ERRENTA RENTA24

Errenta eta ondareari buruzko **eskuliburua**

AURREZ AURREKOA

Ogasuneko eta Gertu bulegoetan,
8:30etik 19:00etara.
Aurretiko hitzordua.
94 406 66 00 telefonoan

TELEFONOA

94 608 3000
telefonoan,
8:30etik 19:00etara

DIGITALA

www.bizkaia.eus/errenta
Renta Bizkaia Errenta app-a

Europar Batasunarekin batera finantzatua

Bizkaia
foru aldundia
diputación foral

Errenta eta Ondareari buruzko eskuliburua 2024

Bizkaia

ogasun eta finantza saila
departamento de hacienda y finanzas

© Bizkaiko Foru Aldundia
Ogasun eta Finantza Saila

Jarraibideen eskuliburu honen idazkera 2025ko martxoaren 1ean amaitu egin zen.

Bizkaiko Foru Aldundiak ez ditu bere gain hartzen gidaliburu honen interpretazio, berridatzea edo inprimaketa egon daitezkeen okerrak.

AURKIBIDE OROKORRA

ERRENTA

I. KAPITULUA. ALDERDI OROKORRAK

1. APLIKAZIO-EREMUA 5
   1.1. ORDAINARAZPENA 5
   1.2. OHIKO EGOITZA BIZKAIKO LURRALDE HISTORIKOAN 6
2. AITORTZEKO BETEBEHARRA 9
3. ZERGADUNAK 10
4. ZERGA-EGITATEA 11
   4.1. AZALPENA 11
   4.2. ERRENTEN ZENBATESPENA 11
   4.3. AITORTU BEHAR EZ DIREN ERRENTAK 12
      4.3.1. ZERGAREN KARGAPEAN EZ DAUDENAK 12
      4.3.2. SALBUETSITA DAUDENAK 12
      4.3.3. AITORTU BEHAR EZ DIREN BESTE ERRENTA BATZUK 29
5. TRIBUTAZIOA: AUKERAK 30
6. ZERGALDIA ETA SORTZAPENA 31
7. LOTERIA ETA APUSTUEN SARIEN GAINEKO KARGA BEREZIA 32

II. KAPITULUA. LANAREN ETEKINAK

1. KONTZEPTUA 33
2. DIRUZKO ORDAINSARIAK 33
3. GAUZAZKO ORDAINSARIAK 44
4. ETEKIN OSOA 51
   4.1. BI EDO BOST URTE BAINO ALDI LUZEAGOAN SORTUTAKO ETEKINAK EDOTA IRREGULARTZAT JOTAKOAK 51
   4.2. BIZITZA-ASEGURUEN KONTRATUEK ETA GIZARTE AURREIKUSPENEKO BESTE SISTEMA BATZUEK EMATEN DITUZTEN ETEKINAK 59
   4.3. ETEKIN IRREGULARREN MUGA 65

5. ETEKIN GARBIA 66
6. GASTU KENGARRIAK 66
7. HOBARIAK 67
8. ARAUBIDE BEREZIAK 70
8.1. LEKUALDATUTAKO LANGILEENTZAKO ARAUBIDE BEREZIA 70
8.2. EKINTZAILETZAREKIN, BERRIKUNTZAREKIN ETA JARDUERA EKONOMIKOAREN GARAPENAREKIN LOTUTAKO FUNTSEN KUDEAKETATIK LORTUTAKO LAN-ETEKINAK 77
8.3. EKINTZAILETZAREN EREMUKO ORDAINSARI BEREZIAK 78
9. ERRENTEN INDIBIDUALIZAZIOA 79
10. ALDI-EGOZKETA 80

III. KAPITULUA. KAPITAL HIGIEZINAREN ETEKINAK

1. KONTZEPTUA. KAPITALAREN ETEKINAK 83
2. KONTZEPTUA 83
3. ETEKIN OSOA ETA GARBIA 85
3.1. ETXEBIZITZEN ERRENTAMENDUAK 85
3.2. GAINERAKO ETEKINAK 87
4. ERRENTEN INDIBIDUALIZAZIOA 92
5. ZENBATETSITAKO ERRENTAK 93
6. ALDI-EGOZKETA 93

IV. KAPITULUA. KAPITAL HIGIGARRIAREN ETEKINAK

1. KONTZEPTUA 97
2. ETEKINAK 97
2.1. EDOZEIN ERAKUNDEREN FUNTS PROPIOETAKO PARTAIDETZAREN ONDORIOZ LORTUTAKOAK 97
2.1.1. DIBIDENDUAK, BATZARRETARA JOATEAGATIKO PRIMAK ETA MOZKINETAKO PARTAIDETZAK 98
2.1.2. MOZKINETAN, SALMENTETAN, ERAGIKETETAN, SARRERETAN ETA ANTZEKO KONTZEPTUETAN PARTAIDETZA IZATEKO AHALMENA EMATEN DUTEN AKTIBOEK SORTZEN DITUZTEN ETEKINAK 99
2.1.3. ERABILERA EDO GOZAMEN ESKUBIDEAK EDO AHALMENAK ERATUTA EDO LAGATA LORTUTAKO ETEKINAK 102
2.1.4. BESTE EDOZEIN ONURA 103

2.1.5. JAULKIPEN-PRIMAREN BANAKETA 103
2.1.6. EKARPENAK ITZULTZEA HELBURU DUTEN KAPITAL-MURRIZKETETATIK ERATORRITAKO GEHIEGIZKO POSIBLEAK 112
2.2. NORBERAREN KAPITALA HIRUGARRENEI LAGATA LORTUTAKOAK 114
2.3. BIZI EDO BALIAEZINTASUN ASEGURUEN KONTRATUAK KAPITALIZATZEKO ERAGIKETETATIK SORTUTAKOAK 119
2.3.1. KAPITAL GERORATUKO ASEGURUAK 120
2.3.2. BEREHALAKO ERRENTADUN ASEGURUAK 127
2.3.3. ERRENTA GERORATUKO ASEGURUAK 130
2.3.4. ERRENTA GISA JASOTZEN DIREN ERRETIRO ETA BALIAEZINTASUN PRESTAZIOEN ARAUBIDEA 136
2.3.5. ERRENTEN AZKENTZEA 136
2.4. SORBURUTZAT KAPITALEN EZARPENA DUTEN BIZI ARTEKO ERRENTAK ETA ALDI BATERAKO BESTE ERRENTA BATZUK 138
2.5. EPE LUZERAKO AURREZKI-PLANETATIK ERATORRIAK DIREN ERRENTAK 139
2.6. KAPITAL HIGIGARRIAREN BESTE ETEKIN BATZUK 142
3. ETEKIN OSOA 142
4. GASTU KENGARRIAK 142
5. ETEKIN GARBIA 144
6. ERRENTEN INDIBIDUALIZAZIOA 147
7. ALDI-EGOZKETA 147

V. KAPITULUA. JARDUERA EKONOMIKOEN ETEKINAK

1. KONTZEPTUA 153
2. JARDUERA EKONOMIKO BATI LOTUTAKO ONDARE-ELEMENTUAK 155
2.1. AFEKTAZIOA (LOTURA) 156
2.2. JAREGITEA 157
2.3. NOLA KALKULATU JAREGINDAKO ONDASUNAK ESKUALDATZEAK ONDAREAN SORTUTAKO IRABAZIA EDO GALERA 157
2.4. NOLA KALKULATU LOTUTAKO ONDASUNEK ONDAREAN SORTUTAKO IRABAZIA EDO GALERA 158
3. BI EDO BOST URTEAN BAINO ALDI LUZEAGOAN SORTUTAKO ETEKINAK EDOTA IRREGULARTZAT JOTAKOAK 158
3.1. INTEGRAZIO-EHUNEKOAK 159
3.2. ZATIKA JASOTAKOAK 159

3.3. MUGA 160
4. ETEKIN GARBIA ZEHAZTEKO MODALITATEAK.....160
5. ZENBATETSITAKO ERRENTEN BALORAZIOA 163
6. ALDI-EGOZKETA.....163
7. BAKOIZTAPENA 165
8. BETEBEHAR FORMALAK 166
8.1. ERAGIKETA EKONOMIKOEN ERREGISTRO-LIBURUA 166
8.2. JARDUERA EKONOMIKOREN BAT EGITEN DUTEN ZERGADUNEN BETEBEHARRAK 166
9. ZATIKAKO ORDAINKETAK.....167
9.1. NOLA KALKULATU ZATIKAKO ORDAINKETA 167
9.2. AUTOLIKIDAZIOA ETA SARTZEA.....168

VI. KAPITULUA. ZUZENEKO ZENBATESPENAREN ARAUBIDEA. MODALITATE ARRUNTA

1. OROKORREAN. ETEKIN GARBIA.....169
2. BESTE OHAR BATZUK. DIRU-SARRERAK ETA GASTUAK.....170
2.1. DIRU-SARRERAK.....170
2.2. GASTUAK 170
2.3. ERAGIKETA EKONOMIKOEN ERREGISTRO LIBURUKO DATUAK.....179
3. MIKROENPRESAK ETA ENPRESA TXIKI ETA ERTAINAK. KONTZEPTUA ETA ZERGA-PIZGARRIAK 181
3.1. KONTZEPTUA 181
3.2. ARAU OROKORRAK MIKROENPRESENTZAT ETA ENPRESA TXIKI ETA ERTAINENTZAT 182
3.3. ZERGA-PIZGARRIAK..... 184
3.3.1. IBILGETU MATERIALAREN AMORTIZAZIOA 184
3.3.2. ZORDUNEN KAUDIMENGABEZIEN ONDORIOZKO KREDITU NARRIADUREK ERAGINDAKO GALERAK 185
4. JARDUERA BATI LOTUTAKO ONDASUNEN ONDORIOZKO ONDARE-IRABAZIAK ETA ONDARE-GALERAK 187
4.1. NOLA KALKULATU ONDAREAN GERTATUTAKO IRABAZIA EDO GALERA 187
4.2. SALBUESPENA BERRINBERTSIOAGATIK..... 189
5. MURRIZKETA JARDUERA BAT HASTEAGATIK.....192
6. MEZENASGORAKO ZERGA-PIZGARRIAK.....193

6.1. ENPRESA-LANKIDETZAKO HITZARMENAK INTERES OROKORREKO JARDUERETAN 193
6.2. INTERES OROKORREKO JARDUERETAN EGINDAKO GASTUAK 193
6.3. ARTE-LANAK ESKURATZEA DOHAINTZAN ESKAINTZEKO 194
6.4. MEZENASGOAREN LEHENTASUNEZKO JARDUERAK 195
6.5. LAN-JARDUERAK INTEGRATZEA SUSTATZEKO KENKARIA 195
6.6. OHIZ KANPOKO INTERES PUBLIKOA DUTEN GERTAEREI LAGUNTZA EMATEKO PROGRAMAK 196

VII. KAPITULUA. ZUZENEKO ZENBATESPENAREN ARAUBIDEA. MODALITATE ERRAZTUA

1. HAUTAPENA 197
2. ARAU OROKORRAK. ETEKIN GARBIA 198
2.1. SARRERAK 199
2.2. ZERGA-ORDAINKETAN KEN DAITEZKEEN GASTUAK 199
3. ARAU BEREZIAK 199
3.1. NEKAZARITZAKO ETA ABELTZAINTZAKO JARDUERAK 199
3.2. SALGAIEN ERREPIDEZKO GARRAIOA 200
3.3. BASOGINTZA 201
3.4. BAXURAKO ARRANTZA 202

VIII. KAPITULUA. ERRENTEN EGOZKETA ETA ESLEIPENA

1. ERRENTEN EGOZKETA 205
1.1. NAZIOARTEKO ZERGA-GARDENTASUNA 205
1.2. INTERES EKONOMIKOKO TALDEAK ETA ALDI BATERAKO ENPRESA-ELKARTEAK 213
1.3. JURISDIKZIO EZ-KOOPERATIBOETAN ERATUTAKO INBERTSIO KOLEKTIBOKO ENTITATEAK 217
2. ERRENTEN ESLEIPENA 218
2.1. ERRENTAK ESLEITZEKO ARAUBIDEAN DAUDEN ENTITATEAK 218
2.2. SOZIETATEEN GAINEKO ZERGAREN KARGAPEAN DAUDEN SOZIETATE ZIBILEN ARAUBIDEA 223
3. TESTAMENTU-AHALORDEA ERABILTZEAREN ZAIN DAUDEN JARAUNSPENAK 228

IX. KAPITULUA. ONDAREKO IRABAZIAK ETA GALERAK

1. KONTZEPTUA 235

2. MUGAPEN NEGATIBOA 235

2.1. KASU HAUETAN EZ DAGO ALDAKUNTZARIK ONDAREAN 235

2.2. KASU HAUETAN ONDAREAN EZ DAGO IRABAZIRIK EZ GALERARIK 236

2.3. SALBUETSITAKO ONDARE-IRABAZIAK 251

2.4. ONDARE-GALERA KONPUTAEZINAK 256

3. ONDARE-IRABAZIAK ETA ONDARE-GALERAK KALKULATZEKO ARAU OROKORRAK 257

3.1. ARAUBIDE OROKORRA 257

3.2. ARAUBIDE IRAGANKORRA 262

4. AUKERAKO ARAUBIDEA NEGOZIATZEKO ONARTUTAKO BALOREEN KOSTU BIDEZKO ESKUALDAKETEN TRIBUTAZIORAKO 273

5. 2/2014 FORU ARAUA 273

6. BALORAZIORAKO ARAU BEREZIAK 274

6.1. NEGOZIATZEKO ONARTUTAKO AKZIOAK EDO PARTAIDETZAK KOSTU BIDEZ ESKUALDATZEA 274

6.2. NEGOZIATZEKO ONARTU GABEKO AKZIOAK EDO PARTAIDETZAK KOSTU BIDEZ ESKUALDATZEA 280

6.3. EROSTEKO ESKUBIDEEN SALMENTA 283

6.4. ONDARE-SOZIETATEEN KAPITALEKO BALOREEN EDO PARTAIDETZEN ESKUALDAKETA 288

6.5. INBERTSIO KOLEKTIBOKO ERAKUNDEEN KAPITALAREN EDO ONDAREAREN AKZIOAK EDO PARTAIDETZAK KOSTU BIDEZ ESKUALDATZEA EDO ITZULTZEA 289

6.6. SOZIETATEENTZAKO EKARPENAK, DIRUZKOAK EZ BESTELAKOAK 292

6.7. BAZKIDEAK BANANTZEA ETA SOZIETATEAK DESEGITEA 293

6.8. SOZIETATEA ZATITZEA, BATZUEK BAT EGITEA EDO BATAK BESTEA IRENSTEA 295

6.9. INTSULDAKETAK 295

6.10. ONDARE-ELEMENTUEN GALERA EDO EZBEHARRENGATIK JASOTAKO KALTE-ORDAINAK EDO KAPITAL ASEGURATUAK 296

6.11. TRUKAKETAK 296

6.12. ALDI BATERAKO EDO BIZI ARTEKO ERRENTAK AZKENTZEA 296

6.13. ONDARE-ELEMENTU BAT ALDI BATERAKO EDO BIZIARTEKO ERRENTA BATEN TRUKEAN ESKUALDATZEA 297

6.14. ONDASUN HIGIEZINAK GOZATZEKO ESKUBIDE ERREALAK ESKUALDATZEA EDO AZKENTZEA 297

6.15. ONDASUNAK EDO ESKUBIDEAK ONDAREAN SARTZEA ESKUALDAKETA EZ BESTE ERAGIKETA BATEN BIDEZ 297

6.16. ARAUPETUTAKO EPERAKOEN ETA AUKEREN MERKATUETAN EGINDAKO ERAGIKETAK 297

6.17. ONDASUNEN FORU-KOMUNIKAZIOAN DAUDEN SENAR-EMAZTEEN ONDASUNAK BESTERENTZEA 298

6.18. TESTAMENTU-AHALORDEA ERABILTZEKO ZAIN DAGOEN JARAUNTSI BATEKO ONDASUNAK BESTERENTZEA 298

6.19. KOOPERATIBARI EGINDAKO SOZIETATE-EKARPENEN ESKUALDAKETA EDO ITZULKETA 298

6.20. SOZIETATEEN GAINEKO ZERGAREN KARGA-TASA OROKORRAREN MENDE EZ DAUDEN KAPITAL ALDAKORREKO INBERTSIO-SOZIETATE JAKIN BATZUK DESEGITEA ETA LIKIDATZEA..... 299

7. OHIKO ETXEBIZITZAN BERRINBERTITZEAGATIKO SALBUESPENA 300

8. FROGATU GABEKO ONDARE-IRABAZIAK 302

9. ALDI-EGOZKETA 302

X. KAPITULUA. ERRENTEN INTEGRAZIOA ETA KONPENTSAZIOA. LIKIDAZIO-OINARRIA: OROKORRA ETA AURREZKIARENA. KUOTA OSOA

1. ERRENTEN INTEGRAZIOA ETA KONPENTSAZIOA..... 305

1.1. HITZAURREA..... 305

1.2. ERRENTAK ZERGA-OINARRI OROKORREAN INTEGRATZEA ETA KONPENTSATZEA 307

1.3. ERRENTAK AURREZKIAREN ZERGA-OINARRIAN INTEGRATZEA ETA KONPENTSATZEA 310

2. LIKIDAZIO-OINARRIA.....313

3. LIKIDAZIO-OINARRI OROKORRA 313

4. MURRIZKETAK 314

4.1. KONPENTSAZIO-PENTSIOAK ETA MANTENURAKO URTEKO KOPURUAK ORDAINTZEAGATIK..... 314

4.2. GIZARTE AURREIKUSPENEKO SISTEMETARA EGINDAKO EKARPENENGATIK ETA KONTRIBUZIOENGATIK 314

4.2.1. MURRIZKETA ERAGITEN DUTEN EKARPENAK ETA KONTRIBUZIOAK..... 314

4.2.2. MUGAK ETA EPEALDIAK 320

4.2.3. GAINDIKINEN ARAUBIDEA 326

4.2.4. DESGAITASUNA DUTEN PERTSONEN ALDE ERATUTAKO GIZARTE AURREIKUSPENEKO SISTEMETARA EGINDAKO EKARPENAK 332
4.2.5. KIROLARI PROFESIONALEN GIZARTE AURREIKUSPENEKO MUTUALITATEAREN PRESTAZIOAK ETA HARI EGINDAKO EKARPENAK 333
4.3. BATERAKO TRIBUTAZIOAGATIK 334
5. AURREZKIAREN LIKIDAZIO-OINARRIA 335
6. KARGA-TASA KALKULATZEKO (EZ BESTE EZERTARAKO) KONTUAN HARTZEN DIREN ERRENTAK 335
7. KUOTA OSOA 335
7.1. KUOTA OSO OROKORRA 335
7.2. AURREZKIAREN KUOTA OSOA 338
7.3. KARGA BEREZIAREN KUOTA OSOA 339

XI. KAPITULUA. KUOTA LIKIDOA ETA KENKARIAK

1. KUOTA LIKIDOA 341
2. KUOTAKO KENKARIAK 341
2.1. FAMILIA KENKARIAK ETA KENKARI PERTSONALAK 341
2.1.1. ONDORENGOEN ZIOZKO KENKARIA 341
2.1.2. AURREKOEN ZIOZKO KENKARIA 342
2.1.3. ADINAREN ZIOZKO KENKARIA 343
2.1.4. MANTENURAKO URTEKOAK ORDAINTZEAREN ZIOZKO KENKARIA 345
2.1.5. KENKARIA DESGAITASUN EDO MENDEKOTASUNAGATIK 346
2.2. DESGAITASUNA DUEN PERTSONA BATEN ONDARE BABESTURA EGINDAKO EKARPENENGATIK APLIKA DAITEKEEN KENKARIA 350
2.3. KENKARIAK OHIKO ETXEBIZITZAGATIK 350
2.3.1. OHIKO ETXEBIZITZA-ALOGERAREN ZIOZKO KENKARIA 350
2.3.2. OHIKO ETXEBIZITZA EROSTEAGATIK ZIOZKO KENKARIA 351
2.4. JARDUERA EKONOMIKOAK SUSTATZEKO KENKARIAK 362
2.4.1. LANGILEEK ENPRESAN DUTEN PARTAIDETZAREN ZIOZKO KENKARIA 362
2.4.2. KENKARIA, MIKROENPRESA, ENPRESA TXIKI EDO ENPRESA ERTAIN SORTU BERRIETAN, BERRITZAILEETAN EDO ZILARREZKO EKONOMIARI LOTUTA DAUDENETAN INBERTITZEAGATIK 363
2.4.3. BERRIKUNTZA BULTZATZEKO EUROPAKO FUNTSETAN INBERTITZEAGATIKO KENKARIA 368

2.4.4. 2020., 2021., 2022., 2023., 2024. ETA 2025. EKITALDIETAN ONDASUN-EMATEAK ETA ZERBITZU-PRESTAZIOAK DOKUMENTATZEN DITUZTEN ERREGISTROEN TRAZABILITATEA ETA BORTXAEZINTASUNA BERMATZEN DITUEN SISTEMA INFORMATIKO BAT EZARTZEA ETA BIZKAIKO FORU ALDUNDIAREN EGOITZA ELEKTRONIKOAREN BIDEZ ERAGIKETA EKONOMIKOEN ERREGISTRO-LIBURU BAT EGITEKO BETEBEHARRA BETETZEA SUSTATZEKO KENKARIA 369

2.4.5. COVID-19AREKIN LOTUTAKO NEURRIENGATIKO EZOHIKO KENKARIAK 370

2.4.6. KENKARIA JARDUERETAN INBERTITZEAGATIK EDO ERRENTAK ESLEITZEKO ARAUBIDEAN DAUDEN ENTITATEETAN INBERTITZEAGATIK 370

2.5. KENKARIAK EMARIENGATIK 406

2.5.1. EMARIEN, DOHAINTZEN ETA EKARPENEN ONDORIOZKO KENKARIA 406

2.5.2. LEHENTASUNEZKO JARDUERETAKO MEZENASGOA DELA-ETA KENKARIA EGITEA 409

2.5.3. ALDERDI POLITIKOEN EKARPEN ETA EMARIENGATIK APLIKA DAITEKEEN KENKARIA 416

2.6. KENKARIA NAZIOARTEKO ZERGAPETZE BIKOITZAGATIK 416

2.7. KENKARIA LANGILEEN SINDIKATUEI ORDAINDUTAKO KUOTENGATIK 418

2.8. KENKARIA ALDERDI POLITIKOEI ORDAINDUTAKO KUOTENGATIK ETA EMANDAKO EKARPENENGATIK 418

2.9. ATXIKIPEN ERATXIKIGARRIAK 418

2.10. NAZIOARTEKO ZERGA-GARDENTASUNA 418

2.11. FROGAGIRIAK 419

3. GEHIKUNTZA ZERGA-ONURAK GALTZEAGATIK 419

4. KUOTA DIFERENTZIALA 419

5. ATXIKIPENAK ETA GAINERAKO KONTURAKO ORDAINKETAK 419

6. ZERGA-ZORRA 420

BATUZ

1. SARRERA 421

2. BATUZEK DAKARTZAN BETEBEHARRAK 422

3. ZERGA-PIZGARRIAK BEREN BORONDATEZ SISTEMAN SARTZEN DIRENENTZAT 425

MENDEKO FINANTZA-EKARPENAK, LEHENTASUNEZKO PARTAIDETZAK ETA MENDEKO ZORRA

1. ERRENTEN INTEGRAZIOA 429

1.1. LEHENTASUNEZKO PARTAIDETZEN ETA MENDEKO ZORRAREN ONDORIOZKOAK 429

1.2. MENDEKO FINANTZA-EKARPENEN ONDORIOZKOAK 431

2. ERRENTEN INTEGRAZIOA ETA KONPENTSAZIOA AURREZKIAREN ZERGA-OINARRIAN 434

2.1. AURREZKIAREN ZERGA-OINARRIAREN PARTE DIREN ETEKINAK 436

2.2. ONDARE-ELEMENTUEN ESKUALDAKETAK 440

ONDAREA

XII. KAPITULUA. ONDAREAREN GAINEKO ZERGA

1. IZAERA ETA XEDEA 453

2. APLIKAZIO EREMUA 453

3. AITORTZEKO BETEBEHARRA 454

4. ZERGADUNAK 454

5. ONDARE-ELEMENTUEN TITULARTASUNA 455

6. ZERGAREN SORTZAPENA 456

7. ZERGA-EGITATEA 457

7.1. KONTZEPTUA 457

7.2. SALBUETSITA DAUDENAK 457

8. ZERGA-OINARRIA 467

8.1. KONTZEPTUA 467

8.2. ZERGA-OINARRIA ZEHAZTEA 468

8.3. ONDASUN ETA ESKUBIDEAK BALORATZEKO ARAUAK 468

8.4. ZORRAK BALORATZEKO ERREGELAK 476

9. LIKIDAZIO-OINARRIA 482

10. ZERGA-ZORRA 482

10.1. KUOTA OSOA 482

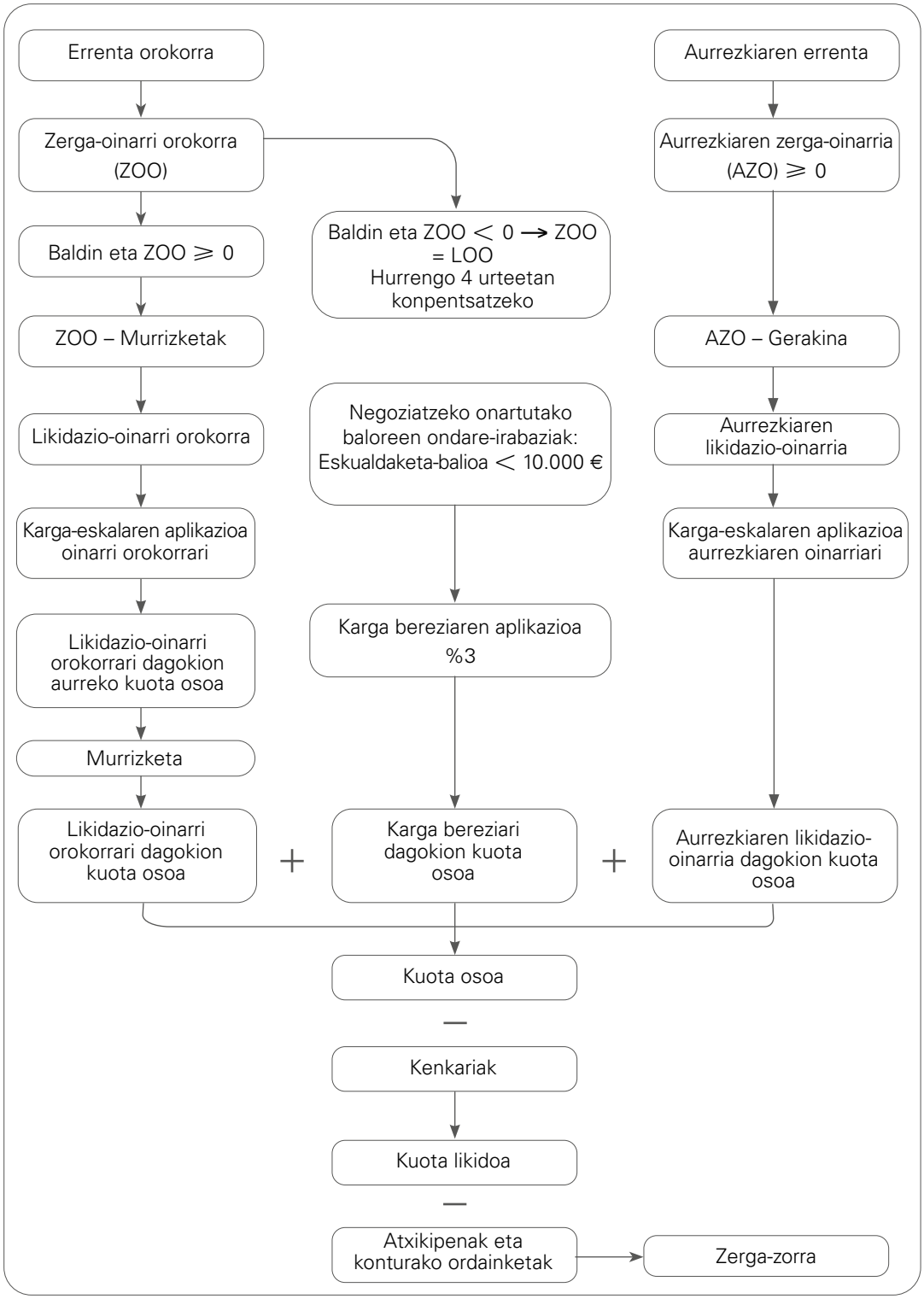
10.2. KUOTA OSOAREN MUGA 483

10.3. ATZERRIAN ORDAINDUTAKO ZERGEN ZIOZKO KENKARIA 484

11. FORTUNA HANDIEN ALDI BATERAKO ELKARTASUN-ZERGA 485



Errenta
2024


Errenta orokorra
Zerga-oinarri orokorra (ZOO)
Baldin eta ZOO ⩾ 0
ZOO – Murrizketak
Likidazio-oinarri orokorra
Karga-eskalaren aplikazioa oinarri orokorrari
Likidazio-oinarri orokorrari dagokion aurreko kuota osoa
Murrizketa
Likidazio-oinarri orokorrari dagokion kuota osoa
Baldin eta ZOO < 0 → ZOO = LOO Hurrengo 4 urteetan konpentsatzeko
Negoziatzeko onartutako baloreen ondare-irabaziak: Eskualdaketa-balioa < 10.000 €
Karga bereziaren aplikazioa %3
Karga bereziari dagokion kuota osoa
Aurrezkiaren errenta
Aurrezkiaren zerga-oinarria (AZO) ⩾ 0
AZO – Gerakina
Aurrezkiaren likidazio-oinarria
Karga-eskalaren aplikazioa aurrezkiaren oinarriari
Aurrezkiaren likidazio-oinarria dagokion kuota osoa
Kuota osoa
Kenkariak
Kuota likidoa
Atxikipenak eta konturako ordainketak
Zerga-zorra

I. KAPITULUA
ALDERDI OROKORRAK

1. APLIKAZIO-EREMUA

1.1. ORDAINARAZPENA

Bizkaiko Foru Aldundiak jarraian adieraziko diren subjektu pasiboei eskatuko die Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga:

1. Zergadun gisa:

A) Ohiko egoitza Bizkaian duten pertsona fisikoei.

