zenbakian aipatu diren partaidetzen balioan bigarren mailako merkatu ofizialean kotizatutako baloreei, inbertsio kolektiboko erakundeetako partaidetzei eta Ondarearen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 20. artikuluko ibilgailu, ontzi eta aireontziei dagokien zatia (ikus 3.9 atala), foru arau horren 18.1 artikuluko azken paragrafoan aurreikusitakoarekin bat (ikus 3.7 atalean aipatutako oharra).

Paragrafo honetan aurreikusitako eskusioa ez da aplikatuko partaidetzen balioaren zatia ondoko hauei dagokienean:

a) Bigarren mailako merkatu ofizialean kotizatutako baloreei, baldin eta zergadunak gutxienez boto eskubideen 100eko 3 badu eta partaidetzok baliabide pertsonal eta materialak egoki antolatuz zuzendu eta kudeatzen baditu.

b) Ibilgailu, itsasontzi eta aireontziei, betiere, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauak 31. artikuluan 3. eta 4. apartatuetan jasotakoarengatik, eta, kasua bada, gehieneko eskurapen balio kengarriari erreparatuta, haien errentamendu, lagapen edo balio galerarekin erlazioatutako gastuak kengarriak diren proportzioan.

* Inbertsio kolektiboko erakundeetako partaidetzei.

1.5 Zein da titularrak?

Ondasun eta eskubideen titularrak zein den zehazteko, kontuan hartuko dira titulartasun juridikoari buruz kasu bakoitzean aplikagarriak diren arauak, betiere zergadunak aurkeztu edo Administrazioak aurkitutako frogak aintzat harturik. Titulartasun juridikoari buruzko arauak dira, esate baterako, ezkontzaren erregimen ekonomikoa arautzen duten xedapenak, eta familiako kideen artean edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera osatutako izatezko bikoteko kideen arteko ondare harremanei kasu bakoitzean aplikagarri zaien legeria zibilean jasotakoak.

Gertatzen bada ezkontzaren erregimen ekonomikoa edo ondare erregimena arautzen duten xedapenen arabera ondasun edo eskubide bat bi ezkontideena edo izatezko bikoteko bi ki-

deena dela, balioa erdibana egotziko zaie, non eta ez den frogatzen badagoela beste partaidetza kuota bat.

Ondasun edo eskubideen titulartasuna behar bezala frogatzen ez bada, Zerga Administrazioak erregistro fiskal batean edo izaera publikoko beste batean titular gisa azaltzen dena hartu ahal izango du titulartzat.

Kargak, zorrak eta betebeharrak aurreko arau eta irizpideei jarraiki egotziko zaizkie zergadunei.

Onartu gabeko herentzien ondasunak eta eskubideak herentziara deitutakoei eta haien oinordekoei egotziko zaizkie, testamentuko xedapenetan eta legeria zibilean xedatutakoaren arabera.

Testamentu-ahalardea erabili gabe duten herentzietan gozamen eskubiderik badago, aurreko arauak aplikatuko dira gozamenaren zuzendunari.

Jabetza soilaren balioari dagokionez, edo inolako gozamenunik ez dagoenean, testamentu-ahalardea erabili gabe duten herentziak zergapetuko dira azaroaren 14ko 4/2016 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko zerga sistema Euskal Zuzenbide Zibilaren berezitasunetara egokitzen duenak, II. tituluan ezarritakoaren arabera.

Ondasun edo eskubideak eskuratu badira kontraprestazioa osorik edo zati batean geroratuta, zergaren arauen arabera ondare elementuak duen balioa eskuratzailerari egotziko zaio osorik, eta eskuratzailerak bere zorren artean sartu beharko du geroratutako kontraprestazioaren zatia.

Eskualdatzailerak, bere aldetik, bere ondareko eskubideen artean sartuko du geroratutako kontraprestazioaren zatiari dagokion kreditua.

Ondasunak jabari-erreserbaz saltzen badira, eta ondasunaren jabetza eskuratzailerari eskualdatzen ez zaion bitartean, haren eskubidea zergaren sortzapen egunera arte emandako kopuru guztiengatik konputatuko da. Kopuru horiek eskualdatzaileraren zorrak izango dira, eta hari egotziko zaio zergaren arauak ondare elementuari ematen dioten balioa.

1.6 Nola aitortzen da?

Ondarearen gaineko zergaren aitortpena **banaka** aurkezten da.

Familia unitate bateko kide izanik ere, zergadun bakoitzak banaka aurkeztu behar du aitortpena, bere ondarea indibidualizatu. Barea den aitortpena besterik ez du aurkeztu behar.

1.7 Noiz eta non aurkezten da aitortpena? Nola ordaintzen da?

Aitortpena aurkezteko epea 2024ko apirilaren 11an hasi eta urte bereko uztailearen 1ean amaituko da, biak barne.

Modalitate hau erabil daiteke zerga honen aitortpena aurkezteko:

- Telematikoa (internet).

ERNE: zergadunak modalitate honen bidez bakarrik aurkez dezake aitortpena.

Modalitate honen erabiltzailerak izan daitezke:

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

Prozedura

Hona hemen urteko ondasunaren aitortpena internet bidez aurkezteko urratsak:

1) Datuak betetzea:

ZergaBidea laguntza programa erabili behar da. Gure webgunean bakarrik eskura daiteke. Zergadunek eta ordezkarri profesionalak programa berdina dute.

ADI: autolikidazioa egitean, zergadunek zerrendatu behar dituzte euren titulartasuneko ondasun eta eskubide guztiak, salbuetsitakoak barne. Ondasun eta eskubideak 3. apartatuko erregelen arabera baloratuko dira.

2) Transmititzea:

- Zergadunak: B@kQ sinadura elektronikoa aurreratua edo ziurtagiri elektronikoa kualifikatua (edo balioztatua) erabiliz. Ezin da bidali kontraste datuarekin.

- Ordezkarri profesionalak: Ziurtagiri elektronikoa kualifikatua (edo balioztatua) erabiliz

3) Frogagiriak aurkeztea (zergadunak edo ordezkarri profesionalak): ez da frogagiririk aurkeztu behar. Aurkezpena amaitzen da aitortpena Internet bidez bidaltzen denean. Dena den, preskripzio epeak dirauen bitartean, beharrezkoa da gordeztea bai ondasun eta eskubideen nahiz zor eta obligazioen titulartasun zein balorazioari buruzko frogagiri eta egiaztagiriak, eta bai autolikidazioetan jasotzen diren kenkariarenak.

Autolikidazioaren emaitza

Ordaintzekoa

Ordaintzea modalitate nagusia helbideratzearena da. Modalitate honetan, zerga zorra 2024ko uztailearen 2an kargatzen da zergadunak adierazitako kontuan.

Gainera, ordaintzea-pasabidearen bitartez zorraren ordaintzea aurreratuta daiteke, helbideratzearen eguna noiz iritsiko zain egon gabe.

Ordaintzeko beste modalitate bat ordaintzea-gutuna da. Ordaintzea gutuna erabiltzen bada, Entitate finantzarioak baliabide horrekin ordaintzeko eskaintzen dituen hainbat bide erabil daitezke (Entitatearen lehiatila, kutxazain automatikoa, banka elektronikoa). Ordaintzea gutuna lortzen da ZergaBidea plataforman, edo departamentuko herritarren arretarako bulegoetan.

1.8. Testamentu-ahalardea erabili gabe duen herentziako ondasun eta eskubideek

Testamentu-ahalardea erabili gabe duen herentziari buruz aurreko ezarritako obligazio formal eta materialak betetzea herentziaren administratzaileari dagokio.

Orobat, testamentu-ahalardea erabili gabe duen herentziaren administratzailea erantzule subsidiarioa izango da Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko eta Ondarearen gaineko zergen ordaintzari dagokionez.

Testamentu-ahalardea erabili gabe duen herentziako ondasun eta eskubideek bi zergatan tributatu dute, haien edukitzailea zeinahi dela ere, salbu eta edukitzaile hori erregistroko fede publikoak babestutako hirugarren bat bada, edo, ezin inskriba daitezkeen ondasun higigarrien kasuan, onustezetan titulu zuzenarekin justifikatzen bada ondasun eta eskubideek merkataritzako edo industriako establezimendu batean eskuratu direla.

Horretarako, aurreko paragrafoan aipatutako ondasun eta eskubideen eskualdaketan, ondasun eta eskubide horiek testamentu-ahalardea osorik edo partez eta modu ezeztazinean erabiltzeagatik edo ahalorde hori azkentzeagatik eskualdatzen badira, eskuhartzen duten notarioek, beraiek eskuetsitako agirietan, ohartarazi behar dute ezen ondasun eta eskubide horiek titulu honetan aipatzen diren eta eskualdaketa baino lehen sortutako zergen kuota ordaintzeari

lotuta geratzen direla, ordaintzeko obligazioa preskribatzen ez den bitartean. Era berean, Jabetzako edo Merkataritzako Erregistratzaileek orribazterreko ohar baten bidez adierazi behar dute ondasunak eta eskubideak titulu honetan aipatzen diren eta eskualdaketa baino lehen sortutako zergen kuotak ordaintzeari lotuta geratzen direla, ordaintzeko obligazioa preskribatzen ez den bitartean.

2. Zerga oinarria

Zergadunaren ondare garbiaren balioa izango da **zerga oinarria**.

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.

Ez dira kenduko ondasun salbuetsiei dagozkien zamak eta kargak.

Ez dira kengarriak izango:

- Ondasun edo eskubide salbuetsiak eskuratzeko hartutako zorrak eta obligazioak. Salbuespena partziala denean, zorren eta obligazioen zati proportzionala izango da kengarria, hala badagokio.
- Abalatutako kopuruak, harik eta, zordun nagusiaren aurkako eskubidea baliatu eta hark huts egiteagatik, abal-emailea zorra ordaintzera behartuta geratu arte. Betebeharra solidarioa bada, abalatutako kopuruak ezin izango dira kendu eskubidea abal-emailearen aurka baliatu arte.
- Ondasun bat eskuratzeko geroratutako prezioa bermatzen duen hipoteka, prezio geroratua edo zor bermatua kengarria izatea eragotzi gabe.

Ondasunak edo eskubideak eskuratzeko hartutako zor eta obligazioengatik aplikatzen den kenkaria ezingo da izan inolaz ere zerga honen arauen arabera haiei dagokien balorazioa baino handiagoa.

Zerga ordaintzeko obligazio erreala dagoen kasuetan, bi hauek bakarrik izango dira kengarriak: lurralde espainiarrean kokatuta dauden, bertan erabili daitezkeen edo bertan bete behar diren ondasun eta eskubideei dagozkien zamak eta kargak, eta zerga honi lotutako ondasun eta eskubideetan inbertitutako kapitalengatik sortutako zorrak.

ERNE: ondasun garbia zehazterakoan, salbuetsitako ondasunen kargak ez dira kenkaridunak izango.

LABURPENA:

- + Kuota osoa
- Atzerrian ordaindutako zergen kenkaria
- Ondarearen gaineko Zergarengatik ordaindu beharreko kuota

Kuota likidoa

3. Nola baloratzen dira ondasunak, eskubideak eta zorrak?

Aurretik ikusi den bezala, ondoko hauek baloratu behar dira zergaren zerga oinarria kalkulatzeko:

- Zergadunaren titularitateko ondasun eta eskubideak.
- Zergari lotutako ondasun edo eskubideen balioa murrizten duten karga errealak.

- Zergadunaren erantzukizunari lotutako zor eta betebeharrak pertsonalak.

Azter ditzagun kontzeptu horiek guztiak.

3.1 Ondasun higiezinak

3.1.1 Ondasun higiezin hiritar edo landatarrak

Hiri zein landa izaerako ondasun higiezinak balio katastrala arabera konputatuko dira.

Zergaren sortzapen egunean ondasun higiezinak ez badute balio katastralik edo atzerrian kokatuta badaude, eskurapen balioaren arabera konputatuko dira, betiere balio hori Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko urtarilaren 17ko 3/2014 Foru Arauaren 45. artikuluko 2. apartatuan jasotako koefizienteekin eguneratu eta gero.

3.1.2 Eraikitzen ari diren ondasun higiezinak

Ondasun baliotzat hartuko da eraikuntza horretan zergadunak 2023ko abenduaren 31ra arte inbertitu dituen zenbatekoak eta orubearen ondasun balioa.

Jabetza horizontala egonez gero, orubearen balioan duen zati proportzionala tituluan finkaturiko portzentajearen arabera zehaztuko da.

3.1.3 Jabetza anitzeko kontratuen edo antzekoen indarrez eskuratutako ondasun higiezinaren gaineko eskubideak

- Ondasun higiezinaren titulartasun partziala badakarte, 3.1.1. puntuko arauari jarraikiz baloratuko dira.
- Ondasun higiezinaren titulartasun partzialik ez badaukarte, ziurtagirietan edo bestelako titulu adierazgarrietan ageri den eskurapen prezioaren arabera baloratuko dira. Uztailearen 6ko 4/2012 Legean aurreikusitako eskubideak –bertan arautzen dira turismo-ondasunak txandaka aprobetxatzeko kontratuak, iraupen luzeko opor-produktuak eskuratzeko kontratuak, eta birsalitze eta truke kontratuak, eta zenbait zerga arau ematen dira–, modu berean baloratuko dira, haien izaera edozein dela ere.

OHARRA: 1985eko maiatzaren 9a baino lehenagoko kontratuen indarrez errentan emandako ondasun higiezinak. Sortutako errentaren %4 kapitalizatuz baloratuko dira, betiere horrela kalkulaturako balioa ondasun higiezinak baloratzeko erregelak aplikatuta ateratzen dena baino txikiagoa bada.