Familia unitate bateko zergadun batzuen ohiko egoitza beste lurralde batean badago eta Zerga batera ordaintzea hautatzen badute, Bizkaiko Foru Aldundiari ordainduko diote likidazio-oinarririk handiena daukan kidearen ohiko egoitza Bizkaiko lurraldean egonez gero.

B) Espainiako naziotasuna duten pertsona fisikoei, beraien ezkontideei, legez banandurik ez badaude, edo izatezko bikotekideei, edo adingabeko seme-alabei, baldin eta Bizkaiko zerga-arauei loturik egon ondoren ohiko egoitza atzerrira aldatu badute, ondokoetako bat diren aldetik:

a) Espainiako misio diplomatikoren bateko kidea, dela misioburua, dela diplomazia langilea, administraria, teknikaria edo zerbitzu-langilea.

b) Espainiako kontsul-bulego bateko kidea, dela kontsula, dela hari atxikitako funtzionarioa edo zerbitzu-langilea; honetatik salbuetsita daude ohorezko kontsulordeak eta ohorezko agente kontsularrak, bai eta haien menpeko langileak ere.

c) Espainiako Estatuko kargu edo enplegu ofizialen titular direnak, nazioarteko erakundeen aurrean kreditatutako delegazio eta ordezkaritza iraunkorretako partaide gisa aritzen direnean edo atzerrian dauden delegazio edo misioetan begirale lana egiten dutenean.

d) Atzerrian kargu edo lanpostu ofizialean ari den ekineko funtzionarioa, ez diplomazian ez kontsuletxean ari ez dena.

e) Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazioarentzat lan egiten duen funtzionarioa edo kontratupeko langilea, Euskal Autonomia Erkidegoak atzerrian daukan bulego batera bidalia.

C) Testamentu-ahalordea baliatzearen zain dauden jarauntsiak, jaraunspenaren kausatzailearen ohiko bizilekua Bizkaian bazegoen hil zen unean.

2. Konturako ordainketak egin behar dituzten aldetik:

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren karga dela eta atxikipenak eta konturako sarrerak egin behar dituztenei, kopuruok Ekonomi Itunean ezarritakoaren arabera Bizkaiko Foru Aldundian sartu behar direnean.

Atxikipenak eta konturako sarrerak administrazio-kontseiluetako, haien ordezko batzordeetako eta beste ordezkaritza-organoetako administratzaile eta kideek jasotako ordainsarien gainean egiten direnean, etekinak edozein motatako entitateen funts propioetan parte hartzeagatik lortzen direnean, eta, orobat, interesak eta gainerako kontraprestazioak obligazioetatik eta antzeko tituluetatik datozenean, foru arau honetan xedatutakoa aplikatuko da, baldin eta entitate ordaintzaileari Sozietateen gaineko Zergaren Bizkaiko araudia aplikagarri bazaio.

1.2. OHIKO EGOITZA BIZKAIKO LURRALDE HISTORIKOAN

Oro har

Espainiako lurraldeko egoiliar den pertsona fisiko baten ohiko egoitza Bizkaiko Lurralde Fisikoan dagoen zehazteko ondoko arauak aplikatuko dira, jarraian eta agertzen diren hurrenkeran:

1.º Zergaldiko egun gehienak Euskal Herrian emanez gero, Bizkaiko Lurralde Historikoan beste lurralde historikoetan baino egun gehiagoan badago.

- Nola zehaztu zenbat egun egon den Bizkaian: lurraldetik kanpo ematen dituen epealdiak ere zenbatuko dira.

  Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Jarrraibideak, definitzen du, Auzitegi Gorenak epai desberdinetan oinarritua, *noizbehinkako absentzien kontzeptua soilik atxiki behar zaio Espainiako lurraldetik kanpoko egonaldiaren iraupenaren edo intentsitatearen datu objektiboari, eta halakotzat jotzeko ezingo zaio lotu noizbehinka Espainiako lurraldetik kanpo instalatzeko borondateari lehentasuna ematen dion nahimenezko edo gurarizko elementuaren bat egoteari.*

  Bizkaiko Lurralde Historikoan egon den egunen kopurua = Bizkaian fisikoki egon den egunen kopurua + Aldi batez egon ez den egunen kopurua

- Nola zehaztu zenbat egun egon den Bizkaiko Lurralde Historikoan egoitza atzerrira lekualdatu duen pertsona fisikoa: Frogatu beharko du egutegiko urteko 183 egun gutxienez zerga-egoitza beste herrialde batean eduki duela eta bertan bizi izan dela; horretarako ez dira kontuan hartuko Bizkaiko Lurralde Historikotik kanpo emandako epealdiak.

  Zerga-egoitza jurisdikzio ez kooperatibatzat jotzen den herrialde edo lurralde batean badago, Zerga Administrazioak zergadunari eskatu ahal izango dio froga dezala egutegiko urtean 183 egun bertan egon dela.

- Egonaldia Bizkaiko Lurralde Historikoan: pertsona fisikoa Bizkaiko Lurralde Historikoan dagoela ulertuko da ohiko etxebizitza bertan dagoenean.

2.º Interesgune nagusia Bizkaiko Lurralde Historikoan badauka. Zergadun batek bere interesgune nagusia Bizkaian duela ulertuko da, zerga-oinarriaren zatirik handiena Euskal Autonomia Erkidegoan lortzen duenean eta, gainera, Bizkaian lortutako zerga-oinarriaren zatia handiagoa denean beste lurralde historikoetako bakoitzean lortutakoa baino. Dena dela, ondorio bietarako, irizpide horretatik kanpo geratuko dira kapital higigarriaren errentak nahiz ondare-irabaziak eta egotzitako zerga-oinarriak.

3.º Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondoreetarako zergadunak aitortu duen azken egoitza Bizkaiko Lurralde Historikoan badago.

Kasu bereziak

a) Egoitza Espainiako lurraldean daukaten pertsona fisikoak, baldin eta lurralde horretan 183 egun baino gehiago pasatzen badituzte: egoitza Euskal Autonomia Erkidegoan daukatela ulertuko da ondoko inguruabarretako bat gertatzen bada:
   - jarduera ekonomikoen gune nagusia edo oinarria Euskal Autonomia Erkidegoan egotea.
   - interes ekonomikoen gune nagusia Euskal Autonomia Erkidegoan egotea.

   Horrenbestez, aurreko bi gidoietan aipatzen diren inguruabarretako bat dela eta egoitza Euskal Autonomia Erkidegoan daukaten pertsona fisikoen egoitza Bizkaiko Lurralde Historikoan dago hauetako bat gertatuz gero:
   - jarduera ekonomikoen gune nagusia edo oinarria Bizkaiko Lurralde Historikoan egotea.
   - interes ekonomikoen gune nagusia Bizkaiko Lurralde Historikoan egotea.

b) Pertsona fisikoa, beraren ezkontideak edo izatezko bikotekideak (legez bananduta ez badago) eta beraren menpean dauden adingabeko seme-alabek ohiko egoitza Bizkaiko Lurralde Historikoan badute: egoitza Espainiako lurraldean daukala pentsatuko da eta ohiko egoitza Bizkaiko Lurralde Historikoan dagoela. Presuntzio horren aurkako froga aurkez daiteke.

Ohiko etxebizitza aldatzea

Egoitza Bizkaiko Lurralde Historikoan duten zergadunek ohiko egoitza foruko beste lurralde batera edo lurralde erkidera aldatzen badute edo, ohiko egoitza beste lurralde batean (foruduna zein erkidea) dutela, ohiko egoitza Bizkaiko Lurralde Historikora aldatzen badute, orduan, subjektu pasibo horiek euren zerga-betebeharrak euren egoitza berriaren arabera beteko dituzte, baldin eta egoitza berri hori lotunea bada.

Egoitza aldaketa gertatu dela pentsatuko da egoitza berriak gutxienez hiru urte irauten badu etengabean.

Egoitza aldatzen bada ere, aldaketa ez da aintzat hartuko ondoko inguruabarrak gertatzen direnean:

a) Egoitza berriak hiru urte jarraian gutxienez ez irautea.

b) Egoitza aldatzen den urtean edo hurrengoan zerga-oinarria egoitza aldatu zen urtearen aurrekoan egon zena baino %50 gehiago izatea, gutxienez.

   Familia unitate bateko pertsona fisiko batek aurreko paragrafoan aipatutako urteetan lantzean tributazio mota bat hautatu badu (banakoa eta baterakoa), oinarriak erkatu behar direnean, tributazioak homogeneizatuko dira eta kalkuluak aitorpena banakoak izan direla pentsatuz egingo dira.

c) Egoitza aldatu den urtean Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren benetako tributazioa egoitza aldatu baino lehenago bizi zen lurraldean aplikatu beharreko arautegiaren arabera izango zena baino txikiagoa izatea.

d) Egoitza hasierako lurraldean egotea berriro b) letran azaldutako egoera sortzen den urtearen hurrengo urtean edo hurrengoan.

Espainiar naziotasuna duten pertsona fisikoek Bizkaiko zerga-arautegiaren menpean egon ondoren zerga-egoitza berria jurisdikzio ez-kooperatibotzat jotzen den lurralde batean daukatela frogatzen badute, ez diote utziko zergadun izateari. Arau hau egoitza aldaketa egiten den zergaldian eta hurrengo lauretan aplikatuko da.

Atal honetan ezarritako inguruabarrak direla eta uste bada ez dela egoitza aldaketarik gertatu, zergadunek behar diren aitorpenak aurkeztu beharko dituzte.

Pertsona bat atzerrira badoa bizitzen eta ondorioz zergadun izateari uzten badio, egotzi gabeko errentak aurreko egoitza dagoen lurraldean aurkeztu behar duen azken aitorpenaren zergaldiko zerga-oinarrian integratu behar dira arautegian ezarrita dagoen bezala; beharrezkoa izanez gero, autolikidazio osagarria egingo da, eta ez zaio ezarriko zehapenik, ez berandutze-korriturik, ez errekargurik.

Bizilekua Europar Batasuneko beste estatu kide batera edo Europako Esparru Ekonomikoko beste estatu batera lekualdatzen denean, baldin eta Espainiarekin edo Europar Batasunarekin zerga-kredituak kobratzeari buruzko elkarrekiko laguntzari buruzko akordioa egin badu, Kontseiluaren 2010eko martxoaren 16ko 2010/24/UE Zuzentarauarekin baliokidea dena, zerga, eskubide eta beste neurri batzuei dagozkien kredituak kobratzeko elkarrekiko laguntzari buruzkoan, zergadunak aurreko paragrafoan xedatutakoaren arabera egotzi ahal izango ditu egiteke dauden errentak, edo egotzi gabe dauden errentetako bakoitza lortu ahala egotzi ahal izango ditu, zehapenik, berandutze-interesik eta errekargurik gabe, zerga honengatik aitortu beharreko azken aldian.

Egozten diren errenten aitorpena, horiek lortu ahala egiten bada, errenta horiek egoztea legokiokeen zergaldiari dagokion aitorpen-epean egingo da, baldin eta zergadun izaera galdu ez bada.

Bizkaiko Lurralde Historikoan dauden atzerriko funtzionarioak

Espainia kide den nazioarteko itunbenetatik datozen arau bereziak ezin aplika daitezkeenean, ez dira Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergaduntzat hartuko ohiko egoitza Bizkaian duten atzerritarrak, baldin eta inguruabar hau kapitulu honetako 1.1 idatz-zatiko 1. zenbakiko B) letrako a) eta e) bitarteko letretan ezartzen diren kasuetako baten ondorioa bada.

2. AITORTZEKO BETEBEHARRA

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitorpena aurkeztu eta sinatu beharko dute zerga horri lotutako ondare-etekinak eta ondare-irabaziak eskuratzen dituzten zergadunek, aitorpena Bizkaiko Foru Aldundiaren egoitza elektronikoaren bidez aurkeztuko da, Ogasun eta Finantza Sailak emandako aitorpen-zirriborroetatik abiatuta.

Hala eta guztiz ere, zergadunek ez dute aitorpena egin beharrik, baldin eta eskuratu dituzten errentak honako iturri hauetatik bakarrik jasotakoak badira:

A) Lanaren etekinak; urteko etekin gordinak 14.000 eurokoak badira, gehienez ere, banakako tributazioan. Baterako tributazioan, muga hori lanaren etekinak eskuratzen dituen zergadun bakoitzari aplikatuko zaio.

B) Lanaren etekinak; urteko etekin gordinak 14.000 eta, gehienez ere, 20.000 euro artekoak badira banakako tributazioan. Baterako tributazioan, muga hori lanaren etekinak eskuratzen dituen zergadun bakoitzari aplikatuko zaio.

   Nahiz eta aurreko paragrafoko muga bete, aitorpena aurkezteko betebeharra izango dute ondokoek:

   a) Ordaintzaile batek baino gehiagok emandako lan-etekinak jasotzen dituzten zergadunek.

      Hala ere, 20.000 eurorainoko lanaren etekin gordinak jasotzen dituzten zergadunek ez dute aitorpenik aurkeztu beharko, baldin eta bigarren ordaintzaile eta gainerako ordaintzaileengandik jasotako zenbatekoen baturak (zenbatekoen hurrenkeran), urtean 2.000 euroko zenbatekoa gainditzen ez badu.

   b) Lanaren etekinak ordaintzaile bakar batengandik jasotzen dituzten zergadunek, lan-kontratu bat (lanekoa edo administraziokoa) baino gehiago sinatu badute ekitaldian, edo indarrean dagoen ekitaldi luzatuan.

   c) Ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen konpentsazio-pentsioak edo mantenurako urtekoak jasotzen dituzten zergadunek, gurasoek epai-erabaki bidez mantenurako urtekoak jasotzen dituztenez kanpokoak badira.

   d) Euskadiko foru erakundeek onetsitakoa ez, beste arautegi baten arabera kalkulatutako lanaren atxikipenak edo konturako sarrerak, edo foru aldundi batean sartu ez direnak, jasan dituzten zergadunek.

   e) Ordainsariak giza lanetan edo eguneko lansaritan jasotzen dituzten zergadunek.

   f) Arrantzontzietako langileek, baldin eta ordainsari oso edo partzial gisa arrantzuaren balioaren edo haren bolumenaren zati bat jasotzen badute.

   g) Ordainsariak emaitzen arabera edo antzeko baldintzen arabera jasotzen dituzten zergadunek, baldin eta ordainsariak atxikipenaren edo kontura egindako sarreren ehunekoa kalkulatzeko kontuan izan direnak baino handiagoak badira, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 108. artikuluak ezartzen duenari jarraiki.

   h) Salbuespena, hobaria, murrizketa, kenketa edo zeinahi zerga-hobari gozatzeko eskubidea edukitzeko ezarritako baldintza, epe edo inguruabarretako bat betetzen

ez duten zergadunek, hobariak dakarrenean haren berri Zerga Administrazioari jakinarazi beharra edo zerbait erregularizatu edo ordaindu beharra.

B) atal honetako a) eta g) arteko letretan jasotzen diren kasuetako batean egoteagatik aitorpena aurkeztu behar duten zergadunek ondokoen artean hauta dezakete:

a) Zerga ordaintzea Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga xedapen orokorren arabera.

b) Zerga lanaren etekinak soilik kontuan hartuta ordaintzea, ondoko arauak aplikatuz:

a') Abenduaren 28ko 214/2023 Foru Dekretuan lanaren etekinentzat ezarritako 2024ko ekitaldian indarrean dauden atxikipen-ehunekoen arauak eta taulak aplikatuko zaizkio, sortutako etekin mota horren guztizko zenbatekoari, salbuetsita daudenei izan ezik.

b') Aurreko a') letran ezarritakoa aplikatzearen ondorioz ateratzen den zenbatekoari lanaren etekinen gainean egindako atxikipenen eta konturako sarreren zenbatekoa kenduko zaio. Ateratzen den zenbatekoa Foru Aldundian sartu beharrekoa izango da, eta zatikatu ahal izango da. Prozedura hau erabiltzearen ondorioz, inola ere ez da itzulketarik egingo.

c') Ez dira inola ere aplikatuko gastu kengarriak, hobariak, murrizketak, baterako tributazioaren arauak edo Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan ezarritako beste edozein pizgarri.

C) Kapitalaren etekin gordinen eta ondare-irabazien batura (kasu bietan, salbuetsiak barne), haien urteko kopuru gordina 1.600 eurotik beherakoa bada.

Hori ez zaie aplikatuko inbertsio kolektiboko erakundeen akzioen eta partaidetzen eskualdaketetatik edo itzulketetatik datozen ondare-irabaziei, baldin eta atxikipen-oinarria zerga-oinarrian integratu beharreko zenbatekoaren arabera zehaztu behar ez bada.

3. ZERGADUNAK

Zergadunak

Hauek dira Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunak:

a) Ohiko bizilekua Bizkaiko Lurralde Historikoan duten pertsona fisikoak.

b) 1.1. atalean adierazitako egoeraren bat dela-eta ohiko bizimodua atzerrian duten pertsona fisikoak.

c) Espainiar nazionalitatea duten pertsona fisikoak, baldin eta, Bizkaiko zergei buruzko arautegiaren mende egonik, frogatzen badute beren zerga-egoitza berria erregelamendu bidez jurisdikzio ez-kooperatibotzat jotzen den herrialde edo lurralde batean dutela. Pertsona horiek Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadun izaten jarraituko dute egoitza-aldaketa egiten den zergaldian eta hurrengo lau zergaldietan.

Errentak esleitzea

Sozietate zibilen —nortasun juridikoa izan ala ez—, jaraunspen jasogabeen, ondasun-erkidegoen eta Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arauko 34. artikuluko

3. zenbakian jasotako gainerako entitateen errentak bazkideei, jaraunsleei, erkideei edo partaideei esleituko zaizkie.

Errentak eratxikitzeko araubidea ezin izango zaie aplikatu testamentu- ahalordea noiz baliatu zain dauden jarauntsiei. Aurrerago, *Errenten egozketa eta eratxikipenari* buruzko VIII. kapituluan, dagokion atalean, testamentu- ahalordea baliatzeko zain dauden jarauntsiak zergapetzeko modua azalduko da.

4. ZERGA-EGITATEA

4.1. AZALPENA

Zergadunek lortzen duten errenta guztiaren araberako karga jasango dute, errenta non lortzen duten eta ordaintzailea bizi den tokia gorabehera:

a) Zerga banaka ordaintzen bada, aitortzaileak lortutako errentak aitortu behar dira.

b) Familia unitate batean dauden pertsonek Zerga batera ordaintzea hautatzen badute, denek lortutako errenta guztiak aitortu behar dira.

Zergadunaren errentan sartzen dira:

a) Lanaren etekinak.

b) Jarduera ekonomikoen etekinak.

c) Kapital higigarriaren eta kapital higiezinaren etekinak.

d) Ondare-irabaziak eta ondare-galerak.

e) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arautegian ezartzen diren errenta-egozketak.

4.2. ERRENTEN ZENBATESPENA

Lan pertsonalaren prestazioak ordaindutzat jotzen dira, bai eta ondasun eta eskubideen lagapenak ere.

Erregela nagusia

Orokorrean, haien balioa merkatuko balio arrunta da, hau da, subjektu lokabeek adostuko luketen kontraprestazioa, aurkako frogarik egon ezean.

Erregela bereziak

a) Maileguen eta, oro har, besteen kapitalak erakartzeko edo erabiltzeko eragiketen errenten kasuan, zergaldiko azken egunean diruak merkatuan daukan legezko korritutasa hartuko da merkatu-balio normaltzat (2024an %3,25).

b) Zergadunak bere jarduera ekonomikoko ondasunak, eskubideak edo zerbitzuak dohain lagatzen edo mailegatzen baditu edo berak kontsumitzen edo erabiltzen baditu, jardueraren etekin garbia kalkulatzeko ondasun, eskubide edo zerbitzuek merkatuan duten balio normala hartuko da aintzat.

Halaber, kontraprestazioa dagoenean eta hura ondasun, eskubide edo zerbitzuek merkatuan duten balioa baino askoz gutxiago denean, merkatuko balioa hartuko da aintzat.

c) Zerga Administrazioak dauzkan datuetatik ondorioztatzen bada zergadunaren titulartasuneko ondasun higiezinak errentan edo azpierrentan emanda daudela edo haiek erabiltzeko eta lupertzeko eskubideak laga direla eta zergadunak ez badu etekinik ezartzen bere aitorpenean, kapital higiezinaren etekin garbiaren zenbatespena higiezinak Ondarearen gaineko Zergarako daukan balioaren %5 izango da, ondoko kasuan izan ezik: ondasun higiezinaren edo haren gaineko eskubide errealaren eskuratzailea, lagapen-hartzailea, errentaria edo azpierrentaria zergadunaren ezkontidea, izatezko bikotekidea edo ahaidea bada, hirugarren mailara artekoak barne.

d) Lotutako eragiketak baloratzeko Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 42. artikuluan halako eragiketak baloratzeko ezarritako arauak aplikatuko dira.

4.3. AITORTU BEHAR EZ DIREN ERRENTAK

4.3.1. ZERGAREN KARGAPEAN EZ DAUDENAK

Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren kargapeko errentak ez daude Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kargapean.

4.3.2. SALBUETSITA DAUDENAK

Errenta hauek salbuetsita daude:

A) Epailearen erabakia dela bide gurasoek seme-alabei ematen dizkien mantenu-urtekoak.

Tratamendu bera izango dute Mantenuaren Ordainketa Bermatzeko Funtsetik jasotako kopuruek. Funts hori abenduaren 7ko 1618/2007 Errege Dekretuan arautu zen (Mantenuaren Ordainketa Bermatzeko Funtsaren antolaera eta funtzionamenduari buruzko Errege Dekretua).

B) Terrorismo ekintzengatik ematen diren aparteko prestazio publikoak.

C) Gizarte Segurantzak edo beraren ordezko entitateek erabateko ezintasun iraunkorragatik edo elbarritasun larriagatik onartutako prestazioak eta 55 urtetik gorako zergadunek erabateko ezintasun iraunkorragatik jasotzen dituztenak.

Ezintasun iraunkor osoa dagoenean, salbuespena ezin aplikatu izango zaie Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 18. artikuluko a) letran arautzen ez diren lanaren etekinak jasotzen dituzten zergadunei edo jarduera ekonomikoen etekinak jasotzen dituztenei. Bateraezintasun hori ez da aplikatuko prestazioa lehenengoz jasotzen den zergaldian.

Salbuetsitako prestazioekin berdinetsiko dira:

a) Gizarte Segurantzaren norberaren konturako langileen araubide berezian ez dauden profesionalei edo langile autonomoei Gizarte Segurantzaren araubide horren alternatiba gisa ari diren gizarte aurreikuspeneko mutualitateek onartutako prestazioak.

b) Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateek kooperatiba-bazkideei onartutako prestazioak.

Aurreko paragrafoan ezarritako bi kasuetan gehienez Gizarte Segurantzak dena delako kontzeptuagatik onartzen duen gehieneko zenbatekoa salbuetsiko da. Horren gaineko kopurua lanaren etekin gisa kargatuko da. Zergadun batek Gizarte Segurantzaren prestazioaz gainera aurrean aipatutako mutualitateek edo borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateek emandakoak jasotzen baditu, gaindikina azken horietan gertatutzat joko da.

D) Klase pasiboen araubideko ezintasun edo elbarritasun iraunkorraren ziozko pentsioak, baldin eta hura eragin duen lesioa edo gaixotasunak pentsioaren jasotzailea lanbide edo ogibide mota guztietarako erabat ezgaitu badu.

E) Kalte-ordain hauek:

a) Langilea kaleratu edo kargugabetzeagatik ematen diren kalte-ordainak, hain zuzen ere Langileen Estatutuan, hura garatzen duen arautegian edo (egonez gero) epaiak betearazteko arautegian ezarritako nahitaezko kopuruak. Hitzarmenetan, itunetan eta kontratuetan finkatutakoak ez dira nahitaezko kalte-ordainak.

Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibideak, 2.2.3.4 puntuan zehazten denez, ez da nahikoa Langileen Estatutuak kalte-ordaina emateko agintzea; aitzitik, horrez gainera langilearen kaleratzea edo kargugabetzea izan behar da kalte-ordainaren arrazoia. Beraz, ez daude Zergatik salbuetsita beste arrazoi batzuengatik lortzen diren kalte-ordainak, esate baterako, hitzartutako denbora amaitzea.

b) Euskadiko Kooperatibei buruzko abenduaren 20ko 11/2019 Legeak 30.2 artikuluan ezarritakoa aplikatuz bazkideak kooperatiba uzteagatik jasotzen dituen kalte-ordainak; lan-araudiak Langileen Estatutuko 52. artikuluko c) letran aipatzen den kargugabetze kasuetarako nahitaez ezartzen duen zenbateko bera dago salbuetsita.

c) Jasotako kalte-ordainetik Langileen Estatutuan ondoko kasuetan bidegabeko kaleratzeetarako nahitaez ezartzen diren mugak gainditzen ez dituen zatia:

- Kaleratze kolektiboa gertatzen denean Langileen Estatutuko 51. artikuluaren arabera, edo kontratuak azkentzen direnean estatutu horretako 52. artikuluko e) letran azaldutako arrazoietako batengatik; ezinbestekoa da kaleratze kolektiboa edo eta kontratu-azkentzea arrazoi ekonomikoengatik, teknikoengatik, antolaketakoengatik edo ekoizpenekoengatik gertatzea, edo ezinbestean.
- Ordezkotza-kontratu baten babespean lan-harremana deuseztatu eta lan-jarduera lehenago uzteagatik langileek jasotzen dituzten kopuruak.

Salbuespen hori gozatzeko, langileak enpresarekin eduki duen lotura benetan eta guztiz hautsi behar du. Kontrako frogarik izan ezean, ondoko kasuan langileak enpresarekin lotura daukala pentsatuko da: baldin eta kaleratu edo lana utzarazi ondoko hiru urteetan berriz ere enpresa berari, edo berarekin lotutako beste enpresa bati (lotura Sozietateen gaineko Zergari buruzko araubidean ezarritakoaren araberakoa izan behar da).

Salbuetsitako kalte-ordainaren zenbatekoa ezin da izan 180.000 euro baino gehiago. Salbuetsitako gehieneko kopurua langilearen laneratze edo lan-utzarazpen bakoitzeko aplikatuko da, kalte-ordaina ordaintzeko modua gorabehera. Salbuespen-muga hau ez zaie aplikatuko kaleratze edo kargugabetzearen ondoriozko kalte-ordainei, hain zuzen ere 2014ko urtarrilaren 1a baino lehen azkendutako lan-harremanen ondoriozkoei.

Araubide iragankorra (Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Araua, 17. xedapen iragankorra)

2012ko otsailaren 12tik 2013ko urtarrilaren 1era bitartean gertatutako kaleratzeen ondoriozko kalte-ordainak salbuetsita egongo dira, kaleratzea bidegabe deklaratu izan balitz egokituko litzatekeen zenbatekoa gainditzen ez duen neurrian, enpresaburuak hala aitortzen duenean kaleratzea jakinarazteko unean, edo adiskidetze-egintzaren aurreko beste edozein unetan, eta, betiere, kontratu-amaierak ez badira baja pizgarridunen plan edo sistemen esparruan adostu.

Hala ere, 2012ko otsailean izapideetan edo aplikazio-indarraldian dauden enplegu-erregulazioko espedienteen ondoriozko kaleratzeengatik edo kargugabetzeengatik jasotzen diren kalte-ordainak salbuetsita egongo dira, hain zuzen ere lan-urteko berrogeita bost eguneko soldata gehienez. Urtebetetik beherako aldiak hileka hainbanatuko dira (42 hilabete gehienez).

Enplegu-erregulazioko espedientea eragin duten arrazoiak antolaketa edo ekoizpen arlokoak bakarrik direnean, aurreko lerroaldean ezartzen dena soilik aplikatuko zaie 2012ko urtarrilaren 1etik aurrera egindako kaleratze edo kargugabetzeei.

Errenta salbuetsiak diren diru kopuruen gaindikinak zergapeko errenta gisa hartuko dira, oro har, lan etekinen atalaren barruan; izan ere, langileak zerbitzuan egindako urteen neurrian ezarrita daude, eta hori dela eta bi edo bost urte baino aldi luzeagoan sortutako etekintzat jo behar dira, kasuan kasukoa eta salbuespenak salbuespen direla.

Lan-kontratua kasu hauetan azkentzen da
(Langileen Estatutua, 49. artikulua):

1. Alderdiek elkar hartuta erabakiz gero.
2. Kontratuan behar bezala ezarritako arrazoi bategatik, enpresaburuaren ageriko abusua izan ezean.
3. Hitzartutako denbora amaitu delako, edo kontratuaren xedeko lana edo zerbitzua burutu delako
4. Langileak dimisioa aurkeztuz gero; halakoetan aurreabisua eman behar da talde-hitzarmenean ezarritako edo tokiko ohiturak finkatutako aurretiarekin.
5. Langilea hilez gero edo elbarritasun handia edo baliaezintasun iraunkorra (erabatekoa edo osoa) gertatuz gero.
6. Langilea erretiratuz gero.
7. Enpresaburua hilez gero, erretiratuz gero (Gizarte Segurantzaren araubide egokian ezarritako kasuetan), ezindurik gertatuz gero edo kontratatzailearen nortasun juridikoa iraungiz gero.
8. Ezinbestean, Lan Agintaritzak 51. artikuluko 7. idatz-zatian ezarritakoaren arabera egiaztatuz gero.
9. Kaleratze kolektiboa gertatuz gero arrazoi ekonomiko, tekniko, antolakuntzako edo ekoizpenekoengatik.
10. Langileak nahi duenean, enpresaburuak kontratua ez duela bete oinarritzat hartuta.
11. Langilea kaleratuz gero.
12. Legeriaren arabera bidezko diren arrazoi objektiboak egonez gero.
13. Langileak erabakiz gero, genero-indarkeria edo sexu-indarkeria dela eta lanpostua utzi behar duela eta.

<table>
<tr><th colspan="3">Lan-kontratua azkentzea: modalitateak eta kalte-ordainak</th></tr>
<tr><td colspan="3">1) Enpresaburuaren borondatez</td></tr>
<tr><td colspan="3">a) Diziplinazko kaleratzea (Langileen Estatutua, 54.artikulua)</td></tr>
<tr><td>Arrazoiak</td><td colspan="2">- Lanera hainbat aldiz eta bide ez dela huts egitea, edo berandu ibiltzea.
- Lanean diziplinaz ez aritzea eta desobeditzea.
- Enpresaria edo enpresan lan egiten duten pertsonak edo haiekin bizi diren senitartekoak ahoz edo fisikoki laidoztatzea.
- Kontratuaren onustea haustea edo lanean konfiantza abusuaz baliatzea.
- Laneko ohiko errendimendua edo hitzartutakoa apaltzea, nahita eta modu iraunkorrean.
- Maiz mozkortzea edo toxikomanoa izatea, lanari eragiten badiote.
- Arraza edo etniagatik, erlijioagatik zein sinesteengatik, desgaitasunagatik, adinagatik edo orientazio sexualagatik jazartzea, eta enpresaburuaren edo beste langile baten kontrako sexu jazarpena, edo sexuagatiko jazarpena.</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Salbuetsitako kalte-ordaina</td><td>Bidezko kaleratzea</td><td>Langileak ez dauka eskubiderik ez kalte-ordainik ez izapidetza-alokairurik jasotzeko.</td></tr>
<tr><td>Bidegabeko kaleratzea</td><td>Zerbitzu-urteko 33 eguneko alokairuaren zenbatekotik beherako kopuruak, urtebetetik beherako denboraldiak hileka lainduz, eta gehienez ere 24 hileko kontuan hartuta.</td></tr>
<tr><td colspan="2">Kaleratze deuseza</td><td>Langilea berehala onartu berriro eta jaso gabeko soldatak ordaindu.</td></tr>
<tr><td colspan="3">b) Arrazoi objetiboa (Langileen Estatutua, 52.artikulua)</td></tr>
<tr><td>Arrazoiak</td><td colspan="2">- Langilearen ezgaitasun ezaguna edo gertaerabidezkoa enpresan lanean hasi ondoren.
- Langilea lanpostuaren aldaketa teknikoetara ez moldatzea, aldaketok zentzuzkoak izanez gero. Kontratua azkendu baino lehen enpresaburuak ikastaroa eskaini behar dio langileari lanpostuan egindako aldaketetara egokitzeko erraztasunak ematearren. Enpresaburuak ezin du hartu erabakia aldaketa sartzen denetik edo moldaketarako prestakuntza amaitzen denetik gutxienez bi hilabete pasatu arte.
- Arrazoi ekonomikoa, teknikoa, antolamendukoa edo ekoizpenekoa, Langileen Estatutuko 51.1 artikuluan ezarritako kopurua baino langile gutxiagori eteten bazaie kontratua.</td></tr>
</table>

<table>
<tr><td>Arrazoiak</td><td colspan="2">- Irabazteko asmorik gabeko entitateek plan eta programa publiko jakin bat gauzatzeko pertsonak kontratatzen dituztenean mugaegunik gabe, planak edo programak zuzkidura ekonomiko egonkorrik ez daukala eta xede bati lotutako kanpoko sarreren ondoriozko aurrekontuko zein hartatik kanpoko diru zainpeketen bidez finantzatzen dela, ezarritako diru kopurua lan-kontratuari eusteko nahikoa ez izatea.</td></tr>
<tr><td>Baldintzak</td><td colspan="2">Kontratua azkentzen zaien langileen kopurua Langileen Estatutuko 51. artikuluko 1. idatz-zatian ezarritakoa edo altuagoa bada, 51. artikuluan ezarritako prozedura abiarazi behar da.</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Salbuetsitako kalte-ordaina</td><td>Bidezko kaleratzea</td><td>Zerbitzu-urteko 20 eguneko alokairuaren zenbatekotik beherako kopuruak, urtebetetik beherako denboraldiak hileka lainduz, eta gehienez ere 12 hileko kontuan hartuta.</td></tr>
<tr><td>Bidegabeko kaleratzea</td><td>Zerbitzu-urteko 33 eguneko alokairuaren zenbatekotik beherako kopuruak, urtebetetik beherako denboraldiak hileka lainduz, eta gehienez ere 24 hileko kontuan hartuta.</td></tr>
<tr><td colspan="3">c) Kaleratze kolektiboa (Langileen Estatutua, 51. artikulua)</td></tr>
<tr><td>Arrazoiak</td><td colspan="2">- Arrazoi ekonomikoak, teknikoak, antolamendukoak edo ekoizpenekoak (51.1 artikulua):
· Ekonomikoak: enpresaren emaitzetatik egoera ekonomiko negatiboa ondorioztatzen da, adibidez, izandako galerak edo aurreikusten diren galerak, edo diru-sarreren edo salmenten mailaren etengabeko murrizpena.
· Teknikoak: aldaketaren gertatzea ekoizpenbideetan edo ekoizpenerako tresnetan.
· Antolamendukoak: aldaketaren bat gertatzea lan egiteko sistemetan eta metodoetan edo ekoizpena antolatzeko moduan.
· Ekoizpenekoak: aldaketaren bat gertatzea enpresak merkaturatu nahi dituen produktuen edo zerbitzuen eskarian.
- Ezinbestean (51.7 artikulua).</td></tr>
<tr><td>Baldintzak</td><td colspan="2">- Arrazoia ekonomikoa, teknikoa, antolamendukoa edo ekoizpenekoa bada, ezinbestekoa da laurogeita hamar eguneko aldian azkentzeak gutxienez hauengan edukitzea eragina:
· Ehun langiletik beherako enpresetan, hamar langile.
· Ehun eta hirurehun langile arteko enpresetan, langileen %100.
· Hirurehun langile edo gehiagoko enpresetan, hogeita hamar langile.</td></tr>
</table>

<table>
<tr><td>Baldintzak</td><td colspan="2">Enpresako plantilla osoari eragiten dioten lan-kontratuak amaituz gero, kaleratze kolektibo legez hartu behar da, kontuak eragiten dien langileak bost baino gehiago badira, eta, lehen aipatutako arrazoi berberak oinarri direla, enpresaren jarduera osorik gelditu delako gertatzen bada amaitzea.
- Ezinbestean: lan-kontratua azkentzeko ezinbesteko arrazoia dagoen edo ez lan agintaritzak egiaztatuko du, langileen kopurua gorabehera, Langileen Estatutuan ezarritakoaren arabera izapidetutako prozeduraren ondoren.
Kaleratze kolektiboetarako administrazio baimenaren betekizuna ezabatu da eta horren ordez lan agintaritzari jakinarazi beharra ezarri da; horrez gainera enpresek kaleratze kolektiborako, lan-kontratuak azkentzeko eta lansaioak murrizteko neurriak ezartzeko bete beharreko formalitateak eta bermeak ezarri dira (arrazoi ekonomikoak, teknikoak, antolakuntzakoak, ekoizpenekoak edo ezinbestean).
Lan agintaritzaren aurreko baimena lan-harremanak ezinbestean azkentzen diren kasuetarako baino ez da behar.</td></tr>
<tr><td>Salbuetsitako kalte-ordaina</td><td>Kaleratze kolektiboa arrazoi ekonomikoengatik, teknikoengatik, antolamendukoengatik, ekoizpenagatik edo ezinbestean</td><td>Zerbitzu-urteko 33 eguneko alokairuaren zenbatekotik beherako kopuruak, urtebetetik beherako denboraldiak hileka lainduz, eta gehienez ere 24 hileko kontuan hartuta.</td></tr>
<tr><td colspan="3">2) Langilearen borondatez</td></tr>
<tr><td>Arrazoiak</td><td colspan="2">- Lan-baldintzak aldatzea Langileen Estatutuko 41. artikuluan ezarritakoa errespetatu gabe eta ondorioz langileen duintasuna narriatzea.
- Itundutako alokairua ez ordaintzea edo berandu ordaintzea.
- Enpresaburuak bere betebeharretako bat modu larrian ez betetzea, ezinbesteko kasuetan izan ezik, eta langile baten kaleratzea epai baten bidez bidegabekotzat jotzen denean, langilea lehengo baldintzekin berriro hartzeari uko egitea, Langileen Estatutuko 40. eta 41. artikuluetan ezarritako kasuetan.</td></tr>
<tr><td>Salbuetsitako kalte-ordaina</td><td colspan="2">Zerbitzu-urteko 33 eguneko alokairuaren zenbatekotik beherako kopuruak, urtebetetik beherako denboraldiak hileka lainduz, eta gehienez ere 24 hileko kontuan hartuta.</td></tr>
<tr><td colspan="3">3) Alderdietako bat heriotza, erretiroa edo ezintasuna gertatzeagatik</td></tr>
<tr><td>Arrazoia</td><td colspan="2">Enpresaburua hiltzea, erretiratzea edo ezgai gertatzea.</td></tr>
<tr><td>Salbuetsitako kalte-ordaina</td><td colspan="2">Hilabeteko soldatatik beherako kopurua.</td></tr>
</table>

<table>
<tr><th colspan="2">Bidegabeko kaleratzearen ziozko kalte-ordaina, 12/02/12tik aurrera gertatu bada</th></tr>
<tr><th>2012ko otsailaren 12a baino lehen egindako kontratuak</th><th>2012ko urtarrilaren 12az gero egindako kontratuak</th></tr>
<tr><td>Gehienez, 45 soldata egun 2012ko otsailaren 12a baino lanean egindako urteko (urtea baino aldi laburragoak hileka hainbanatuko dira) eta 33 soldata egun harrezkero lanean egindako urteko.
Kalte-ordaina ezin da izan 720 eguneko soldata baino gehiago, ondoko kasuan izan ezik: 2012ko otsailaren 12a baino lehen lan egindako aldiari dagokion zenbatekoa gehiago izatea; kasu honetan gehieneko kalte-ordaina aplikatuko da, hau da, 42 hileko soldata.</td><td>Zerbitzu-urteko 33 eguneko alokairuaren zenbatekotik beherako kopuruak, urtebetetik beherako denboraldiak hileka lainduz, eta gehienez ere 24 hileko kontuan hartuta.</td></tr>
<tr><td colspan="2">2012ko otsailaren 12a baino lehen mugaegunik gabeko kontratuak sustatzeko araubidean sinatutako kontratuei orduko arautegia aplikatuko zaie.
Hala ere, diziplinazko kaleratzeetan, bidegabeko kaleratzearen kalte-ordaina kalkulatzeko aurreko atalean bidegabeko kaleratzeaz ezarritakoa aplikatuko da (zerbitzu-urteko 33 soldata-eguneko zenbatekotik beherako kopuruak, urtebetetik beherako denboraldiak hileka hainbanatuz, 24 hilabete gehienez).</td></tr>
</table>

F) Pertsonei eginiko kalte fisiko, psikiko edo moralen ondoriozko erantzun zibilaren kalte-ordainak (legez edo epai bidez onetsitako zenbatekoa).

Salbuetsita daude, halaber, Amiantoaren biktimentzako konpentsazio funtsa sortzeko urriaren 19ko 21/2022 Legearen ondoriozko kalte-ordainak, kaltea egiten duena ez baitagokio zergadunari (kanpokoa da).

Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibideak, garatzen du, *"epai bidez onartutako zenbatekoa" uler daiteke, a) Epaile edo auzitegi batek ebazpen judizialaren bidez finkatutako zenbatekoa; b) Tarteko beste formula batzuk, zeinetan gatazkan dauden alderdien jarreren borondatezko hurbilketa bat gertatzen den, justiziaren esku-hartze edo onarpenmotaren bat badago, hala nola, esaterako, adiskidetze judizialeko egintzak, amore emateak, uko egiteak, atzera egiteak edo transakzio judizialak.*

Zenbatekoa legez ezarrita duten kalte-ordainak eta judizio bidez onartzen direnak osorik daude salbuetsita, hau da, ezarritako zenbateko osoa. Kalte-ordainen mota honetan ondoko hauek dira nagusiak:

a) Maiatzaren 28ko 9/1993 Errege Dekretu-Legeko 2. artikuluko 1. idatz-zatiko a) paragrafoan ezarritako goren mugako ordainketak; arau horrek hartutako inmuno-eskasiaren sindromeak (HIESa) jotakoentzako laguntzak ematen ditu, baldin eta kutsatzea osasun sistemaren jarduketen ondorioz gertatzen bada.

b) Gaitz edo kalteak zirkulazio istripuengatik gertatzen badira, entitate aseguratzaileek euren aseguratuen erantzukizun zibilaren ondorioz ordaintzen dituzten diru kopuruak. Zenbateko horiek eguneratu dira, 2024ko ekitaldirako, Aseguruen eta Pentsio Funtsen Zuzendaritza Nagusiak 2024ko urtarrilaren 18an emandako Ebazpenaren bidez.

G) Aurreko atalean adierazitako kalteengatik aseguru kontratuen bidez jasotzen diren zenbatekoak, 150.000 euroko mugarekin kaltean eragilea edozein dela ere. Diru kopuru hori 200.000 eurokoa izango da lesioak kalte-ordainaren jasotzailea lan eta jarduera guztietarako gaitasunik gabe uzten badu, eta 300.000 eurokoa jasotzaileak beste norbaiten laguntza behar badu eguneroko bizimoduko oinarrizko ekintzetarako.

Salbuespen hau ez zaie aplikatuko aseguru-kontratuetatik eratorritako hartukizunei, baldin eta ordaindutako primek edo kopuruek zerga-oinarri orokorra murrizteko eskubidea ematen badute, edo zuzeneko zenbatespenaren modalitatearen bidez etekin garbia zehazteko gastu kengarritzat jotzen direnak.

H) Giza eskubideen defentsaren eta sustapenaren inguruko sariak, bai eta literatura, zientzia edo artearen arlokoak ere, arauzko baldintzak betez gero.

I) Beka hauek:

a) Beka publikoak, irabazi-asmorik gabeko erakundeek emandako bekak eta Aurrezki-kutxa eta banku-fundazioei buruzko 2013ko abenduaren 27ko 26/2013 Legeko II. tituluan arautzen diren banku-fundazioek beren gizarte-ekintzaren barruan emandako bekak, betiere Espainian nahiz atzerrian hezkuntza-sistemaren maila eta gradu guztietan (unibertsitateko hirugarren zikloraino) ikasketak egiteko jasotzen badira. Irabazi-asmorik gabeko erakundeen kasuan, baina, haien bekak salbuetsita daude irabazi-asmorik gabeko erakundeen zerga-araubideari eta mezenasgorako zerga pizgarriei buruzko araudia aplikagarri zaienean.

b) Administrazio publikoek eta irabazi-asmorik gabeko erakundeek eta a) letran aipatutako irabazi- asmorik gabeko entitateek eta banku-fundazioek, 2019ko martxoaren 1eko 103/2019 Errege Dekretuak definitzen duen alorreko ikerketetarako emandako bekak (errege-dekretu horrek ikertzaile bekadunaren Estatutua onartzen du); horiez gainera, erakunde horiek administrazio publikoetako funtzionarioei eta gainerako langileei nahiz unibertsitateetako irakasle eta ikertzaileei ikerketak egiteko emandakoak.

J) Pertsonak etxean hartzeagatik erakunde publikoetatik jasotzen diren zenbatekoak.

K) 1936-1939 bitarteko Gerra Zibilean edo haren ondorioz zauriak zein mutilazioak jasan zituzten pertsonen alde onartutako pentsioak, dela Estatuko Klase Pasiboen erregimenaren bitartez, dela horretarako egindako legeria bereziaren babesean.

L) Prestazio hauek:

a) 8/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Gizarte Segurantzari buruzko Lege Orokorraren Testu Bategineko II. Tituluko X. eta XV. kapituluetan eta VI. Tituluko I. kapituluan araupetutako familia prestazioak, eta Gizarte Segurantzaren araubide publikoek zurztasunagatik ematen dituzten pentsioak eta hartzeko pasiboak eta hogeita bi urtetik beherako edo lanerako ezindutako biloba eta senideentzat ematen dituztenak.

b) Jaiotzagatiko eta adingabea zaintzeagatiko prestazioak eta bularra emateko zaintzako erantzunkidetasunagatiko prestazioak, Gizarte Segurantzako araubide publikoetatik jasotakoak, eta funtzionarioek kasuan kasuko araubide publikoetatik jasotako prestazio berberak.

Halaber, salbuetsita egongo dira zerbitzuak eskaintzen dituzten organoko edo erakundeko funtzionarioek jasotako ordainsariak, Langile Publikoaren Oinarrizko Estatutuan aitortutako edoskitze edo bularra emateagatiko baimenari dagozkionak, Gizarte Segurantzak onartzen duen gehieneko prestazioaren zenbatekoa muga dela.

c) Norberaren Konturako Langile edo Autonomoen Gizarte Segurantzako Araubide Berezian sartuta ez dauden profesionalei araubide berezi horren ordezko gisa jarduten diren gizarte-aurreikuspeneko mutualitateek onartzen dizkieten prestazioak, betiere aurreko a) eta b) letretan ezarri direnen moduko egoeretan gertatzen diren prestazioak badira.

Gizarte Segurantzak dagokion kontzeptuagatik onartzen duen gehieneko prestazioa izango da zenbateko salbuetsiaren muga. Soberakinak lan-etekin moduan tributatuko du, eta Gizarte Segurantzaren prestazioak eta borondatezko gizarte-aurreikuspeneko mutualitate edo erakundeenak aldi berean jaso direnean, soberakina azken horien prestazioetan gertatu dela ulertuko da.

d) Borondatezko gizarte-aurreikuspeneko erakundeek kooperatibetako bazkideei onartutako prestazioak, betiere aurreko a) eta b) letretan ezarri direnen moduko egoeretan gertatzen diren prestazioak badira.

Gizarte Segurantzak dagokion kontzeptuagatik onartzen duen gehieneko prestazioa izango da zenbateko salbuetsiaren muga. Soberakinak lan-etekin moduan tributatuko du, eta Gizarte Segurantzaren prestazioak eta borondatezko gizarte-aurreikuspeneko mutualitate edo erakundeenak aldi berean jaso direnean, soberakina azken horien prestazioetan gertatu dela ulertuko da.

e) Funtzionario publikoek, minbiziak edo beste gaixotasun larri batek eragindako seme-alaba adingabea zaintzeagatik lanaldiaren murrizketa dela eta, funtzionariook zerbitzuak ematen dituzten organo edo erakundetik jasotzen dituzten ordainsariak; murrizketa hori Enplegatu Publikoaren Oinarrizko Estatutuaren Legearen testu bategineko 49. artikuluaren e) letran aipatzen da (testu bategin hori urriaren 30eko 5/2015 Legegintzako Errege Dekretuak onartu zuen).

Salbuetsitako zenbatekoak muga hau izango du: Gizarte Segurantzak minbizia edo beste gaixotasun larriren bat duten adingabeak zaintzeko prestazio ekonomikoa dela-eta aitortzen duen gehieneko prestazioaren zenbatekoa; prestazio hori Gizarte Segurantzaren Lege Orokorraren testu bategineko II. tituluko X. kapituluan aurreikusten da.

f) Autonomia-erkidegoetatik edo toki-erakundeetatik jasotzen diren amatasun- eta aitatasun-prestazio publikoak.

g) Jaiotzagatik, erditze anizkoitzagatik, adopzioagatik, adopzio anizkoitzagatik, kargupeko seme-alabengatik eta zurztasunagatik jasotzen diren gainerako prestazio publikoak.