3.2 Jarduera ekonomikoak

Bi kasu bereizten dira:

- **Merkataritza Kodeari egokituriko kontabilitatea eramaten denean:**

Jarduera ekonomikoei atxikitako ondasun eta eskubideak beren kontabilitatekin ateratzen den balioagatik konputatuko dira, aktibo erreala eta pasibo exijigarriaren arteko aldea kontuan hartuta.

Hori ez da aplikatuko ondasun higiezinak, ibilgailuen, urontzien eta aireontzien kasuan; izan ere, horiek baloratuko dira 3. apartatuko balorazio erregelen arabera, salbu eta kontabilitate balioa handiagoa bada xedapen horiek aplikatuta ateratzen den balioa baino.

Ondasunak jarduera ekonomikoari atxikitzen jotzeko, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 3/2014 Foru Arauak diotenari jarraituko zaio. Foru arau horren 27. artikuluko 5. eta 6. erregeletan aipatzen diren ibilgailu, itsasontzi eta aireontziak atxikitzen joko dira haien gastuak kengarritzat jotzen diren proportzio berdinean.

- **Merkataritza Kodeari egokituriko kontabilitatea eramaten ez denean:**

Honela gertatzen denean, Ondarearen gaineko Zergaren gainerako arauak erabiliko dira ondasun eta esku-bideak baloratzeko.

3.3 Kontu korrante edo aurrezki kontuen gordailuak, agerian edo epeka

Balio hauetan **handiena** kontuan hartuz konputatuko dira:

- 2023ko abenduaren 31n duten saldoa.
- 2023ko laugarren hiruhilekoan duten batez besteko saldoa. Kalkulu hori egiteko, dauden ondasun eta eskubideak eskuratzeko edo zorrak kitatu nahiz murrizteko ateratako fondoak konputatu gabe utziko dira. Aldi berean, mailegu edo kreditu batek sortutako zor baten zenbatekoa urteko azken hiruhilekoan jaso bada, ez da konputatuko batez besteko saldoa zehazteko, ez eta zor bezala kenduko ere.

3.4 Kapital propioak hirugarrenei laga izana adierazten duten baloreak, merkatu antolatuetan negoziatuak

2023ko zergaren sortzapenaren unean duten negoziazio balioaren arabera konputatuko dira.

3.5 Kapital propioak hirugarrenei laga izana adierazten duten gainerako baloreak

Merkatu antolatuetan negoziatzen ez diren balore hauek beren nominalaren arabera konputatuko dira, amortizazio edo itzulketa primak barne hartuz, hala badagokio.

3.6 Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu antolatuetan negoziatuak

2023ko zergaren sortzapenaren unean duten negoziazio balioaren arabera konputatuko dira. Merkatu antolatuetan kotizatzen duten entitate juridikoek jaulki bai baina oraindik kotizatzen onartuta ez dauden akzio edo partaidetza berriak harpidetzen direnean, akzio edo partaidetza horien balioa harpidetzaldiaren barruan titulu zaharrek izan duten azken negoziazio balioa izango da. Arau berdinak aplikatuko dira ordaintzeko dauden kapital zabalkuntzetan, erabat ordainduta baleude bezala, eta ordaintzeko dagoen zatia zergadunaren zor moduan sartuko da.

Apartatu honetatik kanpo geratuko dira inbertsio kolektiboko erakundeen akzioak eta partaidetzak.

3.7 Edozein motatako entitateen fondoetan parte hartzea adierazten duten gainerako baloreak

Balore hauek ez dira negoziatzen merkatu antolatuetan, eta onartutako azken balantzean akzio edo partaidetza horiei dagoen ondare garbiaren balioa kontuan hartuta baloratuko dira.

ADI: Ondasun higiezin, bigarren mailako merkatuetan kotizatutako baloreen, inbertsio kolektiboko erakundeetako partaidetzen, edo ibilgailu, urontzi edo aireontzien kasuan zerga oinarria kalkulatzearen ondorioetarako, aurreko paragrafoetan aipatu den balioa aktiboen kontabilitate balio garbia zerga honen ondorioetarako izango luketen balioarekin ordeztuta zehaztuko da, salbu eta kontabilitate balio garbia handiagoa denean artikuluko horiek aplikatuta ateratzen den balioa baino. Baita ere aplikatuko da, horiek zeharka edukitzen direnean beste entitate batzuetako partaidetzen bitartez. Horrelakoei ere paragrafo honetan xedatutakoa aplikatuko zaie, baldin eta partaidetza portzentajea entitate horien kapitalaren 100eko 5 edo handiagoa bada. Horretarako, kontuan hartuko da bai zergadunak duen partaidetza eta bai hauek edozeinek duena: zergadunaren ezkontideak, izatezko bikote-lagunak, aurreko zein ondorengo ahaideek, edo bigarren graduako zeharkako ahaideek (ahaidetasunaren jatorria izan daiteke odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotea edo adopzioa), edo Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko 42. artikulua arabera lotuta dagoen persona edo entitateak.

Inbertsio kolektiboko erakundeen kapital sozialeko edo ondare fondoko akzio eta partaidetzak 2023ko abenduaren 31ko likidazio balioaren arabera konputatuko dira. Balantzean sartutako aktiboak berariazko legerian jasotako arauari jarraiki baloratuko dira, eta hirugarrenetik betebeharrak kengarriak izango dira.

Bazkideek kooperatiben kapital sozialean duten partaidetzaren balioa zehazteko, kontuan hartuko da ordaindutako ekarpen sozialek –nahitaezkoek zein borondatezkoek– onartutako azken balantzean eraten duten zenbateko osoa, eta egoztitako eta konpentsatu gabeko galera sozialak egonez gero, horiek kendu egingo dira.

Horretarako, entitateek ziurtagiriak banatu beharko dizkiete beren bazkide edo partaideei, balorazioak bertan azalduz.

3.8 Bizitza aseguruak eta aldi baterako edo biziarteko errentak

Bizitza aseguruak 2023ko abenduaren 31n duten erreskate balioaren arabera konputatuko dira. Dena den, data horretan hartzaileak ez badu erabateko erreskate eskubidea baliatzeko ahalmenik, aseguruaren zenbatekoa izango da hornidura matematikoak egun horretan hartzailearen zerga oinarrian duen balioa. Hala ere, hau ez zaie aplikatuko aldi baterako aseguru kontratuei, baldin eta bakarrik barean hartzen badituzte heriotzaren edo baliaezintasunaren kasurako prestazioak edo beste arrisku berme osagarri batzuk.

Kapital bat dirutan edo ondasun higikor nahiz higiezinetan ematearen ondorioz eraten diren aldi baterako edo biziarteko errentak 2023ko abenduaren 31n duten kapitalizazio balioaren arabera konputatuko dira. Horretarako, Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergan pentsioak eratzeko ezarritako dauden arau berberak aplikatuko dira. Hala ere, bizitza aseguru batetik aldi baterako edo biziarteko errentak jasotzen direnean, haiek aurreko paragrafoan ezarritako balioaren arabera zenbatuko dira.