M) Entitate kudeatzaile eskudunak onetsitako langabezi prestazioak, ekainaren 19ko 1044/1985 Errege Dekretuaren eta Langile Autonomoen Estatutuaren 2007ko

uztailaren 11ko 20/2007 Legearen 34. artikulua bidez ezarritako ordainketa bakarreko modalitatean jasotzen direnean, hau da, ordainketa bakarreko modalitatean ordaintzen diren langabezi prestazioak arautzen dituen dekretuan ezarritakoaren arabera jasotzen direnean, baldin eta jasotako zenbatekoak aipatutako arau-xedapenak ezarritako helburuetara bideratzen badira eta bertan aipatzen diren kasuetan emandakoak badira.

Kontribuzio-mailako langabezia-prestazio ordainketa bakarrean jaso ahalko da honako kasu hauetan:

a) Jarduera bat langile autonomo gisa hasten denean.

b) Modu egonkorrean dagoeneko eratuta dagoen edo eratzeke dagoen lan-kooperatiba edo- sozietate batera langile bazkide edo lan-bazkide gisa sartzen denean.

c) Gauzatu beharreko zenbatekoaren zati bat (ekarpena) merkataritza-erakunde berri bateko kapital sozialera bideratzen denean edo ekarpena egin baino gehienez 12 hilabete lehenago sorturiko merkataritza-erakunde bateko kapital sozialera bideratzen denean; betiere, sozietatearen kontrol eraginkorra eduki behar bada, bertan lanbide-jarduera bat gauzatu behar bada eta Gizarte Segurantzaren Norberaren Konturako Langileen edo Langile Autonomoen Araubide Berezian edo Itsasoko Langileen Araubide Berezian alta bat ematen bada.

Zergaduna lan-sozietateetan edo lan elkartuko kooperatibetan sarturik badago edo ekarpen bat egin badu merkataritzako erakunde baten kapitalera, letra honetan (M) adierazitako salbuespena aplikatu ahal izateko ezinbestekoa izango da akzioari edo partaidetzari edo jarduera ekonomikoari bost urtez eustea. Langile autonomoen kasuan, salbuespena aplikatu ahal izateko nahitaezkoa izango dute bost urteko epean ere jarduerarekin jarraitzea.

Ez da beharrezkoa izango akzioari edo partaidetzari bost urtez eustea, baldin eta ez betetzearen arrazoia bada:

a) Enpresaren likidazioa, konkurtso-prozedura bat dela eta.

b) Jarduera egiteari uztea, langile autonomoen kasuan:

- Urtebeteko jardueraren ondoriozko galerak aldi horretan lortutako sarreren % 10etik gorakoak badira, jardueraren lehenengo urtean izan ezik (Gizarte Segurantzaren Lege Orokorraren testu bategineko 331. artikuluko 1. ataleko a) letrako 1. zenbakia).
- Jarduera egiten jarraitzea eragozten duen konkurtsoaren deklarazio judiziala badago Konkurtsoaren Legearen arabera (Gizarte Segurantzaren Lege Orokorraren testu bategineko 331. artikuluko 1. ataleko a) letrako 3. zenbakia).

N) Borondatezko gizarte-aurreikuspeneko erakundeek kooperatiba deseginetako bazkide-langileei eta lan-bazkideei behin betiko birkokapenagatik aitortutako enplegurako laguntza ekonomikoak, baldin eta kooperatibak Norberaren Konturako Langile edo Autonomoen Gizarte Segurantzako Araubide Bereziari atxikita badaude eta laguntzak bazkideok behin betiko birkokatzen direneko kooperatiben kapital sozialaren aldeko ekarpenak egitera zuzentzen badira.

Hau izango da salbuetsitako zenbatekoaren muga: Estatuko Enplegu Zerbitzu Publikoak kontzeptu hori dela-eta aitortzen duen gehieneko prestazioaren zenbatekoa. Soberakinak lan-etekin moduan tributatuko du.

Ñ) 1993ko maiatzaren 28ko 9/1993 Legegintzako Errege Dekretuan nahiz 2002ko ekainaren 5eko 14/2002 Legeko 2. artikuluan ezarritakoa betez jasotako gizarte-laguntzak (legegintzako errege-dekretu horren bidez, laguntzak eman zitzaizkien Osasun Sistema Publikoan egindako jarduketen ondorioz giza immunoeskasiaren birusak (GIB) erasandakoei; legearen bidez, berriz, gizarte-laguntzak ezarri ziren hemofilia edo sortzetiko beste koagulopatia batzuk dituzten pertsonentzat).

O) Maila handiko kirolariek jasotzen dituzten laguntza ekonomikoak, arloko eskumenak dituzten erakundeek ezarritako prestakuntzako egitarauei loturikoak.

Ondoren adieraziko diren beharkizunak betetzen dituzten prestakuntzako programei esker kirolariek jasotzen dituzten laguntza ekonomikoak salbuetsita daude (urteko muga: 60.100 euro):

a) Onuraduna maila handiko kirolaritzat onartuta egotea aplikatu beharreko legeriaren arabera.

b) Programa kirolaren arloko eskumenak dituzten erakundeek finantzatzea, zuzenean zein zeharka.

P) Nazioarteko bake eta misioetan eta misio humanitarioetan parte hartzeagatik ematen diren aparteko haborokinak eta prestazio publikoak, ondokoak alegia:

a) Nazioarteko bake misioetan edo misio humanitarioetan aritzeagatik jasotzen diren aparteko haborokinak, denetarikoak.

b) Nazioarteko bake misioetan edo misio humanitarioetan jasandako gaitz fisiko edo psikikoengatik ordaintzen diren kalte-ordainak edo prestazioak.

Halaber salbuetsita daude nazioarteko bake eta segurtasun operazioetan parte hartzen dutenen aldeko kalte-ordainei buruzko azaroaren 5eko 8/2004 Legegintzako Errege Dekretuan aipatzen diren kalte-ordainak.

Q) Atzerrian egindako lanengatik jasotzen diren lan etekinak, ondoko betekizun hauekin:

a) Lan horiek Espainian egoiliar ez den enpresa edo entitate batentzat edo atzerrian egoitza duen establezimendu iraunkor batentzat egitea. Bereziki, lanak hartzen dituen entitateak lotura badauka langilearen entitate enplegatzailearekin edo langilearen zerbitzuak hartzen dituenarekin, lanak entitate ez-egoiliarrarentzat egindakotzat joko dira, baldin eta, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 44. artikuluko 1. paragrafoan ezartzen denaren arabera, entitate ez-egoiliarrari talde barneko zerbitzu bat eman zaiola ulertu badaiteke, zerbitzu horrek entitate hartzaileari abantaila edo onuraren bat dakarkiolako edo ekar diezaiokeelako.

Ogasun Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibideak, zehazten du, *erosketekin, atzerriko azpikontratazioarekin edo entitate egoiliarrak kanpoan hornitzearekin zerikusia duten zereginek, bezero berriak edo atzerrian egindako eskaerak (merkataritza-akordio berriak lortzea) lortzeko joan-etorriekin zerikusia dutenek edo jada sinatuta dauden kontratuak birplanteatzearen ondoriozko negoziazioak garatzearekin lotuta daudenek, horien interpretazioari buruz sor daitezkeen eztabaidak ebaztea barne, ezin dute justifikatu salbuespena aplikatzea, nahiz eta kanpoan egin (lanerako kontratatu duen erakunde egoiliarraren beraren onurarako egiten direnean).*

Auzitegi Gorenak 2019ko maiatzaren 24ko 685/2019 epaian ezarritako doktrinaren arabera hau baino ez da eskatzen: "lanaren etekinen hartzailea, funtzionarioa izan zein ez eta zerbitzu-eginkizunetan egon zein ez (arauak ez du bereizketarik egiten), atzerrian lanean aritzea Espainiako egoiliarra ez den enpresa edo entitate batentzat edo atzerriko establezimendu iraunkor batean. Arauak argi uzten du lanak Espainiako lurraldetik kanpo egin behar dituela besteren konturako langile batek; gainera, begi bistakoa da lanak egoitza Espainian ez daukan entitate batentzat edo Espainiatik kanpo dagoen establezimendu iraunkor batentzat egin behar direla. Hala ere, ez du eskatzen PFEZen subjektu pasiboaren lanen hartzailea izatea lan horien onuradun bakarrak. Hain zuzen ere, ez du eragozten onuradun bat baino gehiago egotea, ez eta haietako bat lanaren etekinak jasotzen dituen pertsonaren enplegatzailea izatea ere. Esan dugun bezala, zerga-pizgarri honen xedea ez da enpresa eta entitateen onura, baizik eta langileena."

b) Lanak egiten diren lurraldean zerga hau bezalako edo antzeko zerga bat aplikatzea, eta herrialde edo lurralde hori jurisdikzio ez-kooperatiboa ez izatea.

Baldintza hori betetzat joko da, baldin eta lanak egin diren herrialdeak edo lurraldeak nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmena badauka sinatuta Espainiarekin eta hitzarmen horrek informazioa trukatzeko klausula badu.

Salbuespenak gehieneko muga dauka: 60.100 euro urtean.

Atzerrian egindako lanen ordainsariak kalkulatzeko kontuan hartu behar da langileak benetan zenbat egun eman dituen atzerrian, bai eta atzerrian egindako zerbitzuen berariazko ordainsariak zein diren ere.

Atzerrian egindako lanek egunean sortutako etekinen zenbatekoa kalkulatzeko, lanen berariazko ordainsariak aparte utzita, banaketarako irizpide proportzionala aplikatu behar da urteko egunen guztirako kopurua kontuan hartuta.

Salbuespen honi heltzen dioten etekinek ezin heldu izango diote Zergatik salbuetsitako gaindikinen araubide orokorrari, kopurua gorabehera; araubide hori zenbait langile talderentzat ezarrita dago eta geroago aztertuko dugu, hain zuzen ere II. kapituluan (*Lanaren etekinak*), joan-etorri gastuetarako eta mantenu eta egonaldi gastuetarako sari eta kopuruak deritzon atalean. Salbuespen honen ordez soberakinen araubidea aplikatzea hautatu ahal izango da.

Zergadun bakoitzak aitorpena aurkezten duenean salbuespen hau edo gaindikinen araubidea aplikatzea nahi duen argitu behar du. Zergaldi baterako egindako aukera ezin izango da aldatu zergaren aitorpena egiteko borondatezko epea amaitu ondoren.

R) Errenta positiboak, arrazoi hauetako bategatik sortzen direnean:

a) Europar Batasunak nekazaritzako politikaren barruan esne ekoizpenari, mahastizaintzari, madari, mertxika edo nektarinen laborantzari behin betiko uztearen edo bananondoak, sagarrondoak, madariondoak, mertxikondoak eta nektarinondoak erauztearen ziozko laguntzak jasotzea, bai eta azukre-erremolatxaren eta azukre-kanaberaren laborantzari behin betiko uztearen ziozkoak ere.

b) Europar Batasunaren arrantza-politikatik datozen laguntzak jasotzea, haien zergatia, betiere, ondoko hauetako bat bada: arrantza-jarduera behin betiko uztea, itsasontzi baten arrantza-jarduera behin betiko geldiaraztea, edo itsasontzia eskuz

aldatzea hirugarren herrialde batean sozietate mistoak eratzeko edo sozietate horiek eratu direlako.

c) Arrantzontzia besterentzea, baldin eta besterendu denetik urtebeteko epealdian eskuratzaileak zatitzen badu eta Batasunak arrantza jarduera bertan behera uzteagatik laguntza ematen badio.

d) Ondare-elementuen sute, uholde, hondoratze, sumendien erupzio edo bestelako kausa naturalen ondoriozko suntsipena konpontzeko laguntza publikoak jasotzea.

e) Errepidezko garraioari uztearen ziozko laguntzak jasotzea, arloan eskumena duen administrazioak emanik, laguntza horiek araupetu dituen araudian ezarritako betekizunak betez.

f) Izurriak edo gaixotasunak errotik erauzteko ekintzen esparruan abereak derrigorrez hil behar izatearen ondorioz kalte-ordain publikoak jasotzea. Atal honetan xedatutakoa ugalketarako diren abereei bakarrik dagokie.

g) Nekazaritza Bermatzeko Europako Funtsaren (FEAGA) Landa Garapenerako Europako Nekazaritza Funtsaren (LGENF) datozen laguntzak, eta klimaren eta ingurumenaren aldeko araubideei (ekoaraubideak) emandakoak.

Zerga-oinarrian sartuko ez den errenta kalkulatzeko, kontuan izango dira bai jasotako laguntzen zenbatekoak bai ondare-elementuetan gertatutako ondare-galerak. Aurreko c) letrako kasuan ondare-irabaziak ere zenbatu behar dira. Diru-laguntza horien zenbatekoa aipatutako elementuetan gertatutako galera baino gutxiago bada, diferentzia negatiboa zerga-oinarri orokorrean sartu ahal izango da. Galerarik ez badago, laguntzen zenbatekoa soilik geratuko kargapetik salbu.

Ondare-galerarik egonez gero	
Jasotako laguntzaren zenbatekoa – Galeraren zenbatekoa $\geqslant 0$	Emaitza ez da sartu behar zerga-oinarrian.
Jasotako laguntzaren zenbatekoa – Galeraren zenbatekoa < 0	Emaitza zerga-oinarri orokorrean sartu behar da.
Ondare-galerarik egon ezean	
Jasotako laguntzaren zenbatekoa > 0	Ez da sartu behar zerga-oinarrian.

Letra honetan (R) ezarritakoak ez beste laguntza publikoak, ondare-elementuek suteetan, uholdeetan eta bestelako ezbehar naturaletan jasandako kalteen ordain gisa jasotzen direnak, zerga-oinarrian sartu behar dira, hain zuzen ere kalteak konpontzeko kostua gainditzen duen zenbatekoa. Konponketa-kostuak (muga: laguntzaren zenbateko) ezin dira kendu zerga-ordainketan, ez hobekuntza gisa konputatu.

Aurrean azaldutako arrazoietako batengatik zergadun batek bere ohiko etxebizitza edo jarduera ekonomikoa egiten duen lokala behin betiko edo aldi baterako utzi behar

badu eta horregatik laguntza publikoa jasotzen badu, laguntzaren zenbatekoa zerga-kargatik salbuetsita dago.

S) Baso-finkak ustiatzen dituztenei emandako diru-laguntzak, betiere finka horien kudeaketa administrazio eskudunak onartutako planen arabera egiten bada —basoak kudeatu eta mendiak antolatzeko plan teknikoekin nahiz plan dasokratikoekin edo baso-berritze planen arabera, alegia—, eta batez besteko ekoizpen-aldia hogeita hamar urtekoa edo handiagoa bada.

T) Zinpekogaiek eta zinpeko titular eta ordezkoek beren eginkizunak egiteagatik jasotzen dituzten kopuruak.

U) Herri administrazioek zerbitzu publikoek egindako gaitz fisiko, psikiko edo moralengatik ordaindutako kalte-ordainak, indarrean dagoen araudian ezarritakoaren arabera ezarrita daudenak.

V) Lurperaketa edo ehorzketagatik jasotako prestazioak (muga: egin diren gastu guztien batura).

W) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Legeko (Sozietateen gaineko Zergaren, Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren eta Ondarearen gaineko Zergaren legeak partez aldatu ditu) hirugarren xedapen gehigarrian aipatzen diren aurrezki sistematikoko planetatik sortutako biziarteko errenta aseguratuak eratzen diren unean sortzen diren errentak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko laugarren xedapen gehigarrian ezarritako espezialitateak kontuan hartuta.

Baita biziarteko errenten eraketa ere, bizi-aseguru kontratu jakin batzuk aurrezki sistematikorako banakako plan bihurtzeari buruzko hamabigarren xedapen iragankorrean ezarritako baldintzak betetzen badira.

X) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 34. artikuluko a) eta b) letretan aipatzen diren dibidenduak eta mozkinetako partaidetzak (muga: 1.500 euro urtean).

Salbuespen hau ez zaie aplikatuko:

- Inbertsio kolektiboko entitateek banatutako dibidendu eta mozkinetako partaidetzei.
- Dibidendu-partaidetzok ordaindu aurreko bi hiletan eskuratutako balore edo partaidetzetatik datozen dibidendu eta mozkinetako partaidetzei, baldin eta egun horren ondoren (baina epealdiaren barruan) balore homogeneoak eskualdatu badira. Baloreak edo partaidetzak ez badira negoziagarriak Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko maiatzaren 15ean emandako 2014/65/EB Zuzentarauan —finantza-tresnen merkatuari buruzkoan— definituta dauden bigarren mailako balore-merkatu ofizialetan, epea urtebete izango da.
- Kooperatibek beren kideei kideok egindako ekarpenengatik ordaindutako korrituei.
- Higiezinen Merkatuko Inbertsioetako Sozietate Anonimo Kotizatuei buruzko urriaren 26ko 11/2009 Legean ezarritako zerga-araubide berezia aplikatzen zaien mozkinen edo erreserben kargura banatzen diren dibidenduei.

Y) Desgaitasuna duten pertsonek errenta moduan jasotako prestazioen lan etekinak, baldin eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 72. artikuluan aipatzen diren ekarpenei badagozkie (desgaitasuna duten pertsonentzat eratutako gizarte aurreikuspeneko sistemetara egiten diren ekarpenak). Lanbidearteko gutxieneko soldata halako hiru izango da muga.

Z) Familia-inguruneko zaintzarako eta norberari egokitutako laguntza-zerbitzuari lotutako diru-prestazio publikoak, Autonomia pertsonala sustatzeari eta mendetasun-egoeran dauden pertsonak zaintzeari buruzko 2006ko abenduaren 14ko 39/2006 Legetik ondorioztatzen direnak.

A') Sektore publikoek emandako laguntza publikoak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Erregelamenduaren 12. artikuluan ezarritakoak.

Salbuetsita daude, besteak beste, gizarteratzeari, mendetasunari, indarkenia matxistaren biktimak, familia eta lana uztartzeari, lankidetzari eta garapenari, etxebizitzari, eraginkortasun energetikoari, ikerketari, kulturari eta kirolari buruzko laguntzak.

Halaber, salbuetsita daude beste lurralde historikoek salbuetsitzat jotzen dituzten antzeko laguntzak.

B') Eskola Kiroleko Egitarauaren barnean edo eskola adinean dauden kirolarientzako Bizkaiko Foru Aldundiak baimendutako jardueretan edo Eusko Jaurlaritzaren urtarrilaren 31ko 16/2006 Dekretuak araututako Euskadiko kirol federazioen jardueretan diharduten monitore, arbitro, epaile, ordezkari, kirol arduradun, federazioko zuzendari tekniko eta entrenatzaileen etekinak betiere zerga honen aitorpena egiteko betebeharrik ez dakarten lan-etekin gordinak gainditzen ez badituzte, kapitulu honen 2. puntuan ezarritakoaren arabera.

C') Epe luzerako aurrezki-planak eratzeko erabiltzen diren bizi-aseguru, gordailu eta finantza-kontratuetatik datozen kapital higigarriaren etekin positiboak, baldin eta plan horretako kapitala erabiltzen ez bada hura irekitzen denetik bost urte igaro baino lehen.

Epe hori amaitu baino lehen erabiltzen bada kapitalen bat edo betetzen ez bada ezarritako betekizunetako edozein, ez-betetzea gertatzen den ekitaldiko zergaldian hartu beharko dira kontuan plana indarrean egon den bitartean sortutako etekinak.

D') Amnistiari buruzko urriaren 15eko 46/1977 Legean ezarritako kasuetan askatasuna kendu eta kartzeletan sartu zituztenentzat Estatuko eta autonomia erkidegoetako legerian ezarritako kalte-ordainak eta abenduaren 26ko 52/2007 Legean ezarritakoak (lege honen bidez Gerra Zibilean eta diktaduran jazarpena edo indarkeria jasan zutenen eskubideak onartu eta zabaldu dira eta haien aldeko neurriak ezarri dira).

E') Askatasun eta eskubide demokratikoak defendatuz eta aldarrikatuz hiltzeagatik eta ezintasunak eragin zituzten lesioak izateagatik jasotzen diren kalte-ordainak, 2007ko abenduaren 26ko 52/2007 Legean aurreikusitakoak badira (lege horrek gerra zibilean eta diktaduran jazarpena edo indarkeria pairatu zutenen eskubideak onartzen eta zabaltzen ditu, eta haien aldeko neurriak ezartzen ditu).

F') Laguntza hauek:

- 2004ko abenduaren 28ko 1/2004 Lege Organikoaren eta Eusko Jaurlaritzako Justizia, Lan eta Gizarte Segurantza sailburuaren 2014ko urriaren 29koa Aginduaren ondoriozko errentak (lege hori Genero Indarkeriaren aurkako Babes Integraleko Neurriei buruzkoa da, eta sailburuaren agindua, berriz, Genero Indarkeriaren aurkako Babes Integraleko Neurriei buruzko abenduaren 28ko 1/2004 Lege Organikoaren 27. artikuluan aurreikusitako genero-indarkeriaren biktima diren emakumeei diru-laguntza emateko eta ordaintzeko prozedura ezartzeko).
- Lurraldeko administrazio publikoek 2004ko abenduaren 28ko 1/2004 Lege Organikoaren xede bererako ematen dituzten laguntzak.

G') Itsasontzietako tripulatzaileek euren lan pertsonalaren bidez lortzen dituzten etekinen %50, baldin eta etekin horiek uztailaren 6ko 19/1994 Legeak, Kanarietako araubide ekonomiko eta fiskala aldatzekoak, 75. artikuluan aipatzen dituen itsasontzi eta itsas enpresen erregistro berezian inskribatutako itsasontzietan egindako nabigazioz sortutakoak badira.

H') Kiten eta zorrak ordaintzeko emateen ondorioz agerian jarri eta zergadunek hala lortzen dituzten errentak, baldin eta konkurtsoaren legean ezarritakoaren arabera judizialki onartutako akordio batean, birfinantzaketa-akordio judizialki homologagarri batean edo ordainketarako judizioz kanpoko akordio batean ezarrita badaude edo ordaindu gabeko pasibotik salbuesteen ondorio badira; edozein kasutan ere, zorrak ez dira jarduera ekonomikoak egitearen ondorioz sortuak izan behar.

I´) Bizitzeko Gutxieneko Diru-sarrera ezartzen duen 2021eko abenduaren 20ko 19/2021 Legean araututako bizitzeko gutxieneko diru-sarrera gisa jasotakoak.

J') Ekainaren 12ko 107/20212 Dekretuan ezarritako konpentsazio ekonomikoak (dekretu horren bidez Euskal Autonomia Erkidegoan, 1960tik 1978ra bitartean, motibazio politikoko indarkeria-egoeran izandako giza eskubideen urraketen ondorioz sufrimendu bidegabeak jasan zituzten biktimak aitortu ziren eta biktima horiei ordainak eman zitzaizkien).

K') Euskal Autonomia Erkidegoan 1978 eta 1999 bitartean izandako motibazio politikoko indarkeriaren testuinguruan giza eskubideen urraketak jasan dituzten biktimei errekonozimendua eta ordaina emateko uztailaren 28ko 12/2016 Legearen aurreikuspenen arabera aitortutako kalte-ordainak.

L´) 1950-1985 aldian Espainian talidomidak kaltetutako pertsonei laguntzak emateko prozedura arautzen duen 2023ko uztailaren 4ko 574/2023 Errege Dekretuan aurreikusitako laguntzak, bai eta talidomidak kaltetutako pertsonatzat jotzearen ondorioz jasotzen den edozein errenta, ondare-irabazi, pentsio edo edozein motatako jasotze ere, kontzeptua edozein dela ere.

M´) Bizitza-aseguruen kontratuetatik eratorritako kapital edo erreskate gisako biziraupenagatiko prestazioetatik eratorritako etekinak, 65 urtetik gorako zergadunek lortutakoak, baldin eta lortutako zenbateko osoa sei hilabeteko epean haren aldeko biziarteko errenta aseguratu bat eratzeko erabiltzen bada, jarraian zehazten diren baldintzak betez:

- Lortutako zenbateko osoa biziarteko errenta aseguratu bat eratzeko erabiliko da, etekina lortu eta sei hilabeteko epean.

  Hala ere, kapital higigarriaren errendimendua atxikipenaren mende badago, eta atxikipenaren zenbatekoan murriztuta dagokion zenbatekoa biziarteko errenta bat eratzeko erabiltzen bada osorik aipatutako sei hilabeteko epean, atxikipenaren zenbatekoa biziarteko errenta eratzeko erabiltzeko epea zabaldu egingo da, etekina lortzen den ekitaldiaren hurrengoaren amaierara arte.

- Biziarteko errentaren kontratua zergadunak (onuraduna izango da) eta entitate aseguratzaile batek sinatu beharko dute. Biziarteko errenta kontratuetan errenta eratu ondoren kontratatzailea hilez gero zer egin behar den ezarri daiteke: errenta berreskuratzeko mekanismoak, prestazio aldiak edo kontra aseguru formulak.

- Biziarteko errentak urtebeteko edo gutxiagoko periodikotasuna izan beharko du, eratzen denetik urtebeteko epean hasi beharko da jasotzen, eta errenten urteko zenbatekoa ezingo da % 5 baino gehiago murriztu aurreko urtearekin alderatuta.

- Zergadunak aseguru-erakundeari jakinarazi beharko dio kontratatzen den biziarteko errenta biziraupenagatiko prestazioetatik eratorritako etekinei dagokien zenbatekoaren berrinbertsioa dela, bizitza-aseguruen kontratuetatik eratorritako kapital edo erreskate gisa, salbuespen hau aplikatzeko.

- Biziarteko errentak eratzeko berriz inbertitzean salbuespena aplikatzeko eskubidea emango duen gehieneko zenbatekoa 240.000 euro izango da, guztira.

  Zergadunak, halaber, 65 urtetik gorako zergadunek ondare-elementuak eskualdatzean agerian jartzen diren ondare-irabazien salbuespena aplikatzen badu, 240.000 euroko gehieneko zenbatekoa arestian deskribatutako salbuespenarekin batera aplikatuko da.

  Berriz inbertitutako zenbatekoa jasotako prestazioaren zenbateko osoa baino txikiagoa baldin bada, lortutako kapital higigarrien etekinean berriz inbertitutako zenbatekoari dagokion zati proportzionala baino ez da utziko zergapetu gabe.

  Ondare-elementuen eskualdaketaren zenbatekoa biziarteko errenta batean berrinbertitzearen ondorioz 240.000 euro gainditzen badira, 240.000 euroren eta aurreko berrinbertsioen zenbatekoaren arteko aldea soilik hartuko da berrinbertitutzat.

  Berrinbertsioa etekina lortu den urte berean egiten ez bada, zergadunak etekina lortu duen ekitaldiko aitorpenean adierazi beharko du berriro inbertitzeko asmoa duela, adierazitako baldintza eta epeetan.

Aurreko baldintzaren bat betetzen ez bada, edo biziarteko errentaren ondoriozko eskubide ekonomikoak, osorik edo zati batean, aurreratzen badira, kapital higigarriaren etekina zergapetuko da, hura lortu den urtean, dagozkion berandutze-interesak barne.

2024ko zergaldian, salbuespen gisa, honako hauek egongo dira salbuetsita:

Gobernantza Publiko eta Autogobernuko sailburuaren 2022ko uztailaren 14ko Aginduari jarraiki emandako laguntzak; agindu horren bidez kolektibo kalteberentzako bonu digitalak jaulkitzeko programaren oinarri arautzaileak eta deialdia onartzen dira, Europar Batasunak finantzatutako NextGenerationEU Berreskuratze, Eraldaketa eta Erresilientzia Planaren esparruan (Gizarte Bonua Programa Bakarra).

4.3.3. AITORTU BEHAR EZ DIREN BESTE ERRENTA BATZUK

Errenta hauek ere ez dira aitortu behar:

A) Lanak egin behar direnean ohiko lantokitik kanpo, eta toki batetik bestera joateko sariak eta kopuruak jasotzen badira bidai gastuak egiteko, orduan lege bidez ezarrita dauden dirukopuruak ez dira aitortu behar izango (ikus atal egokia II. kapituluan: *Lanaren etekinak*).

B) Zergadunaren heriotzaren ziozko dohaineko eskualdaketengatik ondarean agertzen diren irabaziak eta galerak. "Hildakoaren gainbalioari" dagokio hau.

C) Enpresen irabazteko asmoko eskualdaketen ondoriozko ondare-irabaziak edo ondare-galerak edo Ondarearen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 6. artikuluan aipatutako partaidetzak, ezkontidearentzat edo izatezko bikotekidearentzat, aurreko edo ondorengoentzat edo enpresako langile batentzat edo batzuentzat direnean.

D) 65 urte baino gehiago dituzten pertsonek euren ohiko etxebizitza kostu bidez eskualdatuta lortutako ondare-irabaziak: irabazitako lehen 400.000 euroak, eskualdaketa bakar batean.

E) Mendekotasun larria edo handia duten pertsonek (Besteren Menpean dauden Pertsonen Autonomia Pertsonala eta Arreta Sustatzeko Legea) ohiko etxebizitza kostu bidez eskualdatuta lortutako ondare-irabaziak.

F) Hainbat entitateri dohaintzak egiten zaizkienean, eta horiengatik eskubidea badago kuotan kenkaria egiteko, ondarean gertatzen diren irabaziak.

G) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga ondare historikoaren osagai diren ondasunak emanez ordaintzen denean ondarean gertatzen diren irabaziak.

H) Egoera hauek direla-eta agerian jartzen diren ondare-irabaziak:

- Zordunak edo zordunaren berme-emaileak ordainean ohiko etxebizitza ematen duenean etxebizitzaren gaineko hipotekarekin bermatutako zorrak ordaintzeko, betiere kreditu-entitateekin edo modu profesionalean maileguak edo hipoteka-kredituak ematen dituen beste edozein entitaterekin baditu zor horiek;
- Aurreko puntuko baldintzak betetzen dituen etxebizitza bat betearazpen hipotekario, judizial edo notarialen ondorioz eskualdatuz gero.

Edonola ere, beharrezkoa izango da ohiko etxebizitzaren jabeak beste era bateko ondasun edo eskubide nahikorik ez izatea zor guztia ordaintzeko eta etxebizitza besterentzea saihesteko.

I) 65 urtetik gorako zergadunek ondare-elementuak kostu bidez eskualdatzeagatik agerian geratzen diren ondare-irabaziak, baldin eta eskualdaketaren bidez lortutako zenbateko osoa beren aldeko biziarteko errenta aseguratu bat eratzeko erabiltzen badute (ikusi *Ondare-irabaziak eta -galerak* izeneko IX. kapituluan, dagokion atalean).

J) 65 urtetik gorako pertsonek ohiko etxebizitza baliatuta jasotzen dituzten diru kopuruak, eta mendekotasun larria edo mendekotasun handia duten pertsonekin, hain zuzen ere, Autonomia pertsonala sustatzeko eta mendekotasuna duten pertsonei laguntzeko Legeak 26. artikuluan aipatzen dituenekin. Horretarako, xedapen horiek abenduaren 7ko 41/2007 Legearen lehenengo xedapen gehigarrian aurreikusitakoaren arabera egin behar dira. Lege horrek Hipoteka merkatua arautzeko martxoaren 25eko 2/1981 Legea eta hipoteka eta

finantza-sistemaren beste arau batzuk aldatzen ditu, eta, halaber, arautzen ditu alderantzizko hipotekak eta mendekotasun asegurua, eta ezartzen du zerga-arau jakin bat.

K) Finantza-erakundeekin egindako akordioen ondorioz nahiz epai judizialak edo arbitraje-laudoak betearaztearen edo betetzearen ondorioz ordaindutako interesak itzultzeagatik jasotako kopuruak —dirutan jasoak edo neurri baliokideen bidez konpentsatuak—; alegia, maileguen interes-tasak mugatzeko klausulen (zoru-klausulak) aplikazioaren ondoriozko interesak eta kalte-ordain gisa sortutako interes aitortuak (akordio horiekin lotuak) direla-eta erakundeoi aurretik ordaindutakoak.

L) Entitateetako akzioak edo partaidetzak eskualdatzean agerian gelditzen diren ondare-irabazien % 50, hain zuzen ere horiek eskuratzeagatik zergadunak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 90. artikuluan ezarritako kenkaria aplika dezakeenean, betiere ondorio horietarako aipatutako aginduaren 3. eta 7. paragrafoetan xedatutakoa kontuan hartu gabe.

Salbuespena lortutako ondare-irabazien % 100era iritsi ahal izango da, baldin eta horretarako baldintza espezifikoak betetzen badira (ikusi dagokion atala IX. kapituluan: *Ondare-irabaziak eta -galerak*).

5. TRIBUTAZIOA: AUKERAK

Familia unitateko kideak

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondoreetarako, familia unitateko kideak dira:

a) Ezkontideak edo izatezko bikotekideak, legez bananduta ez daudenak, eta ondoko hauek ere bai:

   - Seme-alabak adingabeak, gurasoak edo adoptatzaileak ados egonik horietatik aparte bizi direnak izan ezik.
   - Adinez nagusi diren seme-alabak, baldin eta, Kode Zibilaren XI. tituluan xedatutakoaren esparruan, ordezkapen-ahalmena duen kuradoretza bati lotuta badaude, eta, betiere, hori gurasoek edo adoptatzaileek gauzatzen badute.

   Familia-unitatearen modalitate honetan ez dago salbuespenik, nahiz eta ezkontide edo bikotekideetako batek aurreko beste erlazio bateko umeren bat eduki. Azken horiek ere familia-unitatearen modalitate horretan sar daitezke; izan ere, familia-unitate horiek osatzen dituzten seme-alabak ez dira nahitaez bi ezkontideentzat edo izatezko bikoteko kideentzat amankomunak izan behar; aitzitik, seme-alaba adingabeak baino ez dira izan behar, gurasoengandik independente bizi ez direnak, gurasoen adostasunarekin, edo adin nagusikoak, Kode Zibilaren XI. tituluan xedatutakoaren esparruan, ordezkaritza-ahalmenak dituzten kuradoretzapean badaude, betiere ordezkaritza hori gurasoek edo adoptatzaileek gauzatzen badute.

b) Familia-unitateak, kasu hauek barruan sartuta:

   - Legezko banantzea eta
   - ezkontza-loturarik edo izatezko bikoterik eza; inskribatu gabeko izatezko bikoteen kasuan edo ezkontza deuseztatzeagatik, dibortzioagatik edo heriotzagatik gertatzen dela ulertuko da.

Idatz-zati honen barruan jasotako kasuetan, familia unitate gurasoetako batek eta adingabeko ume guztiak osatuta egongo da, norekin bizi diren kontuan hartu gabe. Beste gurasoetako bat badago, hori ez da familia unitateko kidea izango.

Seme-alaba guztiak guraso bati edo besteari esleitzea familia unitatea osatzean, guraso bien adostasunarekin egingo da. Adostasunik ez badago, honela osatuko da familia unitatea: seme-alaben zaintza ebazpen judizial baten bidez era esklusiboan duen gurasoetakoak eta seme-alabek bakarrik osatu ahal izango dute. Kasu horretan bi familia-unitate egon daitezke, eta honela osatuko da bakoitza: gurasoetakoa eta era modu esklusiboan bere zaintzapean esleituta dituen seme-alaba guztiak.

Pertsona bat ezin daiteke egon bi familia unitatetan aldi berean.

Familia unitatea nortzuk osatzen duten zehazteko urte bakoitzeko abenduaren 31n dagoen egoera hartuko da kontuan.

Banakako tributazioa eta baterako tributazioaren aukera

Oro har, banakako tributazioa egiten dute Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunek.

Hala ere, familia-unitate bateko zergadunek aukera dute baterako tributazioa egiteko. Horretarako, beharrekoa izango da kide guztien zerga honen zergadunak izatea eta aukera hau hartzea tributazioa egiteko. Aukera honek familia-unitateko kide guztiak hartzen ditu; beraz, familia-unitateko kide batek erabakitzen badu banakako aitorpena aurkeztea, gainerako guztiek ere banakako aitorpena aurkeztu beharko dute.

Legezko banantzea gertatu ondoren edo ebazpen judizialaren bidez haien arteko loturarik ez dagoela adierazi ondoren edo izatezko bikote azkendu ondoren, ezingo dute inoiz ere aukeratu baterako tributazioa, elkarrekin bizitzen jarraitu arren.

Ekitaldi batean baterako tributazioa hautatzeak ez du berekin ekarriko familia unitateak ordutik aurrera beti horrela ordaindu behar izatea.

Aitorpena aurkezten duen familia-unitateko lehen kideak baliatu beharko du aukera, eta ezin izango da aldatu zergaren aitorpena egiteko borondatezko epearen barruan. Hala ere, aitorpena aurkezteko borondatezko epea amaitu ondoren, egindako aukera aldatu ahal izango da Zerga Administrazioak beste ekintza berri bat egin ez badu.

6. ZERGALDIA ETA SORTZAPENA

Oro har, zergaldia egutegiko urtekoa da eta Zerga urtean urteko abenduaren hogeita hamaikan sortuko da. Horren ondorioz Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren 2024. urteko aitorpenaren barruan 2024an zehar lortu, eratxiki eta egotzi diren errenta guztiak sartu beharko dira; horiezaz gainera, zerga horri dagokiolarik, denboraldi horretan zehar gertatu eta zergari eragina izan dioten egitateak gogoan hartu beharko dira.

Aparteko kasu batean zergaldia egutegiko urtea baino laburragoa da: zergadunak banaka ordaintzen badu zerga, abenduaren 31 ez den egun batean hiltzeagatik. Horrelakoetan zergaldia urtarrilaren 1etik heriotza gertatzen den eguna arte izango da.

Hala ere, familia unitateko kideetako bat hiltzen bada, gainerakoek Zerga denek batera ordaintzea hautatu ahal izango dute; hala denean, aitorpenean hildako kidearen errentak sartu beharko dituzte, eta, egonez gero, hildakoa familia unitatean egon den egutegiko urteko epealdiari dagozkion familiaren ziozko kenkarien zatiak ere bai.

Zergadun bat hiltzen denean, ezkontide edo izatezko bikotekide alargunak harekin batera aurkeztu dezakete aitorpena, are familia unitatean ezkontideez gain beste kide batzuk egonik ere.

Gainerako kasuetan, hau da, ezkondu edo izatezko bikotea eratuz gero edo ezkontza deusezpenaren, epai banantzearen edo dibortzioaren ondorioz deseginez gero edo izatezko bikotea deseginez gero, Pertsona Fisikoen Errentari gaineko Zergari buruzko foru arau berrian ez da ezarri zergaldia etengo denik. Zergadunek banaka edo batera ordaintzea hautatu ahal izango dute, 2024ko abenduaren 31ko egoeraren arabera.

7. LOTERIA ETA APUSTUEN SARIEN GAINEKO KARGA BEREZIA

%20ko karga berezia izango dute honako hauek, eta saria ordaintzen den unean sortuko da karga berezi hori:

A) Estatuko Loteria eta Apustuen Estatu Sozietateak edo autonomia erkidegoetako organo edo entitateek antolatutako loteria eta apustuetan irabazitako sariak, eta Europar Batasunak antolatutako izaera berekoenak, Espainiako Gurutze Gorriak antolatutako zozketetan irabazitakoak eta Espainiako Itsuen Erakundeari baimendutako joko-modalitateetan irabazitakoak.

B) Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko beste estatu batzuetan irabazteko asmorik gabe gizarte edo laguntza lanetan ari diren erakunde publikoek edo entitateek antolatzen dituzten loteria, apustu eta zozketetako sariak, baldin eta antolatzaileon helburuak aurreko letran azaldu diren erakunde eta entitateenak bezalakoak badira.

Karga berezia saritutako loteriako dezimo, zatiki edo kupoi bakoitzari edo saritutako apustu bakoitzari aplikatuko zaio.

2024ko zergaldian antolatutako jokoen ondoriozko sariak salbuetsita egongo dira karga berezia ordaintzetik baldin eta sariaren zenbateko osoa 40.000 euro edo gutxiago bada. Salbuespen zenbateko horiek aplikatuko dira loteria dezimo, zatiki edo kupoiaren zenbatekoa gutxienez 0,50 euroko bada, 0,50etik beherakoa balitz gehieneko zenbateko salbuetsia proportzionalki murriztuko litzateke. Nolanahi ere, sariaren titulartasuna partekatua balitz zenbateko salbuetsia hainbanatuko da titularkideen artean dagokien kuotaren arabera.

Saria osoa zenbateko salbuetsia baino gehiago bada, berriz, karga berezia ordaindu beharko da, zenbateko hori gainditzen duen sariaren zatia dela eta.

Sari horiek ez dira sartu behar Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitorpenean eta ez dira kontuan hartzen aitorpena aurkezteko betebeharra izan edo ez izateko. Jasandako atxikipenak ere ezingo dira kendu.

Dagokion atxikipena jasan ez balitz edo EBko edo EEEko beste herrialde batean sari bat eskuratu balitz baino ez da autolikidazioa aurkeztu beharko 136 ereduan.

II. KAPITULUA
LANAREN ETEKINAK

1. KONTZEPTUA

Lanaren etekinak dira zergadunaren lan pertsonalak edo beraren lan-harremanek edo estatutu-harremanek zuzenean zein zeharka sortzen dituzten kontraprestazio eta onura guztiak, jarduera ekonomikoen etekinak ez beste guztiak.

Definizio horretatik ondorio hauek atera daitezke:

a) Lanaren etekinak dira zergadunak jasotzen dituen kontraprestazio eta onura guztiak, haien izendazioa edo izatea gorabehera. Horrenbestez, jasotzen diren diru kopuruak eta gauzazko ordainsariak dira.

b) Zergadunaren lanetik sortu behar dira, zuzenean edo zeharka, edo haren lan-harremanen edo estatutu-harremanen ondorioz. Horrenbestez, pentsioak eta hartzeko pasiboak lan-harremanen ondoriozko etekinak dira.

c) Ezin dira izan jarduera ekonomikoen etekinak. Beraz, ez dira lanaren etekinak zergadunak bere ekoizbideak eta giza baliabideak, edo horietarik bat, bere kasa antolatuz, helburutzat ondasun edo zerbitzuen ekoizpenean edo banaketan aritzea duela, lortzen dituenak.

2. DIRUZKO ORDAINSARIAK

Honako hauek dira lanaren diruzko etekinak:

BEREZKO LANAREN ETEKINAK

A) Soldatak eta lansariak.

B) Langabeziako prestazioak. Bi modutan jaso daitezke:

   a) Hileko errenta. Lanaren etekina da eta zerga-oinarri orokorrean sartu behar da.

   b) Ordainketa bakarra. Era honetara jasotzen den errenta salbuetsita dago Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergatik, baldin II. kapituluan (*Orokorrean*) azaltzen diren baldintzak betetzen badira.

C) Aldi baterako enplegu-erregulazioko espedienteetatik (ABEEE) eratorritako prestazioak.

D) Langile autonomoek jarduerari uzteagatik jasotzen dituzten prestazioak.

   Honako hauek jasotzen dute prestazioa jarduerari uzteagatik:

   a) Gizarte Segurantzaren Langile Autonomoen Araubide Berezian daude langile autonomoek.

b) Nekazaritzako Langile Autonomoen Sistema Berezian dauden norberaren konturako langileek.

c) Itsasoko Langileen Araubide Berezian dauden norberaren konturako langileek.

d) Lan elkartuko kooperatibetako bazkideek.

e) Sozietate-araubidean edo beste forma juridiko batekin beste batzuekin batera lan egiten duten langile autonomoek.

Prestazioaren xedea aurreko paragrafoan aipatutako langileak kasu jakin batean babestea da: jarduera ekonomiko batean aritu nahi eta horretarako ahalmena eduki arren, langileak jarduteari utzi behar dionean.

E) Ordezkaritza-gastuengatik ematen diren ordainsariak.

F) Bidai gastuetarako dietak eta kopuruak, joan-etorrietakoak eta ostatuetan egiten diren mantenukoak eta egonaldikoak, muga eta baldintza hauekin:

1) Arau orokorrak

a) Joan-etorrien gastuak

Kargatik salbuetsita daude enpresak edo enplegatzaileak honetarako erabiltzen dituen kopuruak: beste toki batean lan egiteko lantegitik, lantokitik, bulegotik edo lan-zentrotik kanpora joan behar duten enplegatuen edo langileen joan-etorrien gastuak konpentsatzea. Hona baldintzak eta inguruabarrak:

Joan-etorrien gastuak, kargapean ez daudenak		
Baldintza orokorra	Hartzailea bere ohiko lanlekura ez beste batera joatea.	Baldintza hau ez betetzeak berekin dakar gastuak lanaren etekintzat hartzea.
Garraiobidea	Zenbatekoa	Baldintza bereziak
Garraio publikoa	Gastuaren zenbatekoa.	Fakturaren edo agiri baliokidearen bidez frogatu behar da.
Gainerako kasuetan	0,29 euro ibilitako kilometroko + Bidesariak eta aparkamentu-gastuak, frogatuz gero.	Joan-etorria frogatu behar da.
	Hortik gorako gaindikinak lanaren etekintzat hartuko dira.	Baldintza hauek ez betetzeak berekin dakar gastuak lanaren etekintzat hartzea.

b) Mantenu eta egonaldiko gastuak

Mantenu eta egonaldirako gastuetarako kopurua

Enpresak edo enplegatzaileak jatetxe, hotel eta ostalaritzako gainerako establezimenduetako mantenu eta egonaldiko gastu arruntak konpentsatzeko erabiltzen dituen diru kopuruak kargatik salbuetsita daude, baldin eta kopuruok hartzailearen ohiko lanlekutik eta haren ohiko egoitzatik kanpoko beste udalerri baten egindako gastuengatik sortu badira.

Kargatik salbuetsitako mantenu eta egonaldiko gastu arruntetarako kopuruak		
Baldintza orokorrak	- Gastuak hartzailearen ohiko lanlekua dagoen udalerritik kanpo egitea (lantoki mugikor edo ibiltarietan ari diren langileek ez dute hau bete beharrik). - Gastuak hartzailearen ohiko egoitza dagoen udalerritik kanpo egitea. - Joan-etorrien eta egonaldiaren iraupena ezin da izan bederatzi hilabete baino luzeagoa.	Baldintza hauetako bat ez betetzeak berekin dakar esleipenak lanaren etekintzat hartzea.

Egonaldi-gastuak		
Lekua	Zenbatekoa	Baldintza bereziak
Espainiako lurraldea	- Oro har: frogatutako kopuruak. - Errepide bidezko salgaien garraioan ari diren ibilgailu-gidariek ez dute zertan frogatu eguneko 15 eurotik gorako gasturik.	Ordaintzaileak honako hauek zehaztu behar ditu: - Joan-etorriaren eguna eta tokia. - Joan-etorriaren arrazoia.
Espainiako lurraldetik kanpo	- Oro har: frogatutako kopuruak. - Errepide bidezko salgaien garraioan ari diren ibilgailu-gidariek ez dute zertan frogatu eguneko 25 eurotik gorako gasturik.	Ordaintzaileak honako hauek zehaztu behar ditu: - Joan-etorriaren eguna eta tokia. - Joan-etorriaren arrazoia.
Aurreko kopuruetatik gorako gaindikinak lanaren etekintzat hartuko dira.		

Mantenu-gastuak			
Lekua	Zenbatekoa		Baldintza bereziak
	Gau-egonaldia	Gaua eman barik	
Espainiako lurraldea	53,34 € eguneko	- Oro har: 26,67 € eguneko - Hegazkin-konpainietako hegaldi-langileak: 36,06 € eguneko	Ordaintzaileak honako hauek zehaztu behar ditu: - Joan-etorriaren eguna eta tokia. - Joan-etorriaren arrazoia.
Espainiako lurraldetik kanpo	91,35 € eguneko	- Oro har: 48,08 € eguneko - Hegazkin-konpainietako hegaldi-langileak: 66,11 € eguneko	Ordaintzaileak honako hauek zehaztu behar ditu: - Joan-etorriaren eguna eta tokia. - Joan-etorriaren arrazoia.
Aurreko kopuruetatik gorako gaindikinak lanaren etekintzat hartuko dira. Hegazkin-konpainietako hegaldi-langileen kasuan, eguneko hegaldi kopuru handienari dagozkion zenbatekoak aplikatuko dira.			

Destinoa atzerrian duten funtzionarioak eta lan-kontratudunak

Atzerrian destinatutako honako pertsona hauen lansaria Espainian destinatuta egonez gero kobratuko luketen lansari osoa baino gehiago bada, lansarien arteko aldea zergatik salbuetsitako dietatzat joko da:

- Espainiako funtzionario publikoak.
- Administrazio publikoaren zerbitzuan ari diren langileak.
- Beste administrazio publiko batzuetako funtzionarioak eta haien zerbitzuan ari diren langileak.
- Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazioarentzat lan egiten duten funtzionarioak eta lan-kontratudunak, Euskal Autonomia Erkidegoak atzerrian dauzkan bulegoetan ari direnak.
- Atzerrian destinatuta dauden enpresen enplegatuak.

Kargatik salbuetsitako dieten araubide hau ezin da aplikatu atzerrian egindako lanengatik jasotzen diren etekinen salbuespenarekin batera.

2) Arau bereziak

Lan-harreman bereziak

Zergadunak lanaren etekinak lortzen baditu besteren menpeko lan-harreman berezietan eta joan-etorrien gastuak eta mantenu-gastuak zerbitzuak egiten dizkien enpresek berariaz ordaintzen ez badizkiote, bere etekin garbiak zehazteko sarreretatik ondoko taulako kopuruak kendu ahal izango ditu, baldin eta joan-etorrietako gastuak frogatzen baditu.

Lan-harreman bereziak		
Joan-etorrien gastuak, enpresak ordaintzen ez dituenak		
Garraiobidea	Zenbatekoa	Baldintza bereziak
Garraio publikoa	Gastuaren zenbatekoa.	- Joan-etorria frogatu behar da. - Fakturaren edo agiri baliokidearen bidez frogatu behar da.
Gainerako kasuetan	0,29 euro ibilitako kilometroko + Bidesariak eta aparkamentu-gastuak, frogatuz gero.	Joan-etorria frogatu behar da.
	Hortik gorako gaindikinak ez du murrizten etekin osoa.	Baldintza hauek ez betetzeak berekin dakar kopuruak ez murriztea etekin osoa.
Mantenu-gastuak, enpresak ordaintzen ez dituenak		
Lekua	Zenbatekoa	Baldintza bereziak
Espainiako lurraldea	26,67 € eguneko	Joan-etorriak frogatu behar dira.
Espainiako lurraldetik kanpo	48,08 € eguneko	Joan-etorriak frogatu behar dira.
	Hortik gorako gaindikinak ez du murrizten etekin osoa.	Baldintza hauek ez betetzeak berekin dakar kopuruak ez murriztea etekin osoa.
Egonaldi-gastuak enpresak ordaindu behar ditu; gainera, gastuoi PFEZen Araudiko 13. artikuluan ezarritako araubide orokorra aplikatuko zaie.		
Joan-etorrien gastuak, enpresak ordaintzen dituenak		
Gastu hauei PFEZen Araudiko 13. artikuluan ezarritako araubide orokorra aplikatuko zaie.		
Mantenu-gastuak, enpresak ordaintzen dituenak		
Gastu hauei PFEZen Araudiko 13. artikuluan ezarritako araubide orokorra aplikatuko zaie.		

Lanpostua beste udalerri batera aldatzea

Ez daude kargapean zergadunari lanpostua beste udalerri batera aldatzeagatik ordaintzen zaizkion kopuruak, baldin eta, batetik, lekualdaketa horrek egoitza aldatzea badakar eta, bestetik, kopuruok zergadunak eta beraren senidek lekualdaketan egin beharreko joan-etorrietarako eta mantenu gastuetarako eta altzari eta tresnak lekutik aldatzeko badira.

Hautesmahaietako kideak

Hautesmahaietako kideek jasotzen dituzten kopuruak kargatik salbuetsita daude, aplikatu beharreko legerian xedatutakoaren arabera.

ADIBIDEA:

Maria Luisa andrea XXY S.A. enpresako langilea da. Enpresa horren egoitza Bilbon dago. Langileak 2024. urtean zehar hainbat lekutara joan behar izan du lan egiten. Horregatik, honako sari hauek jaso ditu:

- Bidaia Pontevedrara, apirilaren 22tik 25era arte, egun biak barne (4 egun). Egonaldi-gastuak honela frogatu ditu: 270 euro hotelaren fakturan eta 224 euro jatetxe batzuetako fakturetan.
- Bidaia Leonera, uztailaren 7tik 22ra arte (16 egun): 2.600 euro dieta gisa hautemandakoa. Egonaldi-gastuak honela frogatu ditu: 1.450 euro hotelaren fakturan eta 1.184 euro jatetxe batzuetako fakturetan.

EBAZPENA:

- Pontevedrako bidaia:
  - Egonaldi-gastuak:

    Lanaren etekin salbuetsia (frogatutako zenbatekoa): 270 €
  - Mantenu-gastuak:

    Lanaren etekin salbuetsia: 53,34 x 4 = 213,36 €

    Kargapeko lanaren etekinak: Jasota saria – Kargatik salbuetsitako saria: 224-213,36 = 10,64 €
- Leonerako bidaia:
  - Egonaldi-gastuak:

    Lanaren etekin salbuetsia (frogatutako zenbatekoa): 1.450 €
  - Mantenu-gastuak:

    Lanaren etekin salbuetsia: 53,34 x 16 = 853,44 €

    Kargapeko lanaren etekinak: Jasota saria – Kargatik salbuetsitako saria: 1.150 - 853,44 = 296,56 €

F) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kargatik salbuetsitako errentetan sartzen ez diren sariak eta kalte-ordainak.