3.9 Bitxiak, luxuzko larruak, ibilgailuak, urontziak eta aireontziak

2023ko abenduaren 31ko merkatuko balioaren arabera konputatuko dira.

Merkatuko balio hori zehazteko, ibilgailu erabilien balorazio taulak⁹⁸ erabili ahal izango dituzte zergadunek.

3.10 Arte-gaiak eta zaharkinak

2023ko 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. atal honetako erregelaren arabera ondasunari esleitutako balioa erreferentzia hartuta, hala behar izanez gero.

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 dituenen, beren eskurapen balioaren arabera konputatuko dira.

3.14 Kontratzeko 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 2023ko abenduaren 31n merkatuan duten prezioaren arabera baloratuko dira.

3.16 Zorrak

2023ko 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 abalatuken kenkaria ezin izango da egin abalistaren aurkako eskubidea gauzatu arte.

Orobat, ezingo da kenkaririk aplikatu ondasun bat erostean geroratuako prezioa bermatzen duen hipotekagatik, baina horrek ez du eragotziko prezio geroratu edo zor bermatua kengarria izatea.

⁹⁸ Ikus 2023ko ekitaldirako onartutako balorazio taulak. 151/2023 Foru Agindua, apirilaren 5ekoa, eta 66/2023 Foru Agindua, otsailaren 8koa, ibilgailu eta itsasontzi en batez besteko salmenta prezioak onartzen dituen ondare eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zerga, oinarritza eta dohaintzen gaineko zerga, zenbait garraibideren gaineko zerga berezia, eta Ondarearen gaineko Zerga kudeatzean aplikatzeko

Inoiz ere ezin izango da kenkaririk egin ondasun edo eskubide salbuetsiak erosteko hartutako zorretan. Zati bateko salbuespena egiten denean, zorren zati proportzionala izango da kenkariduna, hala dagokionean.

4. Oinarri likidagarria

Oinarri likidagarria kalkulatzeko, zerga oinarriari **700.000,00** euro kendu behar zaizkio minimo salbuesiaren kontzeptuan.

Zerga oinarria – **700.000,00** euro = Oinarri likidagarria

5. Kuota osoa

Kuota osoa kalkulatzeko, ondoko eskala aplikatu behar zaio oinarri likidagarriari:

Oinarri likidagarria Muga eurotan	Kuota osoa	Oinarri likidagarriaren gainerakoa Muga eurotan	Tasa (%)
0,00	0,00	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	Hortik aurrera	2,50

Adibidea

Kalkulatu dezagun 580.000,00 euroko oinarri likidagarri bati dagokion kuota osoa.

Oinarri likidagarria	Kuota osoa
400.000,00 €-raino	1.000,00 €
Gainerakoa 180.000 x %,50	900,00 €
Guztira	1.900,00 €

Kuota osoari muga bat ezartzen zaio:

Zergari obligazio pertsonala dela-eta lotuta dauden zergadunen kasuan, zerga honen kuota osoaren eta pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren kuota osoaren batura ezin da izan pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zerga oinarri orokorraren eta aurrezpenaren zerga oinarriaren 100eko 65etik gorakoa. Ondorio horietarako:

- Ez da kontuan hartuko zerga honen kuota osoaren zertzi dagokien ondare elementuei haien izaera edo xedeagatik Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko urtarillaren 17ko 3/2014 Foru Arauak zergapetutako etekinak sortzeko gai ez direnean.
- Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zerga oinarriari gehitu behar zaizkio urtarillaren 17ko 2/2014 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren,

bosgarren xedapen gehigarriko 1. apartatuan aipatzen dituen dibidenduak eta mozkin-partaidetzak.

- c) Bi kuota horien baturak aurreko muga gainditzen badu, Ondarearen gaineko Zergaren kuota murriztuko da adierazitako mugaraino. Hala ere, murrizketa ezin da izan 100eko 75a baino handiagoa.

Familia unitate bateko kideek pertsona fisikoen errentaren gaineko zergan batera tributatzea aukeratu badute, zerga horren eta Ondarearen gaineko Zergaren baterako kuota osoak zer muga duen kalkulatzeko, kide horiek Ondarearen gaineko Zergan sortutako kuota osoak batu behar dira. Murrizketa aplikatu behar bada, zenbatekoa zergadunen artean hainbanatuko da, zerga honetan bakoitzari dagokion kuota osoaren proportzioan, aurreko apartatuan xedatutakoa eragotzi gabe.

Artikulu honetan aurreikusitako kalkulua egin ahal izateko, zergadunaren pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren oinarriari gehitu behar zaio zergadunak jabetza soilean dituen ondasunen etekinen zenbatekoa, haien gozamina hauetako bati esleitu badio:

- a) Bere ezkontideari, izatezko bikote-lagunari, aurreko edo ondorengo ahaideei, bigarren graduko zeharkako ahaideei (izan ahaidetasun harremana odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotearen eraketa, edo adopzioa), edo Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauak 42. artikulua arabera lotuta dagoen pertsona edo entitateei.
- b) Hirugarren bati, zergaren sortzapena gertatu aurreko bost urteetan.

Kasu batean zein bestean, eta besterik frogatu ezean, ondasun horien gozamenari dagokion urteko etekina hau dela ulertuko da: ondasunon jabetza osoa dela-eta konputatu beharreko balioaren 100eko 5. Balio hori Ondarearen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 12tik 26ra bitarteko artikuluetan xedatzen denaren arabera zehaztuko da (gidaliburu honetako 3. atalean aipatu diren arauen arabera).

Halaber, zergadunaren ondarean sartuko dira zergadunak zergaren sortzapena gertatu aurreko bost urteetan kosturik gabe eskualdatutako ondasunak, salbu eta egiaztatzen denean dohaintza-hartzaileak ondasun horien balioaren pareko zenbateko batengatik tributatzen duela Ondarearen gaineko Zergan. Arau hau ez zaie aplikatuko ondasunei, baldin eta apirilaren 7ko 3/2004 Foru Arauak, irabazi asmorik gabeko entitateen zerga erregimenari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarrii buruzkoak, 18. artikuluan aipatzen dituen entitateen esku jaritzen badira kostu gabe.

6. Kuota likidoa

Kuota likidoa kalkulatzeko, kuota osotik gutxitu behar da atzerrian ordaindutako zergengatik aplikatutako kenkariaren zenbatekoa.

Kuota likidoa ezin da izan inoiz negatiboa.

Ordaintzeko emaitza 2024ko uztailaren 2an kargatuko da kontu korrontean.