LANAREN ETEKINAK BERARIAZKO LEGE-XEDAPENEN ARABERA

A) Prestazio hauek:

a) Gizarte Segurantza eta Klase Pasiboetako araubide publikoetatik jasotako pentsio eta hartzeko pasiboak, eta ezgaitasun, erretiro, istripu, gaixotasun, alarguntasun edo antzekoengatik erakunde publikoek ematen dituzten gainerako prestazioak.

Kontuan eduki behar dira 55 urtetik gorakoek jasotzen dituzten prestazio salbuetsiak: ezintasun iraunkorra, erabatekoa edo baliaezintasun handia.

Hala ere, jarduera ekonomikoren bat egiten duen pertsona batek prestazioa jasotzen badu aldi baterako ezintasunagatik, jardueraren etekinen artean konputatu behar du.

b) Funtzionarioen nahitaezko mutualitate orokorrek, zurtz elkarteek eta antzeko entitateek ematen dituzten prestazioak.

c) Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako bazkideek eta haien onuradunek jasotzen dituzten kopuruak, are borondatezko edo derrigorrezko bajaren ondorioz eta entitatearen desegitearen edo likidazioaren ondorioz jasotzen direnak eta gaixotasun larriaren eta langabezia luzearen zioz jasotzen direnak ere.

Hala ere, borondatezko edo derrigorrezko baxaren ondorioz eta entitatearen desegitearen eta likidazioaren ondorioz jasotzen diren kopuruak bi hilabete igaro baino lehen borondatezko gizarte aurreikuspeneko beste entitate batean sartzen badira, oso-osorik, ez dira sartuko Zergaren zerga oinarrian.

d) Pentsio-planen onuradunek jasotako prestazioak, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutako Pentsio Planak eta Funtsak Arautzeko Legearen testu bateginaren 8. artikuluaren 8. paragrafoan aurreikusitako kasuetan aldez aurretik xedatutako kopuruak barne.

e) Enpleguko pentsio-funtsen jarduerei eta gainikuspenari buruzko Europako Parlamentuaren eta Europako Kontseiluaren 2016ko abenduaren 14ko 2016/2341 Zuzentarauan (EB) araupetzen diren pentsio-planek ematen dituzten kopuruak.

f) Banakako pentsioen produktu paneuroparren onuradunek jasotzen dituzten prestazioak.

g) Gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin hitzartutako aseguru-kontratuen onuradunek jasotzen dituzten prestazioak, baldin eta haien ekarpenak (edo ekarpenen zati bat behintzat) jarduera ekonomikoen etekin garbiaren zehaztapenean gastu kengarriak izan badira edo zerga-oinarritik kendu badira.

Kontratu horietatik datozen erretiro eta elbarritasun prestazioak zerga-oinarrian sartuko dira, eta sartu ere jasotako kopuruaren eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arautegian ezarritako betekizunak ez betetzeagatik zerga-oinarrian ezin txikitu edo gutxitu izan diren ekarpenen arteko kendura.

Gizarte Segurantzak Gizarte-aurreikuspeneko Mutualitateei egindako ekarpenei dagozkien erretiro- eta baliaezintasun-prestazioen zerga-tratamendua (Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 7. xedapen iragankorra eta Auzitegi Gorenaren urtarrilaren 8ko 50/2024, urtarrilaren 10eko 47/2024 eta apirilaren 19ko 2011/2024 epaiak)

1) 1967ko urtarrilaren 1a baino lehen egindako ekarpenak:

Gizarte-aurreikuspeneko Mutualitateei 1967ko urtarrilaren 1a baino lehen egindako ekarpenei dagokien pentsioaren zatia ez da PFEZren zerga-oinarrian sartuko, hau da, ez dute tributurik ordaintzen.

2) 1967ko urtarrilaren 1etik 1978ko abenduaren 31ra arte Lan Mutualitateari egindako ekarpenak/kotizazioak:

Zergaren zerga-oinarrian sartuko dira desgaitasun edo erretiro-prestazioen zenbatekoen % 75.

Murrizketa zer ehunekori aplikatu behar zaion kalkulatzeko, pentsioaren % 100era iristea ahalbidetu zuten kotizazioak gertatu ziren aldia bakarrik hartu behar da kontuan.

Horregatik, 35 urteko kotizazio-aldia pentsioaren % 100era (12.775 egun) iristeko beharrezkoa zen kotizazio-aldia baino ez da hartuko kotizazio-alditzat, kotizazio-aldia handiagoa izan bada ere.

Gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin hitzartutako aseguru-kontratuen onuradunek jasotzen dituzten prestazioak, baldin eta haien ekarpenak (edo ekarpenen zati bat behintzat) jarduera ekonomikoen etekin garbiaren zehaztapenean gastu kengarriak izan badira edo zerga-oinarritik kendu badira	
1. 1999/01/01 baino lehen egindako ekarpenen ondoriozko prestazioak (PFEZen FA, 7. xed. iragankorra)	
Kontingentziak	Etekinaren izaera
Erretiroa eta elbarritasuna	- 1967/01/01 aurreko ekarpenak: Ez integratzea - 1967/01/01etik 1978/12/31ra arteko ekarpenak Prestazioa x 0,75 (Hori guztia 35 urteko denbora-muga kontuan hartuta)
Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen Testu Bategineko 8.6 artikuluko gainerako kontingentziak	Lanaren etekina.
2. 1999/01/01az gero egindako ekarpenen ondoriozko prestazioak	
Kontingentziak	Etekinaren izaera
Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen Testu Bategineko 8.6 artikuluko kontingentziak	Lanaren etekina.

Gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin hitzartutako aseguru-kontratuen onuradunek jasotzen dituzten prestazioak, baldin eta haien ekarpenak (edo ekarpenen zati bat behintzat) jarduera ekonomikoen etekin garbiaren zehaztapenean gastu kengarriak izan badira edo zerga-oinarritik kendu badira	
Kontingentziak	Etekinaren izaera
Erretiroa eta elbarritasuna	Prestazioak – Ekarpenak > 0. Lanaren etekina.
Heriotza	Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zerga.
Beste kontigentzia batzuk	Prestazioak – Ekarpenak. Kapital higigarriaren etekinak.

g) Enpresen gizarte aurreikuspeneko planen onuradunek jasotako prestazioak.

Enpresen gizarte aurreikuspeneko planak enpresek beren langileentzat egiten dituzten taldeko aseguru kontratuak dira; beren lege eta zerga araubidea enpleguko pentsio planenaren antzekoa da. Beraz, halako planek ematen dituzten prestazio guztiak lanaren etekinak dira hartzaileentzat.

h) Enpresek berenganatutako pentsio-konpromisoak bideratzen dituzten taldeko aseguru-kontratuen (enpresen gizarte aurreikuspeneko planak ez besteak) onuradunek jasotzen dituzten erretiro eta elbarritasun prestazioak, hain zuzen ere zenbateko hau: haien eta zergetan egotzitako kontribuzioen eta langileak zuzenean egindako ekarpenen arteko kendura.

Enpresaren ekarpenak, zergen ondoreetarako prestazioa lotzen zaion pertsonari egozten zaizkionak	
Kontingentziak	Etekinaren izaera
Erretiroa eta elbarritasuna	Prestazioak – Zergen ondoreetarako egotzitako enpresaren ekarpenak – Langileak zuzenean egindako ekarpenak $>$ 0. Lanaren etekina.
Heriotza	Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zerga.
Menpekotasuna	Prestazioak – Zergen ondoreetarako egotzitako enpresaren ekarpenak – Langileak zuzenean egindako ekarpenak $>$ 0. Kapital higigarriaren etekinak.
Enpresaren ekarpenak, zergen ondoreetarako prestazioa lotzen zaion pertsonari egozten ez zaizkionak	
Kontingentziak	Etekinaren izaera
Erretiroa eta elbarritasuna	Prestazioak – Langileak zuzenean egindako ekarpenak $>$ 0. Lanaren etekina.
Heriotza	Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zerga.
Menpekotasuna	Prestazioak – Langileak zuzenean egindako ekarpenak $>$ 0. Kapital higigarriaren etekinak.

Baliabide ekonomikoen titularrarentzat ez daude Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kargapean honako hauek:

- Pentsio-konpromisoak bideratzen dituzten taldeko aseguru-kontratuetako erreskate eskubidea erabiltzearen ondorioz sortzen den errenta, honako kasu hauetan:
  - Polizan ezarritako konpromisoak Pentsio Planei eta Funtsei buruzko Legearen Testu Bategineko lehenengo xedapen gehigarriko betekizunak betetzen dituen beste aseguru kontratu batean erabat edo modu partzialean integratzeko.
  - Lan-harremanak etenez gero, aseguru-kontratu baten arabera langileak dituen eskubideak beste taldeko aseguru-kontratu batean integratzeko.

  Aurrean azaldutako kasuek ez dute aldatuko primen izaera enpresak zerga-ondoreetarako egozteari dagokionez, ez eta jatorrizko aseguru-kontratuan ordaindutako primen antzinatasunaren konputua ere. Dena dela, bigarren kasuan, primak ez badira egotzi, enpresak haiei dagokien kenkaria aplikatu ahal izango du mobilizazio hori dela eta.
- Honako errenta hauek ere ez daude kargapean: Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen Testu Bategineko lehenengo xedapen gehigarrian ezarritakoaren arabera hartutako pentsio-konpromisoak bideratzen dituzten aseguru-kontratuen irabazietako partaidetzen ondoriozko errentak, baldin eta partaidetza hori kontratuetan aseguratutako prestazioak gehitzeko erabiltzen bada.

i) Bermatutako aurreikuspen planen onuradunek jasotzen dituzten prestazioak, are aldez aurretik jarritako kopuruak ere, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretu bidez onartutako Pentsio plan eta funtsak arautzeko Legearen testu bateratuak 8. artikuluaren 8. idatz zatian jasotako kasuetan.

   Bermatutako aurreikuspen planak banako aseguruak dira; betekizun batzuk bete behar dituzte, interesak bermatu behar dituzte, teknika aktuarialak aplikatu behar dituzte eta beren zerga araubidea borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitate eta pentsio planenaren antzekoa da.

j) Mendetasun-aseguruen onuradunek jasotako prestazioak, 2006ko abenduaren 14ko 39/2006 Legean xedatutakoaren arabera (lege hori autonomia pertsonala sustatzeari eta mendetasun-egoeran dauden pertsonak zaintzeari buruzkoa da).

B) Kargua dela eta Europako Parlamentuko diputatuei, Gorte Nagusietako diputatu eta senatariei, Eusko Legebiltzarreko kideei eta beste autonomia erkidegoetako kideei, Batzar Nagusietako prokuradoreei, udaletako zinegotziei, eta foru aldundietako eta beste toki erakunde batzuetako kideei ordaintzen zaizkien kopuruak; nolanahi ere, ez dira zenbatuko erakunde horiek bidai eta joan-etorri gastuetarako ematen dituzten kopuruak.

C) Espainiak nazioarteko erakundeetan dituen funtzionarioen ordainsariak. Honek ez du eragozten nazioarteko itunpen edo hitzarmenetan ezarritakoa.

D) Legez onetsitako erlijioetako ministro edo apaiz lanak eginez lortzen diren kopuruak.

E) Administrazio-kontseiluetako eta haien ordezko batzordeetako administratzaile eta kideek nahiz bestelako ordezkaritza-organoetako kideek jasotako ordainketak.

F) Sozietateen fundatzaileek edo sustatzaileek beren zerbitzuen ordainketa gisa berentzat gordetzen dituzten eskubide ekonomiko bereziak.

Eskubide ekonomiko horien sorburua Kapital Sozietateen Legearen testu bategina onetsi zuen uztailaren 2ko 1/2010 Errege Lege Dekretuko 27. artikulua da: "*1. Sozietate anonimoetako estatutuetan sozietatearen sortzaileek eta sustatzaileek berentzat gorde ditzakete eskubide berezi ekonomikoak; eskubide horien guztirako zenbatekoa ezin da izan sozietateak balantzearen arabera lortutako irabazi garbien ehuneko hamarra baino gehiago, legezko erreserbarako kopurua kenduta, eta hamar urtean gehienez. Estatutuetan likidazio-sistema bat ezarri behar da eskubide bereziok aldez aurretik azkentzen direnerako. 2. Eskubideak akzioak ez beste titulu izendun batzuetan sar daitezke, eta haien eskualdagarritasuna sozietatearen estatutuetan murriztu daiteke.*"

Titulu horien balorazioa, entitatearen mozkinen gaineko ehunekoa izanez gero, eskubideari aintzatetsitako partaidetza bera hartzeko bide ematen duen sozietate-kapitalaren balioaren %35 izango da.

ADIBIDEA:

XX sozietatearen kapitalean 18.000 akzio daude eta bakoitzaren balio izendatua 15 euro da. Beste alde batetik, 10 fundatzaile-bonu daude; guztira, haien titularrek %10eko partaidetza dute mozkinetan.

Kalkulatu bonu horietako bakoitzari dagozkion lanaren etekinak.

EBAZPENA:

Fundatzaile-bonuek mozkinen %10 jasotzeko eskubidea ematen badute, 18.000 akzioei gainerakoa dagokie, hau da, mozkinen %90. Beraz, fundatzaile-bonuei akzio kopuru hau dagokie:

18.000 akzio ——————— mozkinen %90
X ——————— mozkinen %10

$$X = \frac{18.000 \times 0,1}{0,9} = 2.000 \text{ akzio}$$

10 fundatzaile-bonuen balioa sozietatearen kapitalean = 2.000 x 15 = 30.000€

Fundatzaile-bonu bakoitzaren balioa sozietatearen kapitalean =

$$\frac{30.000}{10} = 3.000 \text{ €}$$

Fundatzaile-bonu bakoitzari dagokion lanaren etekin osoa = 0,35 x 3.000 = 1.050 €

G) Besteren konturako lan pertsonalaren edo lan-harremanen edo estatutu-harremanen ondoriozko bekak, salbuetsita ez daudenak.

H) Jarduera humanitarioetan edo asistentzia sozialekoetan laguntzeagatik jasotzen diren ordainsariak, salbuetsita ez daudenak.

I) Ezkontideak edo izatezko bikotekideak emandako konpentsazio-pentsioak eta mantenurako urtekoak, salbuetsita ez daudenak.

Konpentsazio-pentsioa edo mantenurako urteko kopurua ordaintzen duena haren jasotzailearekin bizi bada, ez da lanaren etekintzat hartzen. Honelako kasuetan ezin da aplikatu murrizketarik konpentsazio-pentsioengatik eta mantenurako urtekoengatik.

J) Lan-harreman berezien ondoriozko ordainsariak.

Honako hauek lan-harreman berezietan daude:

1. Goi-zuzendaritzako langileak.
2. Familien etxeetako zerbitzuko langileak.
3. Presondegietan zigortuta daudenak.
4. Kirolari profesionalak.
5. Arte eszenikoetan, ikus-entzunezkoetan eta musikaletan diharduten artistak, bai eta jarduera hori garatzeko beharrezkoak diren jarduera teknikoak edo osagarriak egiten dituztenak ere.
6. Enpresaburu baten edo gehiagoren kontura, eta haien arriskua eta zoria berenganatu gabe, merkataritzako eragiketetan parte hartzen duten pertsonak.
7. Lan-zentro berezietan ari diren pertsona desgaituak.
8. Erantzukizun penala betetzeko zentroetan sartzeko betebeharra duten adingabeak.
9. Osasunaren Zientzietan aditua izateko erresidentzia egiten duten pertsonak.
10. Abokatu bulegoetan (banako zein taldekoak) lanean ari diren abokatuak.
11. Legez halakotzat jotzen diren guztiak.

3. GAUZAZKO ORDAINSARIAK

Kontzeptua

Gauzazko ordainsariak dira ondasunak, eskubideak edo zerbitzuak dohainik edo merkatuko ohiko preziotik behera nork bere xedeetarako erabiltzea, kontsumitzea edo lortzea, nahiz eta ematen dituenarentzat gastu erreala ez izan.

Hala ere, errentak ordaintzen dituenak langileari kopuru batzuk eskudirutan ematen dizkionean ondasunak, eskubideak edo zerbitzuak eskuratzeko, errenta diruzkoa da.

Besteak beste, honako hauek dira gauzazko ordainsariak:

A) Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako bazkide babesleek eta Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2016ko abenduaren 14ko 2016/2341 Zuzentarauan (EB) (laneko pentsio-funtsen jarduerak eta gainikuspena araupetu ditu) ezarritako

pentsio-planen sustatzaileek edo enpresa sustatzaileek ordaindutako kontribuzioak eta ekarpenak.

B) Enpresaburuek pentsioengatik hartutako konpromisoei aurre egiteko ordaindutako kopuruak, Planen eta Pentsioen Funtsen Legearen Testu Bategineko lehenengo xedapen gehigarrian eta hura garatu duen arautegian ezarritakoaren arabera, baldin eta prestazioak atxiki zaizkien pertsonei egozten bazaizkie.

Zerga-egozketa hau borondatezkoa izango da enpresen gizarte aurreikuspeneko planez bestelako talde aseguruen kontratuetan. Erabakia hartuz gero, aseguru-kontratua iraungi arte ordaintzen diren prima guztietarako eutsi behar zaio.

Aldiz, arrisku-aseguruen kontratuetan nahitaezkoa izango da, arrisku garbiko aldi baterako aseguru-kontratuez xedatutakoa eragotzi gabe.

Aseguru-kontratuan aldi berean erretiroa, heriotza edo lanerako ezintasuna estaltzen badira, zerga-egozketa ez da nahitaezkoa.

Zerga-egozketa	Borondatezkoa, oro har. Erabakia hartuz gero, aseguru-kontratua iraungi arte ordaintzen diren prima guztietarako eutsi behar zaio.
Nahitaezko egozketa	- Enpresen gizarte aurreikuspeneko planak. - Arrisku-aseguruen kontratuak. Erretiroa eta heriotza edo ezintasuna batera estaltzen dituztenak izan ezik.

Pentsioak direla eta enpresek hartzen dituzten konpromisoak, sortutako prestazioak barne, beren kostuaren sortzapena hasten den unetik, aseguru-kontratuen bidez gauzatu beharko dira (enpresen gizarte aurreikuspeneko planak eta mendekotasun-aseguru kolektiboak barne), edo pentsio-plana formalizatuz, edo bi bide horiek batera erabiliz. Behin bideraturik, enpresei pentsioen konpromisoek sortzen dizkieten betebeharrak eta erantzukizuna aseguru-kontratu eta pentsio-plan horietan beren gain hartutakoak bakar-bakarrik izango dira. Helburua betetzeko ezinbestekoa da aseguru-kontratua mota hauetako batekoa izatea: bizitzari buruzko aseguru kolektiboa, enpresaren gizarte aurreikuspeneko plana edo mendekotasun-aseguru kolektiboa.

C) Enpresaburuek mendetasun-aseguruengatik ordaintzen dituzten kopuruak.

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

E) Turismo automobila (atoi eta guzti), ziklomotorra, motozikleta, kiroleko edo zabalaldirako itsasontzia edo aireontzia erabiltzea edo ematea.

F) Diruak legez duen baino interes-tasa txikiagoko maileguak ematea, non ez diren hitzartu 1992ko urtarrilaren 1aren aurretik eta haien printzipala ez den maileguhartzailearen esku ipini data horren aurretik.

G) Mantenu, ostatu, bidaia eta antzekoengatik jasotako prestazioak.

H) Aseguru edo antzeko kontratuengatik enpresak ordaindutako primak edo kuotak.

I) Zergadunaren, beraren ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen edo berarekin ahaidetasunaz lotutako pertsonen (ezkontzaren edo izatezko bikotearen eraketaren ondoriozkoak barne) ikasketa-gastuak eta mantenu-gastuak ordaintzeko erabiltzen diren kopuruak.

Gauzazko ordainsariak ez direnak

Ez dira gauzazko ordainsariak:

A) Enpresaren tabernan edo jantokian edo ekonomatu sozialean enplegatuei produktuak ematea merkatutako prezioetan. Hori kontuan hartuta, zerbitzua emateko laneko legerian onartutako zuzeneko eta zeharkako formulak, honako betekizun hauek betetzen badira:

Zuzeneko formulak

a) Zerbitzua langilearen egun baliodunetan egin behar da.

b) Zerbitzua ezin da egin enplegatuak edo langileak kargatik salbuetsitako mantenurako saria jasotzen duen egunetan.

Zeharkako formulak

a) Zerbitzua langilearen egun baliodunetan egin behar da.

b) Zerbitzua ezin da egin enplegatuak edo langileak kargatik salbuetsitako mantenurako saria jasotzen duen egunetan.

c) Zenbatekoa ezin da izan 11 euro egunean baino gehiago. Eguneko zenbatekoa hori baino gehiago bada, soberakina gauzazko ordainsaria izango da.

d) Zerbitzuan langileari janari baleak edo antzeko agiriak, txartelak edo ordainbide elektronikoren bat emanez gero, honako hauek bete behar dira:

- Zenbakia eduki behar dute eta onuradunaren izena, eta eman duen enpresarena jarrita; paperezkoek balio izendatua ere agertu behar dute.
- Eskualdaezinak izan behar dira eta egun batean agortzen ez den zenbatekoa ezin da pilatu hurrengoetarako.
- Ez enpresak ez hirugarren batzuek ez dute zenbatekorik itzuliko.

  Ostalaritza-establezimenduetan bakarrik erabili ahal izango dira.

  Zerbitzua ostalaritza-establezimenduaren lokalean bertan edo handik kanpo ematen bada ere, langileak jaso ondoren edo langileak bere lantokian edo berak aukeratutako lekuan entregatuta, urrutitik edo telelanaren bidez egiten den egunetan.
- Enpresek langileei emandako halako agirien zerrenda eduki behar dute; datu hauek zehaztu behar dira:
  . Janari-txartelak edo antzeko agiriak badira, agiriaren zenbakia, emate eguna eta zenbateko nominala.
  . Txartelak eta bestelako ordainbide elektronikoak: agiriaren zenbakia eta egun bakoitzean emandako dirua (data zehaztuta).

B) Langileen gizarte eta kulturaren arloko zerbitzuetarako ondasunak erabiltzea. Halakotzat hartuko dira, besteak beste, enpresek edo enplegatzaileek euren langileen semealabei Haur Hezkuntzako lehen zikloaren zerbitzua emateko jartzen dituzten eremuak eta lokalak, Herri Administrazioak homologatuak, bai eta zerbitzu hori baimendutako bati kontratatzea eta zerbitzua emateko zeharkako formularen batez baliatzea ere, baldin eta zenbatekoa ez bada 1.000 euro urtean baino gehiago.

C) Langileak prestatzera, gaitzera edo birziklatzera bideratzen diren zenbatekoak, haien eginkizunaren garapenerako edo lanpostuaren ezaugarrietarako behar direnean, nahiz eta lan horiek beste pertsona edo entitate espezializatu batzuek egin.

Ikasketak erakundeek, enpresek edo enplegatzaileek antolatu behar dituzte, eta berek finantzatu behar dituzte, zuzenean zein zeharka. Ikasketak enplegatzaileak antolatu eta zeharka finantzatutzat joko dira langileen trebakuntza egokia behar den produktuak saltzen dituen beste enpresa edo entitate batek finantzatzen baditu, eta enplegatzaileak parte hartzeko baimena ematen badu.

Kasu hauetan, joan-etorri gastuetarako eta mantenu eta egonaldi gastuetarako esleipenei kargatik salbuetsitako joan-etorrietako sari eta gastuen araubide orokorra aplikatuko zaie.

D) Langileak teknologia berrietara ohitzeko jarritako kopuruak. Horien artean sartu behar dira Internet-eko konexioa emateko, ahalbidetzeko edo finantzatzeko kopuruak, eta Internet erabiltzeko behar diren ekipo informatikoak eta terminalak (softwarea eta periferikoak barne) dohainik edo prezio beheratuetan emateak edo haiek eskuratzeko maileguak eta diru-laguntzak emateak eragiten dituenak, enplegatuek lantokitik eta lan-ordutegitik kanpo erabili ahal badituzte ere.

E) Langilearen lan istripuetarako aseguru-kontratuak edo beraren erantzukizun zibileko aseguru-kontratuak direla bide enpresak ordaindutako kopuruak.

F) Hitzarmenean, talde akordioan edo antzeko xedapen batean ezarritakoa dela bide kontratatzen diren arrisku garbiko aldi baterako talde-aseguruen primak, heriotza edo ezintasun kasuei dagozkienak.

G) Bidaiarien garraio kolektiboko zerbitzu publikoa emateaz arduratzen diren entitateei ordaintzen zaizkien zenbatekoak, enplegatuak bizi diren lekutik lantokira joan daitezen laguntzeko, hilean 136,136 euroko edo urtean 1.500 euroko muga izanik langile bakoitzarentzat.

Zerbitzu publiko hori emateko ardura duten entitateei ordaindutako kopurutzat hartuko dira, halaber, hurrengo baldintzak betetzen dituzten zeharkako ordainketa formulak:

- Pertsonen garraio kolektiboaren zerbitzua erabiltzeko garraio-tituluen kontraprestazio gisa soilik erabili ahal izatea.
- Zenbakituta egotea, izenarekin ematea, eta enpresaren izena agertzea.
- Eskualdaezinak izatea.
- Ez enpresak ez hirugarrenek dirua ezin itzuli izatea.
- Txartelak edo ordainbide elektronikoak ematen dituen enpresak langile bakoitzari emandakoen zerrenda gorde beharko du; bertan honako datu hauek agertu behar dira:

  a) Agiriaren zenbakia.

  b) Langilearen esku urtean jarritako zenbateko

H) Joan-etorriak direla eta enplegatzaileak gastu gehigarriei aurre egiteko ordaindutako kopuruak, lekualdatutako langileen araubide berezia hautatzen bada, muga honekin: lanpostuko egitekoetan lortzen diren etekin osoen %20.

I) 2014ko urtarrilaren 1a baino lehen ezarritako akzio edo partaidetzak emateko planetan, langileei eskaintza egun hori baino lehen egin bazaie, aktiboan dauden langileei enpresaren beraren edo sozietate-taldeko beste enpresa batzuen akzioak edo partaidetzak ematea, dohain edo merkatuko prezio normala baino baxuagoan; langile bakoitzari egindako emate guztien artean urtean 6.000 euroko zatiari dagokionez. Ematea sozietateak berak egin dezake, bai eta taldeko beste edozein sozietatek ere, edo akzioen titularra den herri izaki, edo estatuaren sozietate edo herri administrazioak.