7. Atzerrian ordaindutako zergen kenkaria

Zergak ordaintzeko betebeharrak pertsonala dagoenean, zergaren kuotatik ondorengo bi zenbatekoen artean txikiena kenduko da, ondasunak lurralde espainiarretik kanpo egoteagatik edo eskubideak handik kanpo erabiltzeagatik:

- Zergan konputatzen diren ondare elementuei antzeko zerga baten ondorioz atzerrian ordaindutako zenbateko efektiboa.
- Zergaren batez besteko tasa efektiboa atzerrian zergapetutako oinarri likidagarriaren zatia aplikatuz ateratzen emaitza.

$$\text{Batez besteko karga tasa} = \frac{\text{Kuota osoa}}{\text{Oinarri likidagarria}} \times 100$$

Adibidea

300.000 euroko oinarri likidagarria duen zergadun batek zergaren arauen arabera 120.000 eurotan baloratutako ondasun higiezin bat dauka atzerrian. Herrialde horretan, 240,40 euro ordaindu ditu, Ondarearen gaineko Zergaren pareko zerga batengatik.

Bere aitorpenean zenbateko hauetatik txikiena kenduko du:

- a) Atzerrian ordaindutako zenbatekoa: 240,40 euro
- b) Atzerriko ondasunak aitorpenean adierazten duen zenbatekoa.

Lehendabizi, batez besteko tasa efektiboa kalkulatu dugu:

Oinarri likidagarria: 300.000,00 €.

Kuota osoa: $400 + (100.000 * \%0,30) = 700 \text{ €}$

$$\text{Batez besteko tasa efektiboa} = \frac{\text{Kuota osoa}}{\text{Oinarri likidagarria}} \times 100 = \frac{700,00}{300.000,00} \times 100 = \%0,23$$

Etxebizitzaren balorazioa, batez besteko tasa efektiboaren arabera: $120.000,00 \text{ €} - \text{ren } \%0,23 = 276,00 \text{ €}$.

Atzerrian ordaindutako zergengatik egin beharreko kenkaria a) eta b)ren artean txikiena izango da: 240,40 €.

**Fortuna handien gaineko aldi baterako
elkartasun zerga
2023**

Fortuna handien gaineko aldi baterako elkartasun zerga

1. Sarrera
 - 1.1 Ondarearen gaineko zergarekin alderaketa
 - 1.2 Zein dago aitortzera behartuta?
 - 1.3 Zeri deritzogu ohiko egoitza?
 - 1.4 Zer aitortu behar da?
 - 1.5 Zer ez da aitortu behar?
 - 1.6 Zein da titularra?
 - 1.7 Nola aitortzen da?
 - 1.8 Noiz eta non aurkezten da aitortpena? Nola ordaintzen da?
2. Zerga oinarria
3. Nola baloratzen dira ondasunak, eskubideak eta zorrak?
4. Oinarri likidagarria
5. Kuota osoa
6. Kuota likidoa
 - 6.1 Atzerrian ordaindutako zergen kenkaria
 - 6.2 Ondarearen gaineko zergarengatik ordaindu beharreko kuotaren kenkaria

1. Sarrera

1.1 Ondarearen gaineko zergarekin alderaketa

Fortuna handien gaineko aldi baterako elkartasun zergaren elementu nagusiek zorrotz jarraitzen diote Ondarearen gaineko zergaren erregulazioari. Hala gertatzen da aplikazio eremuarekin, salbuespenekin, zergadunarekin, zerga oinarriarekin, oinarri likidagarriarekin eta sortzapenarekin.

Bi zergen arteko alde nagusia ondorengo alderdi hauetan ageri da:

- **Zerga egitatea:** Fortuna handien gaineko aldi baterako elkartasun zergak 3.000.000,00 eurotik gorako ondare garbiak bakarrik zergapetzen ditu, baldin eta horien zerga kuotaren emaitza ordaintzekoa bada.
- **Kuota osoa:** bai karga eskala bai kuota osoaren muga edo “ezkutu fiskala” desberdinak dira bi zergetarako, eta, beraz, Fortuna handien gaineko aldi baterako elkartasun zergaren kuota osoa Ondarearen gainko zergarena baino handiagoa da ondare garbi gehiagoko zergadunentzat. Horrek, zerga berriaren izaera osagarria uzten du agerian.
- **Kenkariak:** Fortuna handien gaineko aldi baterako zergan beste kenkari bat gehitzen da, Ondarearen gaineko zergan zergadunei dagokien kuota kendu ahal izateko, ondasun eta eskubide berberak bi aldiz zergapetu ez daitezten.

Gidaliburu honetan bi zergen arteko desberdintasun horiek aztertuko ditugu; beraz, bat datozen alderdiei dagokienez, Ondarearen gaineko zergari buruzko gidaliburuan aipatutakoa ikusi beharko da.

1.2 Zein dago aitortzera behartuta?

Ondorengo egoera hauetako batean aurkitzen diren pertsona fisikoek edo testamentu ahalordea erabili gabe duten herentziek⁹⁹ aurkeztu beharko dute Fortuna handien gaineko aldi baterako elkartasun zergaren autolikidazioa:

- Pertsona fisikoaren errentaren gaineko zerga dela eta Gipuzkoako Foru Aldundiaren zergadun direnak. Kasu haueta, obligazioa pertsonala izango da (hau da, ondare garbi osoagatik exijituko zaie zerga, zergapetu beharreko ondare elementuak zein lurraldetan dauden kontuan hartu gabe).
- Lurralde espainiarrean egoiliar ez direnak, lurralde espainiarrean kokatutako ondasun eta eskubideen titular direnean, baldin eta ondasun eta eskubide horien baliorik handiena euskal lurraldean egonik, Gipuzkoako Lurralde Historikoan kokatutako balioa beste lurralde historikoetako bakoitzean kokatutakoena baino handiagoa bada. Kasu hauetan, obligazioa erreala izango da (hau da, lurralde espainiarrean dauden ondasun eta eskubideengatik soilik exijituko zaie zerga). Dena den, lurralde espainiarrean egoiliar ez direnak baina azken egoitza Gipuzkoan izan dutenean, Gipuzkoan tributatzea hautatu dezakete obligazio pertsonalaren arabera. Hautu hau Gipuzkoako egoiliar izateari uzten zaion lehenengo ekitaldian autolikidazioa aurkeztuz egin beharko da.

⁹⁹ Testamentu ahalordea erabili gabe duten herentzien kasuan, azaroaren 14ko 4/2016 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zerga sistema Euskal Zuzenbide Zibilari buruzko ekainaren 25eko 5/2015 Legera egokitzekoak, ezartzen dituen aurreikuspenak hartu beharko dira kontuan.

- Espainiako estatuak atzerrian dituen ordezkari eta funtzionarioak, zein atzerriko organismo edo estatuak Espainian dituztenak. Kasu hauetan, obligazioa pertsonala zein erreala izango da, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona fisikoaren errentaren gaineko zergari buruzko urtarrilaren 17ko 3/2014 Foru Arauak zergadun horientzat xedatutakoari jarraituz.

ERNE: zerga honen zergadunak ez badira egoiliar Europar Batasuneko beste estatu kide batean, 2024ko uztailearen 1a baino lehen, behartuta daude egoitza Gipuzkoako Lurralde Historikoan duen pertsona fisiko edo juridiko bat izendatzera, zerga honekiko betebeharraren jaien ordezkari jardun dezan Zerga Administrazioaren aurrerean. Izendapen hori Zerga Administrazioari komunikatu behar zaio, ordezkariaren onespren espresua erantsita. Europar Batasunetik kanpokoak izanik Europako Esparru Ekonomikokoak diren estaturen kasuan, ez da izendapen hori eskatuko baldin eta haietan zerga arloko informazio trukean edo zerga bilketan elkarri laguntzeko araudia onartuta badago. Betebehar hori bera zergadun egoiliarrek ere izango dute baldin eta, zerga egitatea behin gertatuta eta autolikidazioa aurkeztu baino lehen, Espainia uzten badute Europar Batasunetik kanpoko hirugarren estatu batera edo zerga arloko informazio trukean edo zerga-bilketan elkarri laguntzeko araudia onartuta duen Europako Esparru Ekonomikotik kanpoko hirugarren herrialde batera joateko, salbu eta 2024ko uztailearen 1a baino lehen itzultzen badira.

Aipatutako egoeretako batean dauden zergadunek zerga honen aitortpena aurkeztu beharko dute, baldin eta, gainera, bi baldintza hauek betetzen badituzte:

- 3.000.000,00 eurotik gorako ondare garbia izatea. Ondorio horietarako, zergadunaren ondare garbia haren titulartasunpean dauden ondasun eta eskubide ekonomiko guztiek eratuko dute, ondasun eta eskubide horien balioa murrizten duten zamak eta kargak gutxituta eta zergadunak bere gain dituen zorrak eta obligazio pertsonalak kenduta.
- Zerga honen autolikidazioaren emaitza ordaintzekoa izatea.

1.3 Zeri deritzogu ohiko egoitza?

Irizpide hauek aplikatuz ulertuko da lurralde espainiarrean bizi den pertsona fisiko batek ohiko egoitza Gipuzkoan duela:

- **Egonaldia:** Euskal Autonomia Erkidegoan urteko egun gehienak egonik, Gipuzkoan ematen duen egun kopurua handiagoa denean Euskal Autonomia Erkidegoko beste bi lurraldeetan baino.

Ondorengo kasuan, adibidez, pertsona fisiko bat herri hauetan bizi izan da 2023. urtean, denbora tarte desberdinetan:

Herria	Hilak	Egunak
Madril	5	152
Donostia	4	121
Bilbo	3	92

Nahiz eta Madrilen egun gehiagotan bizi izan (152), Euskal Autonomia Erkidegoan egondakoak (213) batuz gero, ikus daiteke zergadun horri Euskal Autonomia Erkidegoko araudia aplikatu behar zaiola. Ondoren, ikus dezakegunez, Gipuzkoan eman du denbora gehiena (121 egun, Bizkaia 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 duenean (lana, kapital higie-zina, jarduera ekonomikoak, ondasun higiezinaren ondare irabaziak...).

Ondorengo kasuan, adibidez, pertsona fisiko bat herri hauetan bizi izan da 2023. urtean, denbora tarte desberdinetan:

Lurraldea	Egunak
Madril	151
Gipuzkoa	107
Bizkaia	107

Oraingoan, lehen irizpidea (egonaldia) ez da nahikoa ohiko egoitza zehazteko, nahiz eta jakin badakigu egoitza Euskal Autonomia Erkidegoan dagoela. Aztertu behar dugu non duen interesgune nagusia (Bizkaian ala Gipuzkoan), zein foru ogasunetan ordainduko duen zerga zehazteko.

- **Azken egoitzaren irizpidea:** Pertsona fisikoaren errentaren gaineko zergan 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.

Gainera, **ohiko egoitzaren ustezko bi kasu** finkatzen dira, lotura ekonomikoan eta lotura familiarrean oinarrituta:

- **Lotura ekonomikoa**

Ondorengo hiru baldintza hauek betetzen direnean ulertuko da lurralde espainiarrean bizi diren zergadunek egoitza Euskal Autonomia Erkidegoan dutela:

- Lurralde espainiarrean bizi izatea.
- Urte naturalaren barruan 183 egun baino gehiagotan lurralde espainiarretik kanpo egotea.
- Euskal Autonomia Erkidegoan kokatuta egotea haien jarduera enpresarial edo profesional edo interes ekonomikoen gune nagusia.

Era berean, haien jarduera enpresarial edo profesionalen edo interes ekonomikoen gune nagusia Gipuzkoan kokatuta dagoenean ulertuko da pertsona fisiko horiek lurralde horretan bizi direla.

- **Lotura familiarra**

Behin pertsona fisiko bat lurralde espainiarrean bizi dela uste ondoren, Gipuzkoan legez banandu gabeko ezkontidea eta haren menpe dauden adingabeko seme-alabak bizi direnean izango du ohiko egoitza lurralde horretan, baldin eta pertsona horrek aurkakoa frogatzen ez badu.

1.4 Zer aitortu behar da?

Ondorengo hau aitortu behar du zergadunak:

- Abenduaren 31n bere titulartasunpean dauden ondasun guztiak.
- Abenduaren 31n egotzen zaizkion eduki ekonomikoko eskubide guztiak.

1.5 Zer ez da aitortu behar?

Zergadunak ez ditu aitortu behar Ondarearen gaineko zergan salbuetsita dauden ondasun eta eskubide berberak (ikus Ondarearen gaineko zergari dagokion gidaliburuko 1.4 atala).

1.6 Zein da titularra?

Ondasunen eta eskubideen titulartasuna Ondarearen gaineko zergan bezala zehaztuko da. Beraz:

- Titulartasun juridikoari buruz kasu bakoitzean aplikagarriak diren arauak hartuko dira kontuan, betiere zergadunek aurkeztu edo Administrazioak aurkitutako frogak aintzat harturik. Titulartasun juridikoari buruzko arauak dira, esate baterako, ezkontzaren erregimen ekonomikoa arautzen duten xedapenak, eta familiako kideen artean edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera osatutako izatezko bikoteko kideen arteko ondare harremani kasu bakoitzean aplikagarri zaien legeria zibilean jasotakoak.

ERNE: Fortuna handien gaineko aldi baterako elkartasun zergaren ondorioetarako, izatezko bikoteak aipatzen diren guztietan, aipatutako 2/2003 Legearen arabera eraturikoen gain, beste autonomia erkidego batzuetako, Europar Batasuneko beste estatu batzuetako, Europako Esparru Ekonomikoko edo hirugarren herrialdeetako erregistro publikoetan antzeko moduan eratu eta inskribatutako izatezko bikoteak ere barnean sartzen direla ulertuko da.