   I) letra honetan ezartzen dena aplikatzeko baldintza hauek bete behar dira:

   a) Eskaintza enpresaren edo sozietate-taldearen ordainsari-politika orokorraren barruan egitea, eta lagungarria izatea langileen parte-hartzerako.

   b) Langile horiek, ezkontidearekin edo izatezko bikotekidearekin batera, edo bigarren graduraino senideekin batera, %5etik gorako partaidetzarik ez edukitzea, ez zuzenean ez zeharka, zerbitzuak egiten dituen sozietatean edo taldeko beste ezein sozietatetan.

   c) Tituluei gutxienez bost urtez eustea. Epealdi hori betetzen ez bada, dagokion aitorpena aurkeztu beharko da.

J) Kooperatibek borondatezko gizarte-aurreikuspeneko erakundeei egindako ekarpenak, baldin eta ekarpen horiek borondatezko gizarteaurreikuspeneko erakundeen estatutuetan zein kooperatibaren estatutuetan ezartzen diren obligazioak betez egin badituzte, hauen alde: kooperatibako bazkide-langileak edo lanbazkideak, Gizarte Segurantzako langile autonomoen araubide bereziari atxikitakoak. Gainera, ekarpen horien xedea honako prestazio hauek finantzatzea izan behar da: desgaituentzako sorospena, osasun-laguntza, aldi baterako ezintasuna, haurdunaldiko arriskua, amatasuna, enplegurako laguntza edo heriotza-sorospena.

Balorazioa

Balorazio-arau orokorrak

Oro har, gauzazko ordainsarien balorazioa merkatu-balio normalaren arabera egingo da, baina balio hori inolaz ere ezingo da izan gauzok ordaintzaileari eragin dioten kostua baino txikiagoa.

Lanaren gauzako ordainsarien balorazioari bidezko konturako sarrera gehituko zaio. Edozelan ere, kontura egindako sarrera langileak jasan badu, lanaren sarrera osoen artean gauzazko ordainsarien balorazioaren kopurua bakarrik sartu beharko du.

Sarrera osoak = Gauzazko ordainsariaren balorazioa + Jasanarazi gabeko konturako sarrera

Balorazio-arau bereziak

<table>
<tr><th colspan="3">Gauzazko ordainsariak</th><th>Balorazioa</th></tr>
<tr><td colspan="3">BGAEetara eta pentsio-planetara egindako ekarpenak edo kontribuzioak</td><td>Ordaindutako zenbatekoa</td></tr>
<tr><td colspan="3">Pentsioengatik hartutako konpromisoei aurre egiteko kontribuzioak edo ekarpenak, prestazioa lotzen zaien pertsonei egozten zaizkienak</td><td>Ordaindutako zenbatekoa</td></tr>
<tr><td colspan="3">Mendekotasun-aseguruei ordaindutako kopuruak</td><td>Ordaindutako zenbatekoa</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Etxebizitza erabiltzea</td><td colspan="2">Jabea ordaintzailea</td><td>Ondarearen gaineko Zergarako finkatutako balioaren %8
Hiri-finketako enplegatuen kasuan, baldin eta etxebizitza zerbitzuak ematen dituzten finka berean kokatuta badago:
Balorazioa ≤ % 10 Gainerakoak Jasotako lan-etekin osoak</td></tr>
<tr><td colspan="2">Jabea ordaintzailea ez beste bat</td><td>Ordaintzailearen kostua + Zergak eta gastuak
Balorazioa ⩾ %8 x Ondarearen gaineko Zergarako finkatutako balioa</td></tr>
<tr><td colspan="2">Ordaintzaileak ordaintzen ditu etxebizitzaren erabilerak eragiten dituen gastuak (ura, gasa, elektrizitatea…)</td><td>Ordaintzailearen kostua</td></tr>
<tr><td rowspan="5">Ibilgailua erabiltzea / ematea</td><td rowspan="3">Jabea ordaintzailea</td><td>Ematea</td><td>Ordaintzailearen eskuraketa-kostua + Eragiketaren gaineko zergak</td></tr>
<tr><td>Erabilera</td><td>(Ordaintzailearen eskuraketa-kostua + Eragiketaren gaineko zergak) x %20</td></tr>
<tr><td>Erabili eta ondoren eman</td><td>Ordaintzailearen eskuraketa-kostua + Eragiketaren gaineko zergak - Erabilera urteen kopurua x %20 (Ordaintzailearen eskuraketa-kostua + Eragiketaren gaineko zergak)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Jabea ordaintzailea ez beste bat</td><td>Ordaintzailearen kostua + Zergak eta gastuak</td></tr>
<tr><td colspan="2">Ordaintzaileak ordaintzen ditu ibilgailuaren erabilerak eragiten dituen gastuak (konponketak, erregaia, aparkamentuak eta bidesariak)</td><td>Ordaintzailearen kostua</td></tr>
</table>

<table>
<tr><td rowspan="2">Ibilgailua erabiltzea / ematea</td><td rowspan="2">Ibilgailua lanerako eta helburu partikularretarako erabiltzea</td><td>Zenbatespena:
Aurreko erregelen aplikazioaren emaitzaren %50</td></tr>
<tr><td>Ordaintzailearen aukerak:
- Erabilerak eragiten dituen gastuak, modu sinesgarria frogatzen bada laneko denboran egin direla: ez dira gauzazko ordainsariak.
- Erabilerak eragiten dituen gainerako gastuak: lanaren gauzazko etekinak dira, oso-osorik.
Gastuak ezin badira banakatu ibilgailuaren erabileraren arabera (pribatua edo lanerako):
Aurreko erregelen aplikazioaren emaitzaren %50</td></tr>
<tr><td colspan="2">Mailegua ematea diruaren legezko korritu-tasa baino txikiagoa aplikatuz</td><td>Ordaindutako korritu-tasaren eta aldian indarrean egon den diruaren legezko korritu-tasaren arteko diferentzia
(2024 = %3,25)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Mantenu, ostatu, bidaia eta antzekoengatik jasotako prestazioak</td><td>Ordaintzailearen kostua + Eragiketaren gaineko zergak</td></tr>
<tr><td colspan="2">Aseguru-kontratu batengatik edo antzekoengatik ordaindutako primak edo kuotak</td><td>Ordaintzailearen kostua + Eragiketaren gaineko zergak</td></tr>
<tr><td colspan="2">Ikasketa-gastuak eta mantenu-gastuak</td><td>Ordaintzailearen kostua + Eragiketaren gaineko zergak</td></tr>
<tr><td colspan="3">Lanaren etekina gauzatan ordaintzen badu ohiko jarduera gauza hori egitea duen enpresa batek:
Balorazioa ⩾ Ondasunari, eskubideari edo zerbitzuari jendearentzat ezarritako prezioa</td></tr>
<tr><td colspan="3">Jendearentzako prezioa:
Kontsumitzaileen eta Erabiltzaileen Estatutuari buruzkoa apirilaren 27ko 4/2023 Euskal Legea, 47. artikulua:
“Prezioetan edo tarifetan jaso beharko da zenbat ordaindu behar duen guztira, kontraprestazio gisa, kontsumitzaileak edo erabiltzaileak, tributuak eta aplikatutako errekarguak edo deskontuak barne.”
- Ohiko deskontu arruntak kendu behar dira:
· Enpresako langileen antzeko beste talde batzuei eskainitako deskontuak.
· Orokorrean aplikatu ohi dituen promozio-deskontuak, hain zuzen ere gauzazko ordainsaria ematean indarrean daudenak edo, bestela, %15etik gorakoak ez direnak, ez 1.000 euro urtean baino gehiago.</td></tr>
</table>

ADIBIDEA:

2021ko urtarrilaren 1ean enpresa batek ibilgailu bat laga zion langile bati bere nahierara erabiltzeko. Enpresak 28.000 euro ordaindu zituen ibilgailua eskuratzeko. 2024ko urtarrilaren 1ean enpresak doan eman zion ibilgailua. Konturako sarrera zergadunari jasanarazi zaio.

EBAZPENA:

Gauzazko ordainsariaren balorazioa 2021, 2022 eta 2023ko ekitaldietan

Erabileraren balorazioa: %20 x 28.000 = 5.600 € (urtero)

Gauzazko ordainsariaren balorazioa 2024ko ekitaldian

Ematearen balorazioa: Eskuraketa-prezioa – Aurreko erabileraren balorazioa (2021, 2022 eta 2023): 28.000 – 3 (%20 x 28.000) = 28.000 – 16.800 = 11.200 €

4. ETEKIN OSOA

Oro har, lanaren etekin osoa langileak jasotako edo jaso beharreko etekinen guztirako zenbatekoa da.

Etekin osoa = Etekin guztiak

Hurrengo ataletan honako hauek nola kalkulatzen diren azalduko da: bi edo bost urte baino aldi luzeagoan sortutako edo arau bidez denboran modu oso irregularrean lortutzat jotzen diren etekinak; aseguru-kontratuek eta gizarte aurreikuspeneko bestelako sistemek ematen dituzten etekinak.

Etekin horien kopuru osoa kalkulatzeko, etekinen guztirako zenbatekoari jarraian azalduko diren integrazio-ehunekoak aplikatu behar zaizkio:

Etekin osoa = Integrazio-ehunekoa x Etekin guztiak

4.1. BI EDO BOST URTE BAINO ALDI LUZEAGOAN SORTUTAKO ETEKINAK EDOTA IRREGULARTZAT JOTAKOAK

Araubide orokorra

Lanaren etekin osoa kalkulatzeko lanaren bidez lortutako integrazio-ehuneko egokia aplikatu behar zaio etekinen guztirako zenbatekoari:

1. Bi edo bost urte baino aldi luzeagoan aldizkotasunik gabe sortutako etekinei %60.
2. Honako etekin hauei %50:
   a) Bost urte baino aldi luzeagoan sortutako etekinak.
   b) b) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Araudiaren arabera denboran zehar modu nabarmen irregularren lortutzat jotzen diren etekinak; jarraian xehatuko direnak baino ez dira, baldin eta zergaldi bakarrean egozten badira:
      - Enpresak langileei beste lanleku batera lekualdatzeagatik ordaintzen dituzten kopuruak, hain zuzen ere tokialdaketa gastuetarako eta mantenu eta egonaldi gastuetarako sari eta kopuruen atalean aipaturiko salbuetsitako kopuruez gaindikoak.
      - Gizarte Segurantzaren edo Klase Pasiboen araubide publikoetatik datozen kalte-ordainak, eta zurtzen erakundeek eta antzeko beste erakunde batzuek ordaintzen dituzten prestazioak, elbarritasunik ez dakarten lesioetarako.
      - Elbarritasunik edo ezintasun iraunkorrik, gradu guztietan, ez dakarten lesioengatik enpresek eta herri izakiek ordaintzen dituzten prestazioak.
      - Langile edo funtzionarioen heriotzaren eta lurperaketa edo ehorzketa gastuen ziozko prestazioak, publikoak zein zurtzen erakundeek edo antzeko beste erakunde batzuek, enpresek eta herri izakiek ordaintzen dituztenak, salbuespenaren gehieneko muga gainditzen dutenak.
      - Muga gabeko iraupeneko edo lan-baldintzak aldatzeagatik ordainsari osagarrien, pentsioen edo urtekoen konpentsazio edo erreparazio gisa ordaintzen diren kopuruak.
      - Enpresak langileei lan-harremanak elkarren adostasunez suntsiarazteagatik ordaintzen dizkien kopuruak. Lan-harremantzat hartuko dira estatutu-harremanak eta bazkide langileak beraien kooperatibekin lotzen dituzten harremanak.
      - Salbuetsita ez dauden sari literario, artistiko edo zientifikoak. Ez dira saritzat hartuko jabetza intelektual edo industrialeko eskubideak lagatzearen ondoriozko kontraprestazio ekonomikoak, ez eta haien ordezkoak ere.
      - Halaber, ehuneko hau aplikatuko da lanaren etekinak sortu dituzten jarduerek, inguruabar objektiboak direla eta, integrazio hori behar badute, ezartzen denarekin bat etorriz.

%100etik beherako integrazio-ehunekoa aplikatu ahal bada (1. eta 2. puntuetan aipatzen direnak), gehienez ere 300.000 euroko zenbatekoari aplikatuko zaio urtean. Zenbateko horretatik gorako soberakina osorik integratuko da (%100).

%100etik beherako integrazio-ehuneko bat baino gehiago aplikatu behar zaizkien etekinak jaso badira, urteko 300.000 euroko muga konputatzean lehenbizi ehuneko txikiena aplikatu behar zaienak hartuko dira kontuan.

Hala ere, denboran era irregular nabarmenean lortutakotzat jotzen diren etekinei, 2014ko urtarrilaren 1a baino lehen sinatutako kontratu edo akordioetatik badatoz, ez zaie aplikatuko 300.000 euroko muga.

Lanaren etekinak	
Sorkuntzaldia (t)	Etekin osoaren integrazioa aurrezkiaren zerga-oinarrian
$t \leqslant 2$ urte	Etekin osoa = Jasotako zenbatekoa, guztira
2 urte $< t \leqslant$ 5 urte	Etekin osoa = 0,6 x Jasotako zenbatekoa
$t >$ 5 años	Etekin osoa = 0,5 x Jasotako zenbatekoa
Arau bidez denboran zehar modu nabarmen irregularrean lortutzat jotzen diren etekinak (baldin eta zergaldi bakarrean egozten badira)	Etekin osoa = 0,5 x Jasotako zenbatekoa
Integrazio-ehuneko murriztua aplikatzen zaion urteko muga	
300.000 euro urtean	

ADIBIDEA:

HH jaunak diruzko saria jaso du 2024ko ekainean, 40.000 euro, bere enpresan 25 urtean lan egiteagatik.

EBAZPENA:

Lortutako sarrera arruntak = 40.000 €

Etekin osoa = 0,5 x 40.000 = 20.000 €

Beste modu batera:

Lortutako sarrera arruntak = 40.000 €

Integratu behar ez den zenbatekoa = 0,5 x 40.000 = 20.000 €

Etekin osoa = 20.000 €

Zatika jasotako etekinak

2-5 urte bitarteko aldian sortutako lanaren etekinak zatikaturik jasoz gero, ondoko kasuetan soilik aplikatu ahal izango da %60 edo %50eko integrazioa:

a) Baldin eta sorkuntzaldiko urteen kopuruaren (datatik datara konputaturik) eta zatiketaren zergaldien kopuruaren arteko zatidura bi urte baino gehiago eta bost urte baino berdin edo gutxiago bada, integrazioa %60 izango da.

$$2 \text{ urte} < \frac{\text{Sorkuntzaldiko urteak}}{\text{Zatiketaren zergaldiak}} \leqslant 5 \text{ urte} \Rightarrow \text{Integrazioa: \%60}$$

b) Baldin eta sorkuntzaldiko urteen kopuruaren (datatik datara konputaturik) eta zatiketaren zergaldien kopuruaren arteko zatidura bost urte baino gehiago bada, integrazioa %50 izango da.

$$\frac{\text{Sorkuntzaldiko urteak}}{\text{Zatiketaren zergaldiak}} > 5 \text{ urte} \Rightarrow \text{Integrazioa: \%50}$$

Sorreraldia bi urte baino luzeagoa izan dela jakin arren benetan zenbatekoa izan den zehazterik ez badago, etekinak hiru urtean sortu direla pentsatuko da.

300.000 euroko gehieneko zenbatekoa aplikatu behar bada, zatiketaren ekitaldi bakoitzean jasotzen diren zenbatekoen araberako proportzioan banatuko da.

Hala ere, 2014ko urtarrilaren 1a baino lehen lortutako etekinei integrazio-ehunekoa aplikatu bazaie eta etekinok zatika kobratzen badira, ez zaie aplikatuko 300.000 euroko muga.

Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibideak, zehazten du, denboran modu irregularrean lortutako lanaren etekinak egonez gero, esaterako lan-harremana bi alderdiak ados jarrita amaitzen denean (batzuetan enplegu-erregulazioko espedientetik kanpoko borondatezko erretiro aurreratuen ondorioz), kontuan eduki beharko da kontratua azkentzearen ondorioz kapital modura jasotako diru-kopuruak zergaldi bakarrari egozten zaizkion, eta ezin kalkulatu izango da zer alditan sortu diren, zeren eta kalte-ordainak akordioa egiten denean sortzen baitira eta ez baitaude lotuta sorkuntza-aldi jakin bati, nahiz eta baremo gisa antzinatasun-urteak eta antzekoak erabili.

1. ADIBIDEA:

RR jaunak, 2024ko ekitaldian, zerbitzu-urteen saria jaso du enpresan, bertan 25 urtez lan egiteagatik. Sariaren zenbatekoa 150.000 euro da.

Aukera bi lituzke sariaren kopurua kobratzeko orduan:

- 30.000 euro 5 urtean.
- 75.000 euro 2024ko ekitaldian eta 75.000 euro 2025ko ekitaldian.

EBAZPENA:

- 30.000 euro jasotzen baditu 5 urtean:
  Sorkuntzaldiko urteak / Zatikapenaren zergaldiak = 25/5 = 5 ⟶ Integrazioa: %60
  2024ko ekitaldiko etekin osoa = 30.000 x 0,6 = 18.000 €
  2025eko ekitaldiko etekin osoa = 30.000 x 0,6 = 18.000 €
  2026ko ekitaldiko etekin osoa = 30.000 x 0,6 = 18.000 €
  2027ko ekitaldiko etekin osoa = 30.000 x 0,6 = 18.000 €
  2028ko ekitaldiko etekin osoa = 30.000 x 0,6 = 18.000 €
- 75.000 euro jasotzen baditu 2024ko ekitaldian eta beste 75.000 euro 2025eko ekitaldian:
  Sorkuntzaldiko urteak / Zatikapenaren zergaldiak = 25/2 = 12,5 ⟶ Integrazioa: %50
  2024ko ekitaldiko etekin osoa = 75.000 x 0,5 = 37.500 €
  2025eko ekitaldiko etekin osoa = 75.000 x 0,5 = 37.500 €

2. ADIBIDEA:

2024. urtean AA andreak lanean ari den enpresaren saria jaso du 30 urtean bertan aritzeagatik: 400.000 euro. Hiru zatitan jasoko du:

2024ko ekitaldia: 100.000 €

2025eko ekitaldia: 125.000 €

2026ko ekitaldia: 175.000 €

EBAZPENA:

Hara zer dioen PFEZen Araudiko 14. artikuluko 2. puntuak: *"Etekinak zatika jasoz gero, Zergari buruzko Foru Arauko 19. artikuluko a) letrako hirugarren eta laugarren paragrafoetan aipatzen den 300.000 euroko muga aplikatu behar bada, gehieneko kopuru hori modu proportzionalean banatuko da zatikapenak hartzen dituen ekitaldien artean."*

300.000 euroko mugaren banaketa proportzionala ekitaldi bakoitzean jasotakoaren arabera:

2024ko ekitaldiko muga: (100.000/400.000) x 300.000 = 75.000 €

2025eko ekitaldiko muga: (125.000/400.000) x 300.000 = 93.750 €

2026ko ekitaldiko muga: (175.000/400.000) x 300.000 = 131.250 €

Sorkuntzaldiko urteak / Zatikapenaren zergaldiak = 30/3 = 10 → Integrazioa: %50

2024ko ekitaldiko etekin osoa: 75.000 x 0,5 + 25.000 = 62.500 €

2025eko ekitaldiko etekin osoa: 93.750 x 0,5 + 31.250 = 78.125 €

2026ko ekitaldiko etekin osoa: 131.250 x 0,5 + 43.750 = 109.375 €

Akzioen gaineko aukerak

Lanaren etekinak zerbitzuak egin diren entitatearen, sozietate-taldeko entitate baten edo loturaren bat dagoen beste entitate baten akzioen gaineko aukera-eskubideak baliatuz sortzen badira, integrazio-ehunekoa (sorkuntzaldia bi urte baino luzeagoa izan bada, %60; bost urte baino luzeagoa izan bada, %50) aplikatu ahal zaion gehieneko kopurua hauxe izango da: 20.000 euro etekina sortu den urteen kopuruaz biderkatzearen emaitza.

Gehieneko kopurua aurrekoa halako bi izango da baldintza hauek betez gero:

a) Akzioak edo partaidetzak gutxienez hiru urtean edukitzea erosteko aukera baliatzen denetik.

b) Erosteko aukeren eskaintza baldintza euretan egitea enpresako edo enpresa talde edo azpitaldeko langile guztiei.

Erosteko aukera erabilita sortzen den errenta aurreko gehieneko kopurua baino gehiago izanez gero, gaindikina osorik integratu behar da.

Horretarako, kasu honetan soilik joko da lanaren etekina bi edo bost urte baino aldi luzeagoan eta aldizkotasunik gabe sortutzat: eskubidea ematen denetik bi edo bost urte pasatutakoan baliatzen denean, hurrenez hurren (ezinbestekoa da urtero ez ematea).

Akzioak erosteko aukerak erabiltzeak sortzen dituen etekinak bi edo bost urte baino aldi luzeagoan sortutako etekinen multzoan sortzen dira.

<table>
<tr><th colspan="2">Akzioak erosteko aukerak</th></tr>
<tr><td>Baldintzak</td><td>Zerbitzuak egin diren entitatearen, sozietate-taldeko entitate baten edo loturaren bat dagoen entitate baten akzioak erosteko aukerak.</td></tr>
<tr><td colspan="2">Etekinak, guztira = Erosteko aukera erabili denean akzioek merkatuan eduki duten balioa – Akzioak erosteko aukera erabiltzeko ordaindu den zenbatekoa > 0</td></tr>
<tr><th colspan="2">Araubide orokorra</th></tr>
<tr><th colspan="2">Sorkuntzaldia ≤ 2 urte</th></tr>
<tr><th>Ezaugarriak</th><th>Etekin osoa</th></tr>
<tr><td>Etekinak, guztira > 0</td><td>Etekin osoa = Etekinak, guztira</td></tr>
<tr><th colspan="2">Sorkuntzaldia > 2 urte</th></tr>
<tr><th>Ezaugarriak</th><th>Etekin osoa</th></tr>
<tr><td>Etekinak, guztira ≤ Sorkuntzaldia x 20.000</td><td>Etekin osoa= % Integrazioa x Etekinak guztira</td></tr>
<tr><td>Etekinak, guztira > Sorkuntzaldia x 20.000</td><td>Etekin osoa = %Integrazioa x Sortzunaldia x 20.000 + (Etekinak, guztira – Sortzunaldia x 20.000)</td></tr>
<tr><td colspan="2">2 urte < Sortzunaldia ≤ 5 urte → % Integrazioa: %60
Sortzunaldia > 5 urte → % Integrazioa: %50</td></tr>
<tr><th colspan="2">Araubide berezia</th></tr>
<tr><td>Baldintza gehigarriak</td><td>- Akzioak edo partaidetzak gutxienez hiru urtean edukitzea erosteko aukera baliatzen denetik.
- Erosteko aukeren eskaintza baldintza euretan egitea enpresako edo enpresa talde edo azpitaldeko langile guztiei.</td></tr>
<tr><td colspan="2">20.000 €-ko muga 40.000 €-koa izango da.</td></tr>
</table>

Bi edo bost urte baino aldi luzeagoan sortutako etekinak, integrazio-ehuneko murriztua aplikatzen zaienak + Denboran modu nabarmen irregularrean lortutzat jotako etekinak ⩽ 300.000 €

1. ADIBIDEA:

RR andrea XXSA enpresan ari da lanean. 2021eko uztailaren 1ean enpresak eskubidea eman zion 1.500 akzio erosteko 15na eurotan. Lau urteko epealdia eman zion eskubidea erabiltzeko.

Eskaintza ez zen izan enpresaren ordainsari-politika orokorreko ekimena, RR andreari baino ez zitzaion egin eta.

2024ko urriaren 1ean RR andreak eskubidea erabiltzea erabaki zuen; orduan akzioen kotizazio-balioa 70 eurokoa zen.

EBAZPENA:

2021eko ekitaldian, akzioak erosteko aukera eman zitzaionean, RR andreak ez zuen inolako errentarik lortu.

2024. urtean, aldiz, eskubidea erabili du eta horrek lanaren etekina sortu du.

Etekina, guztira = (Erosteko aukera erabili denean akzioek merkatuan eduki duten balioa – Akzioak erosteko aukera erabiltzeko ordaindu den zenbatekoa) x Akzioen kopurua = (70 – 15) x 1.500 = 82.500 €

Etekina sortu den aldia = 3,25 (3 urte eta 3 hilabete, hain zuzen ere 2021/07/01etik 2024/10/01era arte pasatutako denbora).

Integrazio-ehunekoa (%60) aplikatzen zaion zenbatekoa = 20.000 x 3,25 = 65.000 €

Gaindikina = 82.500 – 65.000 = 17.500 €

Etekin osoa = 17.500 + 0,6 x 65.000 = 56.500 €

2. ADIBIDEA:

ZZ andrea AASA enpresan ari da lanean. 2020ko urriaren 1ean enpresak eskubidea eman zion 2.000 akzio erosteko 15na eurotan. Lau urteko epealdia eman zion eskubidea erabiltzeko.

Eskaintza ez zen izan enpresaren ordainsari-politika orokorreko ekimena, ZZ andreari baino ez zitzaion egin eta.

2024ko apirilaren 1ean ZZ andreak eskubidea erabiltzea erabaki zuen; orduan akzioen kotizazio-balioa 75 eurokoa zen.

Gainera, 2024. urtean 260.000 euroko saria eman diote AASA enpresan 35 urte egiteagatik.

EBAZPENA:

Enpresan lanean 35 urte emateagatik jasotako saria lanaren etekina da, 5 urte baino aldi luzeagoan sortua.

Integrazio-ehunekoa = %50

Sariaren etekin osoa = 260.000 x 0,5 = 130.000 €

2020ko ekitaldian, akzioak erosteko aukera eman zitzaionean, ZZ andreak ez zuen inolako errentarik lortu.

2024. urtean, aldiz, eskubidea erabili du eta horrek lanaren etekina sortu du.

Etekina, guztira = (Erosteko aukera erabili denean akzioek merkatuan eduki duten balioa – Akzioak erosteko aukera erabiltzeko ordaindu den zenbatekoa) x Akzioen kopurua = (75 – 15) x 2.000 = 120.000 €

Etekina sortu den aldia = 3,5 (3 urte eta 6 hilabete, hain zuzen ere 2020/10/01etik 2024/04/01era arte pasatutako denbora).

Integrazio-ehunekoa (%60) aplikatzen zaion zenbatekoa = 20.000 x 3,5 = 70.000 €

Gaindikina = 120.000 – 70.000 = 50.000 €

Integrazio-ehuneko murriztuak aplikatzen zaizkien zenbatekoak = 260.000 + 70.000 = 330.000 €

Kontuan izan behar da, aurrerago 4.3. puntuan (Etekin irregularretarako muga) zehazten den bezala, «300.000 euroko muga hori ez zaie aplikagarri akzioen gaineko aukeretatik etorritako etekinei, zeinek beren muga propioa duten» (Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Erregelamenduaren 17. artikulua).