- Gertatzen bada ezkontzaren erregimen ekonomikoa edo ondare erregimena arautzen duten xedapenen arabera ondasun edo eskubide bat bi ezkontideena edo izatezko bikoteko bi kideena dela, balioa erdibana egotziko zaie, non eta ez den frogatzen badagoela beste partaidetza kuota bat.
- Ondasun edo eskubideen titulartasuna behar bezala frogatzen ez bada, Zerga Administrazioak erregistro fiskal batean edo izaera publikoko beste batean titular gisa azaltzen dena hartu ahal izango du titulartzat.
- Kargak, zorrak eta betebeharrak aurreko arau eta irizpideei jarraiki egotziko zaizkie zergadunari.
- Onartu gabeko herentzien ondasunak eta eskubideak herentziara deitutakoei eta haien oinordekoei egotziko zaizkie, testamentuko xedapenetan eta legeria zibilean xedatutakoaren arabera.
- Testamentu ahalordea erabili gabe duten herentzietan gozamen eskubiderik badago, aurreko arauak aplikatuko dira gozamenaren. Jabetza soilaren balioari dagokionez, edo inolako gozamenunik ez dagoenean, testamentu ahalordea erabili gabe duten herentziak zergapetuko dira azaroaren 14ko 4/2016 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko zerga sistema Euskal Zuzenbide Zibilean berezitasunetara egokitzen duenak, II. tituluan ezarritakoaren arabera.
- Ondasun edo eskubideak eskuratuta badira kontraprestazioa osorik edo zati batean geroratuta, zergaren arauen arabera ondare elementuak duen balioa eskuratzaileari egotziko zaio osorik, eta eskuratzaileak bere zorren artean sartu beharko du geroratutako kontraprestazioaren zatia. Eskualdatzaileak, bere aldetik, bere ondareko eskubideen artean sartuko du geroratutako kontraprestazioaren zatiari dagokion kreditua.
- Ondasunak jabari-erreserbaz saltzen badira, eta ondasunaren jabetza eskualdatzaileari eskualdatzen ez zaion bitartean, haren eskubidea zergaren sortzapen

egunera arte emandako kopuru guztiengatik konputatuko da. Kopuru horiek eskualdatzailearen zorrak izango dira, eta hari egotziko zaio zergaren arauak ondare elementuari ematen dioten balioa.

1.7 Nola aitortzen da?

Fortuna handien gaineko aldi baterako elkartasun zergaren aitortpena banaka aurkeztuko da. Hortaz, familia unitate bateko kide izanik ere, zergadun bakoitzak banaka aurkeztu behar du aitortpena, bere ondarea indibidualizatuz.

1.8 Noiz eta non aurkezten da aitortpena? Nola ordaintzen da?

Aitortpena aurkezteko epea 2024ko apirilaren 11n hasi eta urte bereko uztailearen 1ean amaituko da, biak barne.

Zergaren aitortpena **telematikoki** baino ezingo da aurkeztu (internet bidez). Aurkezpen modalitate hori ondorengo hauek erabili ahal izango dute:

- Zergadunak: partikularrak eta enpresariak zein profesional autonomoak.
- Ordezkeri profesionalak: aholkulari eta kudeatzaileak.

Urteko Fortuna handien gaineko elkartasun zergaren aitortpena internet bidez aurkezteko hurrengo **urratsak** jarraitu beharko dira:

1. Datuak betetzea:

ZergaBidea laguntza programa erabili behar da. Gure webgunean bakarrik eskura daiteke. Zergadunek eta ordezkeri profesionalak programa berdina dute. Aitortpena eskuz, informazio fiskala deskargatuz edo Ondarearen gaineko Zergari dagokion aitortpena inportatuz bete daiteke.

ERNE: autolikidazioa egitean, zergadunek zerrendatu behar dituzte euren titulartasuneko ondasun eta eskubide guztiak, 1.5 atalean aipatutakoaren arabera salbuesita daudenak barne. Ondasun eta eskubideak 3. apartatuko erregelen arabera baloratuko dira.

2. Transmittzea:

Zergadunak: B@kQ sinadura elektronikoa aurreratua edo ziurtagiri elektronikoa kualifikatua (edo balioztatua) erabiliz. Ezin da bidali kontraste datuarekin.

Ordezkeri profesionalak: ziurtagiri elektronikoa kualifikatua (edo balioztatua) erabiliz.

3. Frogagiriak aurkeztea:

Ez da frogagiririk aurkeztu behar. Aurkezpena amaitzen da aitortpena internet bidez bidaltzen denean. Dena den, preskripzio epeak dirauen bitartean, beharrezkoa da gordetzea bai ondasun eta eskubideen nahiz zor eta obligazioen titulartasun zein balorazioari buruzko frogagiri eta egiaztagiriak, eta bai autolikidazioetan jasotzen diren kenkariak.

Azkenik, autolikidazioaren emaitzaren ordainketari dagokionez, **ordainketa** egiteko modalitate nagusia helbideratzearena da. Modalitate honetan, zerga zorra 2024ko uztailearen 2an kargatuko da zergadunak bere autolikidazioan adierazitako kontuan. Dena den, zorraren ordainketa aurreratu daiteke ordainketa-pasabidearen bitartez, helbideratzearen eguna noiz iritsiko zain egon gabe.

Ordaintzeko beste modalitate bat ordainketa-gutuna da. Horretarako, entitate finantzarioak baliabide horrekin ordaintzeko eskaintzen dituen hainbat bide erabil daitezke (leihatila,

kutzazain automatikoa, banka elektronikoa...). Ordainketa gutuna ZergaBidea plataforman lortzen da, edo Departamentuko herritarren arretarako bulegoetan.

2. Zerga oinarria

Zergadunaren ondare garbiaren balioa izango da zerga oinarria.

Ondare garbia bi hauen arteko emaitzak 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.

Ez dira kenduko ondasun salbuesiei dagozkien zamak eta kargak.

Ez dira kengarriak izango:

- Ondasun edo eskubide salbuesiak eskuratzeko hartutako zorrak eta obligazioak. Salbuespena partziala denean, zorren eta obligazioen zati proportzionala izango da kengarria, hala badagokio.
- Abalatutako kopuruak, harik eta, zordun nagusiaren aurkako eskubidea baliatu eta hark huts egiteagatik, abal-emailea zorra ordaintzera behartuta geratu arte. Betebeharra solidarioa bada, abalatutako kopuruak ezin izango dira kendu eskubidea abal-emailearen aurka baliatu arte.
- Ondasun bat eskuratzeko geroratutako prezioa bermatzen duen hipoteka, prezio geroratua edo zor bermatua kengarria izatea eragotzi gabe.

Ondasunak edo eskubideak eskuratzeko hartutako zor eta obligazioengatik aplikatzen den kenkaria ezingo da izan inolaz ere zerga honen arauen arabera haiei dagokien balorazioa baino handiagoa.

Zerga ordaintzeko obligazio erreala dagoen kasuetan, bi hauek bakarrik izango dira kengarriak: lurralde espainiarrean kokatuta dauden, bertan erabili daitezkeen edo bertan bete behar diren ondasun eta eskubideei dagozkien zamak eta kargak, eta zerga honi lotutako ondasun eta eskubideetan inbertitutako kapitalengatik sortutako zorrak.

LABURPENA:

+ Ondasun eta eskubideen balioa

- Karga eta grabamen errealak, eta zorrak eta betebehar pertsonalak

Ondasun garbia

3. Nola baloratzen dira ondasunak, eskubideak eta zorrak?

Aurretik ikusi den bezala, ondoko hauek baloratu behar dira zergaren zerga oinarria kalkulatzeko:

- Zergadunaren titularitateko ondasun eta eskubideak.
- Zergari lotutako ondasun edo eskubideen balioa murrizten duten karga errealak.
- Zergadunaren erantzukizunari lotutako zor eta betebehar pertsonalak.

Kontzeptu horiei guztiak dagozkien balorazio arauak, Ondarearen gaineko zergan aurreikusitako berberak dira (ikus Ondarearen gaineko zergari dagokion gidaliburuaren 3. atala).

4. Oinarri likidagarria

Oinarri likidagarria kalkulatzeko, zerga oinarriari 700.000,00 euro kendu behar zaizkio minimo salbuetziaren kontzeptuan.

$$\text{Oinarri likidagarria} = \text{Zerga oinarria} - 700.000 \text{ €}$$

5. Kuota osoa

Kuota osoa kalkulatzeko, ondorengo eskala aplikatu behar zaio oinarri likidagarriari:

Oinarri likidagarria Muga eurotan	Kuota osoa	Oinarri likidagarriaren gainerakoa Muga eurotan	Tasa (%)
3.200.000	0	3.200.000	1,70
6.400.000	54.400	6.400.000	2,10
12.800.000	188.800	1.700.000	2,50
14.500.000	231.300	Hortik aurrera	3,50

Dena den, **kuota osoari** muga bat ezartzen zaio:

Zergari obligazio pertsonala dela-eta lotuta dauden zergadunen kasuan, zerga honen kuota osoa, Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren eta Ondarearen gaineko zergaren kuota osoekin batuta, ezingo da izan Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zerga oinarri orokorraren eta aurrezpenari dagokionaren 100eko 60 baino handiagoa. Ondorio horietarako:

- Ez da kontuan hartuko zerga honen kuota osoaren zerga zati dagokien ondare elementuei haien izaera edo xedegatik Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergari buruzko urtarrilaren 17ko 3/2014 Foru Arauak zergapetutako etekinak sortzeko gai ez direnean.
- Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zerga oinarriari gehitu behar zaizkio urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergarenak, bosgarren xedapen gehigarriko 1. apartatuan aipatzen dituen dibidenduak eta mozkin-partaidetzak.
- Hiru zergen kuoten baturak aurreko muga gainditzen badu, Fortuna handien gaineko aldi baterako elkartasun zergaren kuota murriztuko da adierazitako mugaraino. Hala ere, murrizketa ezingo da izan 100eko 80tik gorakoa.

Familia unitate bateko kideek Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergan batera tributatzea aukeratu badute, zerga horren, Ondarearen gaineko zergaren eta Fortuna handien gaineko aldi baterako elkartasun zergaren baterako kuota osoen muga kalkulatzeko, kide horiek azken bi zerga horietan sortutako kuota osoak batu behar dira. Murrizketa aplikatu behar bada, zenbatekoa zergadunen artean hainbanatuko da, zerga honetan bakoitzari dagokion kuota osoaren proportzioan, aurreko apartatuan xedatutakoa eragotzi gabe.

Atal honetan aurreikusitako kalkulua egin ahal izateko, zergadunaren Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren oinarriari gehitu behar zaio zergadunak jabetza soilean dituen ondasunen etekinen zenbatekoa, haien gozamina hauetako bati esleitu badio:

- Bere ezkontideari, izatezko bikote-lagunari, aurreko edo ondorengo ahaideei, bigarren graduko zeharkako ahaideei (izan ahaidetasun harremana odolkitetasuna, ezkontza, izatezko bikotearen eraketa, edo adopzioa),

edo Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauak 42. artikulua araberako lotuta dagoen pertsona edo entitateei.

- Hirugarren bati, zergaren sortzapena gertatu aurreko bost urteetan.

Kasu batean zein bestean, eta besterik frogatu ezean, ondasun horien gozamenari dagokion urteko etekina hau dela ulertuko da: ondasunon jabetza osoa dela-eta konputatu beharreko balioaren 100eko 5.

Halaber, zergadunaren ondarean sartuko dira zergadunak zergaren sortzapena gertatu aurreko bost urteetan kosturik gabe eskualdatutako ondasunak, salbu eta egiaztatzen denean dohaintza-hartzaileak ondasun horien balioaren pareko zenbateko batengatik tributatzen duela Fortuna handien gaineko aldi baterako elkartasun zergan. Arau hau ez zaie aplikatuko ondasunei, baldin eta apirilaren 7ko 3/2004 Foru Arauak, irabazi asmorik gabeko entitateen zerga erregimenari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarri buruzkoak, 18. artikuluan aipatzen dituen entitateen esku jartzen badira kostu gabe.

6. Kuota likidoa

Kuota likidoa kalkulatzeko, kuota osotik gutxitu behar da atzerrian ordaindutako zergengatik aplikatutako kenkarien zenbatekoa, eta Ondarearen gaineko zergarengatik ordaindu beharreko kuota.

Kuota likidoa ezin da izan inoiz negatiboa.

Ordaintzeko emaitza 2024ko uztailaren 2an kargatuko da kontu korrontean.

LABURPENA:

+ Kuota osoa
- Atzerrian ordaindutako zergen kenkaria
- Ondarearen gaineko zergarengatik ordaindu beharreko kuota
<hr/>
Kuota likidoa

6.1 Atzerrian ordaindutako zergen kenkaria

Zergak ordaintzeko obligazio pertsonala dagoenean, zergaren kuotatik ondorengo bi zenbatekoen artean txikiena kenduko da, ondasunak lurralde espainiarretik kanpo egoteagatik edo eskubidean handik kanpo erabiltzeagatik:

- Zergen konputatzen diren ondare elementuei antzeko zerga baten ondorioz atzerrian ordaindutako zenbateko efektiboa.
- Zergaren batez besteko tasa efektiboa atzerrian zergapetutako oinarri likidagarriaren zatiari aplikatuz atera den emaitza:

$$\text{Batez besteko karga tasa} = \frac{\text{Kuota osoa}}{\text{Oinarri likidagarria}} \times 100$$

6.2 Ondarearen gaineko zergarengatik ordaindu beharreko kuotaren kenkaria

Aurreko apartatuetan xedatutakoaren arabera kalkulaturako kuotatik kendu egingo da sortzapen horri dagokion Ondarearen gaineko zergaren kuota.

Inola ere ez da itzuliko aurreko paragrafoetan aurreikusitako kalkuluek eman dezaketen emaitza negatiboa.