Horrenbestez, akzioak erosteko aukeraz baliatuta lortutako etekinetatik (120.000 €) 70.000 €-ri %60ko integrazioa aplikatuko zaie eta gainerako 50.000 €-ei %100ekoa.

Akzioak erosteko aukera erabilita lortutako etekin osoa = 50.000 + 0,6 x 70.000 = 50.000 + 42.000 = 92.000 €

Lanaren etekin osoa = 130.000 + 92.000 = 222.000 €

Integrazio-ehuneko murriztuak aplikatzen zaizkien zenbatekoak = 260.000 + 70.000 = 330.000 €

Enplegu-erregulazioko espedienteetatik jasotako prestazioak (Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauko 6. xedapen iragankorra)

Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen Testu Bateginak, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsiak, laugarren xedapen iragankorrean ezarritakoa betetzeko hitzartzen diren aseguru-kontratuak enplegua erregulatzeko espedienteen prestazioak bideratzeko egiten badira, eta kontratu horien onuradunek 2001eko urtarrilaren 1etik aurrera jaso dituzten diru kopuruei (kontratua egin aurretik barruko funtsen kontura ordaindutakoei) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko 10/1998 Foru Arauan ezarritako integrazio-ehunekoak aplikatu ahal bazaizkie, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko 13/2013 Foru Arauko 19. artikuluko 2. idatz-zatian ezarritako integrazio-ehunekoak aplikatuko zaizkie. Horrelako kontratuak egiteak ez du aldatuko prestazio horien sortze-aldia kalkulatzeko modua.

4.2. BIZITZA-ASEGURUEN KONTRATUEK ETA GIZARTE AURREIKUSPENEKO BESTE SISTEMA BATZUEK EMATEN DITUZTEN ETEKINAK

A) Gizarte aurreikuspeneko sistemek, aseguru kolektiboek ez besteek, emandako prestazioak (PFEZi buruzko Foru Araua, 18. art., 1, 2, 3, 4, 5, 7 eta 8):

1. Gizarte Segurantza eta Klase Pasiboetako araubide publikoetatik jasotako pentsio eta hartzeko pasiboak, eta ezintasun, erretiro, istripu, gaixotasun, alarguntasun edo antzekoengatik erakunde publikoek ematen dituzten gainerako prestazioak, salbuetsita ez daudenak.
2. Funtzionarioen nahitaezko mutualitate orokorrek, zurtz elkarteek eta antzeko entitateek ematen dituzten prestazioak.
3. Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako bazkide osoek eta haien onuradunek jasotzen dituzten diru kopuruak.
4. Pentsio-planen onuradunek jasotzen dituzten prestazioak.
5. Pentsio-funtsen jarduerei eta gainikuspenari buruzko Europako Parlamentuaren eta Europako Kontseiluaren 2016ko abenduaren 14ko 2016/2341 Zuzentarauan (EB) araupetzen diren pentsio-planek ematen dituzten prestazioak.
6. Gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin hitzartutako aseguru-kontratuen onuradunek jasotzen dituzten prestazioak, baldin eta haien ekarpenak (edo ekarpenen zati bat behintzat) jarduera ekonomikoen etekinaren zehaztapenean gastu kengarriak izan badira edo zerga-oinarritik kendu badira.
7. Enpresen gizarte aurreikuspeneko planen onuradunek jasotako prestazioak.
8. Bermatutako pentsio-planen onuradunek jasotzen dituzten prestazioak.
9. Mendetasun-aseguruen onuradunek jasotako prestazioak, 2006ko abenduaren 14ko 39/2006 Legean xedatutakoaren arabera (lege hori autonomia pertsonala sustatzeari eta mendetasun-egoeran dauden pertsonak zaintzeari buruzkoa da).

Errenta moduan jasotzen diren prestazioak

Errenta moduan jasotzen den prestaziotzat hartzen da aldizka bi ordainketa edo gehiago jasotzea (gutxienez ordainketa bat urtean).

Etekin osoa osatzen du urtero jasotako zenbatekoen % 100ak.

Kapital moduan jasotzen diren prestazioak

a) Oro har, jasotako zenbatekoa % 100ean integratuko da; hau da, lanaren etekin osoa kalkulatuko da jasotako zenbateko osoari % 100 aplikatuta.

b) Jasotako zenbatekoa % 60an integratuko da kasu hauetan:

   - Kontingentzia bakoitzagatik jasotzen den lehenengo prestazioa bada, betiere bi urte baino gehiago igaro badira lehenengo ekarpena egin zenetik (epe hori ez da beharrezkoa izango prestazioak baliaezintasunagatik edo mendekotasunagatik jasotzen badira).
   - Gaixotasun larriaren eta iraupen luzeko langabeziaren kasuetan jasotzen den lehenengo zenbatekoa bada.
   - Eskubide ekonomikoen edo eskubide kontsolidatuen erreskatearen edo borondatezko edo nahitaezko bajaren kasuetan jasotzen den lehenengo zenbatekoa bada.

   Hortaz, % 60ko integrazioa kasu hauetan bakarrik aplikatuko da:

   - Kontingentzia bakoitzagatik kapital moduan jasotzen den lehenengo prestazioa bada.
   - Betiere bi urte baino gehiago igaro badira lehenengo ekarpena egin zenetik; prestazioak baliaezintasunagatik edo mendekotasunagatik jasotzen badira, ez da eskatuko bi urteko epe hori betetzea.

   Hala ere, prestazioa urte batean baino gehiagotan jasotzen bada, % 60ko integrazioa soilik aplikatuko zaio kontingentzia bakoitzagatik kapital moduan jasotzen den lehenengo prestazioari, eta aukera egongo da bigarren ekitaldian edo hurrengoetan aplikatzeko, betiere, aurretik egin ez bada.

Lehenengo prestazioa

Lehenengo prestaziotzat hartuko da 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera zergaldi berean kontingentzia bakoitzagatik jasotako kopuruen batura.

Halaber, Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiko apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibideak zehazten du halakotzat hartuko dela kasu hauetan ere:

- Kopuruak ordaintzaile desberdinetatik datozenean.
- Prestazioak edo jasotako kopuruak 2014ko urtarrilaren 1a baino lehen jaso direnean zein jaso ez direnean, haiei aplikatu zaien tributu-tratamendua gorabehera.

Hala, bada, lehenengo prestaziotzat jotzen da 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera kontingentzia bakoitzeko jasotzen den lehenengo zenbatekoa, honako hauek alde batera utzita: aurreko ekitaldietan jaso diren zenbatekoak, hala badagokio; haietan aplikatu den

integrazio-portzentajea, eta arrazoi beragatik 2014ko urtarrilaren 1a baino lehenago azken zenbatekoa jaso zenetik 5 urte igaro izana edo ez izana.

Kontingentzia

Ondoko hauetako bakoitza kontingentzia bat izango da:

- Erretiroa hartzea, lan-araudian jasotako kasu guztietan.
- Ezintasun iraunkorra edo baliaezintasuna.
- Kausatzaile bakoitzaren heriotza.
- Mendekotasuna.
- Iraupen luzeko langabezia.
- Gaixotasun larria.
- Azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak onetsitako Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen Testu Bateginaren 8. artikuluko 8. apartatuan aipatzen diren egoerengatik edo estalitako kontingentziengatik ez beste arrazoi batzuengatik jasotzen diren kopuruak.

Prestazio mistoak

Kontingentzia bategatik lehenbizikoz prestazioa jasotzen denean batera jasotzen badira alde batetik kapital bakarra eta gainera aldizkako errenta bat, lortutako kopuruak honela integratu behar dira:

a) Errenta moduan jasotako prestazioari dagokionez, ekitaldi bakoitzean jasotako zenbatekoen % 100 integratuko da.

b) Kapital moduan jasotako zenbatekoari dagokionez, jasotako zenbatekoen % 60 integratuko da, betiere lehenengo ekarpena egin zenetik bi urte baino gehiago igaro badira. Prestazioak baliaezintasunagatik edo mendekotasunagatik jasotzen badira, ez da eskatuko bi urteko epe hori betetzea.

Prestazio mistoak jasoz gero, hau da, mota guztietako errentak eta kapital kobrantzak bateratzen dituzten prestazioak, kapital moduan kobratutako kopuruak bakarrik integratuko dira % 60an.

Errenta moduan jasotzen diren prestazioak kobratzen hasi ondoren errenta aurreraturik berreskuratzen bada, lortutako etekinari prima edo ekarpen bakoitzak errenta eratzerakoan duen antzinatasunaren araberako integrazio-portzentajea aplikatuko zaio.

Pentsio-planetako eskubide sendotuak ordaintzea ohiko etxebizitzaren gaineko hipoteka betearazteko prozeduretan

Hain zuzen ere, Jarraibidean azaltzen den bezala, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko hogeita bosgarren xedapen gehigarrian (pentsio-planetako eskubide sendotuak ordaintzea ohiko etxebizitzaren gaineko hipoteka betearazteko prozeduretan) ezartzen da pentsio-planetako partaideei eskubide sendotuak ordaintzeko (Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen testu bateginaren zazpigarren xedapen

gehigarrian ezartzen den bezala) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan ezarritako zerga-araubidea aplikatu behar dela (honelako kasuetan kobratzen den lehen eskubide-kopuruaren %60 integratzea barne). Araubide hau arrazoi horregatik beragatik bermatutako aurreikuspen planetatik, enpresen gizarte aurreikuspeneko planetatik eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko mutualitateetatik jasotzen diren ordainketei ere aplikatzen zaie.

<table>
<tr><th colspan="2">Pentsio-planetako eskubide sendotuak ordaintzea ohiko etxebizitzaren gaineko hipoteka betearazteko prozeduretan</th></tr>
<tr><td>Baldintzak</td><td>a) Partaidea beraren ohiko etxebizitza besterentzea ekarri duen nahitaezko betearazpen-prozedura judizial edo administratibo batean egotea edo hura judizioz kanpo saldu behar izatea betebeharrak betetzeko.
b) Partaideak ez edukitzea beste ondasunik, eskubiderik ez errentarik zorra ordaintzeko, hots, etxebizitza besterentzea eragozteko.
c) Pentsio-planeko (edo planetako) eskubide sendotuen kopuru garbia ez izatea nahiko etxebizitza besterentzea eragozteko.</td></tr>
<tr><td colspan="2">Eskubideak partaideak eskatuta ordainduko dira, hain zuzen ere etxebizitza ez besterentzeko behar den zenbateko guztira batera. Eskubideak partaideak behar diren frogagiriak aurkezten dituenetik zazpi egun baliodun pasatu baino lehen ordaindu behar dira.</td></tr>
<tr><td>Integrazioa zerga-oinarrian</td><td>a) Lehen prima ordaindu zenetik bi urte pasatu ez badira, jasotako zenbateko osoa integratu behar da.
Etekin osoa = Jasotako zenbatekoa
b) Lehen prima ordaindu zenetik bi urte pasatu badira, jasotako zenbatekoaren %60 integratu behar da.
Etekin osoa = 0,6 x Jasotako zenbatekoa.</td></tr>
<tr><td colspan="2">Araubide hau arrazoi horregatik beragatik bermatutako aurreikuspen planetatik, enpresen gizarte aurreikuspeneko planetatik eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko mutualitateetatik jasotzen diren ordainketei ere aplikatzen zaie, ekarpenak kengarriak izanez gero.</td></tr>
</table>

B) Aseguru kolektiboen kontratatuen prestazioak (PFEZi buruzko Foru Araua, 18.a artikulua)

Oro har, enpresen gizarte aurreikuspeneko planekin zer ikusirik ez duten aseguru-kontratu kolektiboen onuradunek erretiroagatik eta elbarritasunagatik jasotako prestazioak, zenbatekoa zerga-ordainketarako egotzitako kontribuzioa eta langileak zuzenean egindako ekarpena baino gehiago den neurrian, lanaren etekintzat hartuko dira. Nahitaezkoa da kontratu horietan enpresek pentsioei aurre egiteko bereganatu dituzten

konpromisoak bideratzea (azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege-Dekretuaren bidez onetsi zen) Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legeko lehen xedapen gehigarrian eta horren garapenerako araudian ezarritakoarekin bat etorriz.

Manu orokor hori abiapuntutzat hartuta, etekin osoa kalkulatzeko etekinak jasotzeko moduen arteko bereizketa egin behar da: errenta edo kapitala.

Errenta moduan jasotzen diren prestazioak

Errenta moduan jasotzen diren prestazioak eta zerga-oinarria murrizten duten enpresen ekarpenak osorik konputatuko dira.

Enpresaren ekarpenak, zergen ondoreetarako prestazioa lotzen zaion pertsonari egozten zaizkionak	
Kontingentziak	Etekin osoa eta beraren izaera
Erretiroa eta elbarritasuna	Zergetan egotzitako kontribuzioen eta langileak zuzenean egindako ekarpenen kopurua gainditzen duen prestazio-zenbatekoa.
Heriotza	Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zerga.
Mendekotasuna	Prestazioak – Zergen ondoreetarako egotzitako enpresaren ekarpenak – Langileak zuzenean egindako ekarpenak $>$ 0. Kapital higigarriaren etekinak.
Enpresaren ekarpenak, zergen ondoreetarako prestazioa lotzen zaion pertsonari egozten ez zaizkionak	
Kontingentziak	Etekin osoa eta beraren izaera
Erretiroa eta elbarritasuna	Langileak zuzenean egindako ekarpenen kopurua gainditzen duen prestazio zenbatekoa.
Heriotza	Oinordetzen eta Dohaintzen gaineko Zerga.
Mendekotasuna	Prestazioak – Langileak zuzenean egindako ekarpenak $>$ 0. Kapital higigarriaren etekinak.

Kapital moduan jasotzen diren prestazioak

1. Enpresaburuen ekarpenak prestazioak jasotzen dituzten pertsonei egotzi bazaizkie, honela jokatuko da:

   a) Erretiro-prestazioen kasuan:

      Hauek izango dira integrazio-portzentajeak:

- % 60, haiei dagozkien primak prestazioak jaso baino gutxienez bi urte lehenago ordaindu badira.
- % 25, haiei dagozkien primak prestazioak jaso baino gutxienez bost urte lehenago ordaindu badira.
- % 25, zeina aplikatuko zaion kontratu hauengatik jasotako prestazioen etekin osoari lehen prima ordaindu denetik zortzi urte baino gehiago igaro badira eta kontratuaren iraupenean zehar ordaindutako primek aldizkakotasun eta erregulartasun nahikoa gordetzen badute.

Kontratuaren iraupenean zehar ordaindutako primek *aldizkakotasun eta erregulartasun* nahikoa gordetzen dutela joko da baldin eta lehen prima ordaindu denetik zortzi urte baino gehiago igaro badira eta primek batez beste lau urte baino gehiago iraun badute.

$$\text{Batez besteko iraunaldia} = \frac{\sum (\text{Primak X Iraunaldiko urteak})}{\sum \text{Ordaindutako primak}}$$

Prima bakoitzari dagokion etekin osoaren zatia kalkulatzeko, prima horiek aldizkakoak edo apartekoak badira, etekin oso hori zatiketa honen emaitzako haztapen-koefizienteaz biderkatu behar da:

- Zenbakitzailean, kasuan kasuko prima bider hura ordaindu zenetik prestazioa kobratu arte pasatutako urteen kopurua.
- Izendatzailean, prima bakoitza bider bera ordaindu zenetik prestazioa kobratu arte pasatutako urteen kopurua eginda ateratzen diren biderkadura guztien batura.

$$\text{Prima bakoitzari dagokion etekina} = \frac{\text{(Prima x bera ordaindu zenetik prestazioa kobratu arte pasatutako urteen kopurua)}}{\Sigma \text{ (Prima x bera ordaindu zenetik prestazioa kobratu arte pasatutako urteen kopurua)}} \times \text{Etekin osoa}$$

b) Baliaezintasun-prestazioen kasuan:

Hauek izango dira integrazio-portzentajeak:

- % 25, edozein lanetarako ezintasun iraunkor absolutuagatik eta baliaezintasun handiagatik jasotako kalte-ordainak direnean.
- % 25, prestazioak zortzi urtetik gorako antzinatasunaz hitzartutako aseguru-kontratuetatik datozenean, baldin eta kontratuaren iraupenean zehar ordaindutako primek aldizkakotasun eta erregulartasun nahikoa gordetzen badute, aurreko a) letran azaldu den eran.

Halaber, prima bakoitzari dagokion etekin osoaren zatia kalkulatzeko, prima horiek aldizkakoak edo apartekoak badira, honela jokatuko da:

$$\text{Prima bakoitzari dagokion etekina} = \frac{\text{(Prima x bera ordaindu zenetik prestazioa kobratu arte pasatutako urteen kopurua)}}{\Sigma \text{ (Prima x bera ordaindu zenetik prestazioa kobratu arte pasatutako urteen kopurua)}} \times \text{Etekin osoa}$$

Tratamendu hori kapital moduan jasotako baliaezintasun-prestazioei ezarri ahal izango zaie, arrisku garbiko Aldi baterako Aseguru Kolektiboetako Kontratuetatik eratorritakoak badira.

2) Enpresaburuen ekarpenak prestazioak jasotzen dituzten pertsonei egotzi ez bazaizkie, honela jokatuko da:

   % 60an integratuko da:

   a) Baliaezintasun-prestazioak direnean.

   b) Prestazioei dagozkien primak haiek jaso baino gutxienez bi urte lehenago ordaindu direnean.

% 25eko portzentajea bakarrik aplikatuko zaie 1994ko abenduaren 31tik aurrera hitzartutako aseguru-kontratuei.

4.2 apartatu honetako A) eta B) letretan aipatzen diren etekinei % 100etik beherako integrazio-portzentajeak aplikatuko bazaizkie ere, etekinon zenbatekoa ezin da 300.000 euro baino handiagoa izan urtean. Zenbateko horretatik gorako soberakina % 100ean integratuko da.

Hori gorabehera, 2003ko urtarrilaren 1a baino lehen hitzartutako aseguru-kontratuen kasuan, gertatzen bada prima guztiak 2003ko apirilaren 11a baino lehen ordaindu direla baina enplegatuei gauzazko lan-etekin gisa egotzi gabe, kasu horretan, zergadunak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko 10/98 Foru Arauak —2002ko abenduaren 31ra arte indarrean egon den idazketan— 16. artikuluko 2. apartatuko c) letran xedatutakoa aplikatzea hautatu ahal izango du (% 35 eta % 25).

Prestazio mistoak

Prestazio mistoak jasoz gero, hau da, mota guztietako errentak eta kapital kobrantzak bateratzen dituzten prestazioak, % 25eko edo % 60ko integrazio-portzentajeak kapital moduan kobratutako kopuruei bakarrik aplikatuko zaizkie.

Errenta moduan jasotzen diren prestazioak kobratzen hasi ondoren errenta aurreraturik berreskuratzen bada, lortutako etekinari prima edo ekarpen bakoitzak errenta eratzerakoan duen antzinatasunaren araberako integrazio-portzentajea aplikatuko zaio.

4.3. ETEKIN IRREGULARREN MUGA

%100etik beherako integrazioa 300.000 euroko zenbatekoa (urtekoa) gainditzen ez duten etekinei aplikatuko zaie. Gehieneko muga hori banaka aplikatuko zaie ondoko etekin hauei:

a) Bi edo bost urte baino aldi luzeagoan lortutako etekinak edo denboran modu nabarmen irregularrean lortutzat jotzen direnak (aldizka edo noizean behin lortu ez badira).

b) Gizarte aurreikuspeneko sistemek kapital modura ordaindutako prestazioak.

Hala ere, muga hau ez zaie aplikatuko denboran era irregular nabarmenean lortutakotzat jotzen diren etekinei, 2014ko urtarrilaren 1a baino lehen sinatutako kontratu edo akordioetatik badatoz.

Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibideak berresten du 3.4.15 puntua: "*Ehuneko 100etik beherako integrazio tasa gehienez 300.000 euroko*

zenbatekoari aplikatu ahal zaio. Zenbateko horren barruan ondokoak sartzen dira: a) batetik, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 19.2 artikuluko a) letran aipatzen diren etekinak (bi edo bost urte baino aldi luzeagoan sortutako etekinak; modu nabarmen irregularrean lortutako etekinak); b) bestetik, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 19. artikuluko 2. idatz-zatiko b) eta c) letretan aipatzen diren etekinak (zergaduna bazkide, partaide, mutualista edo onuradun den gizarte aurreikuspeneko sistemen eta enplegatzaileen pentsio konpromisoak gauzatzeko aseguru kolektiboen errenta guztiak). Ehuneko 100etik beherako integrazio-tasa aplikatu beharreko etekinak jasoz gero, 300.000 euroko muga konputatzean lehenbizi integrazio-tasa txikiena duten etekinak zenbatu behar dira." Instrukzioak, puntu horretan, hau gehitzen du: "*300.000 euroko muga hori ez zaie aplikagarri akzioen gaineko aukeretatik etorritako etekinei, zeinek beren muga propioa duten*".

5. ETEKIN GARBIA

Lanaren etekin garbia kalkulatzeko eragiketa hau egingo da: sarrera osoei gastu kengarriak eta hobariak kendu.

Etekin garbia = Etekin oso erregularrak + Etekin oso irregularrak – Zerga-ordainketan ken daitezkeen gastuak – Hobaria

6. GASTU KENGARRIAK

Gastu kengarritzat honako hauek baino ez dira:

a) Gizarte Segurantzari edota funtzionarioen nahitaezko mutualitate orokorrei egiten zaizkien kotizazioak.

b) Eskubide pasiboen ziozko murrizpenak.

c) Zurtzen erakundeei nahiz antzeko erakundeei egiten zaizkien kotizazioak.

d) Indarreko arautegiarekin bat etorriz Gizarte Segurantzari dagozkion kontingentzia batzuen ziozko prestazioak berenganatu dituzten erakundeek ordaintzen dituzten kopuruak.

e) Herritarrek hautatzen dituzten kargu politikodunek eta askatasunarekin izendatzen direnek beren erakunde politikoei nahitaez ematen dizkieten kopuruak; muga: aipatu lanpostua betez lortutako etekin osoen %25, lanpostu horren bidez jasotakoa errenta iturri nagusia bada zergadunarentzat.

f) Lekualdatutako langileen araubide berezia hautatzen bada, joan-etorriek eragiten dituzten gastuak (frogatu egin behar dira); muga: lanpostuan lortzen diren etekin osoen %20.

Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibideak, zehaztatzen du, *Lanaren etekinen gastu kengarriak ondokoak baino ez dira, kontzeptu horiengatik sarrerarik jaso ez bada*:

- *Gizarte Segurantzarekin hitzarmen berezia sinatu eta hura dela bide langileak ordaindutako kotizazioak.*
- *Umezurtz-elkarteei eta nahitaezko mutualitateei ordaindutako kuotak.*

7. HOBARIAK

Kasu orokorra

Etekin osoen guztirako zenbatekoaren eta gastu kengarrien arteko diferentzia positiboa bada, hobari hauek aplikatuko dira:

a) Diferentzia 7.500 euro edo gutxiago bada, hobaria 4.650 euro izango da.

b) Diferentzia 7.501,01 eta 15.000 artekoa bada, hobaria honela kalkulatuko da:

   Hobaria = 4.650 – 0,22 x (Etekin osoak – Gastu kengarriak – 7.500)

c) Hobaria 3.000 euro izango da kasu hauetan:

   - Etekin osoen eta gastu kengarrien arteko kendura 15.000 euro baino gehiago denean.
   - Lanetik ez datozen errentak, zerga-oinarrian konputatuak, 7.500 euro baino gehiago direnean.

Desgaitasun kasu bereziak

Aurreko zenbakietan aipatzen diren hobariak gehitu egingo dira kasu hauetan:

a) Zergaduna aktibo dagoen langile desgaitua bada eta beraren desgaitasunaren gradua %33 eta %65 bitartekoa bada, hobaria %100 gehituko da.

b) Zergaduna aktibo dagoen langile desgaitua bada, beraren desgaitasuna %33 eta %65 bitartekoa bada eta mugitzeko gaitasuna murriztuta badauka, hobaria %250 gehituko da. Halakotzat joko dira desgaitasunaren gradua aintzatesteko, adierazteko eta kalifikatzeko prozedura ezartzen duen urriaren 18ko 888/2022 Errege Dekretuaren mugikortasun-jardueren mugak ebaluatzeko azpibaremoaren arabera mugitzeko gaitasuna %25 edo gehiago murriztuta daukaten pertsonak. Ehuneko bera aplikatuko zaie %65eko desgaitasuna edo handiagoa daukaten langile aktibo desgaituei ere.

   Hala ere, mugikortasun murriztuaren gabezia-egoera egiaztatzeko araubide iragankor bat ezarri da lan-etekinaren hobari areagotua zehazteko. Araubide horren arabera, ezintasunaren aitorpen edo kalifikazio berririk egiten ez den bitartean, mugikortasun murriztuaren gabezia-egoera egiaztatutzat joko da abenduaren 23ko 1971/1999 Errege Dekretuan ezarritakoaren arabera emandako ziurtagiriaren bidez.

Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibideak deskribatzen du, "langile aktibo desgaituak" aipatzen denean; hauexek dira: enplegatzailea edo enpresaburua deritzon pertsona fisiko edo juridiko baten erakundearen barruan eta haren zuzendaritzapean, besteren kontura eta ordainsari-trukean zerbitzuak egiten dituzten zergadunak.

Honako hauek ez daukate eskubiderik hobariaren gehikuntza aplikatzeko: langabezia-prestazioa jasotzen dutenek, ez baitute inolako lanik egiten, ez aurre-erretiroan dauden zergadunek, nahiz eta egoera Gizarte Segurantzan alta ematearekin berdinetsita egon hitzarmen berezia dela bide.

Oharrak

a) Hobaria aplikatzearen ondorioz lanaren etekina ezin da izan negatiboa.

b) Zerga batera ordaintzea hautatu bada eta lanaren etekinak hartzaile batek baino gehiagok jasotzen baditu, hobari bakarra egongo da eta lanaren etekinen guztirako

kopuruari aplikatuko zaio (Aurreko etekin garbia guztira), hartzaileen kopurua gorabehera.

Hobariak		
Diferentzia (D) = Etekin osoa (EO) – Gastu kengarriak (GK) $>$ 0		
Diferentzia (D)	Baldintzak	Hobaria (H) / Etekin garbia (EG)
D $\leqslant$ 7.500 €	Orokorra	H = 4.650 € EG = EO – GK – 4.650 $\geqslant$ 0
	Langile aktiboak %33 $\leqslant$Desgaitasuna $\leqslant$ %65	H = 4.650 x 2 = 9.300 € EG = EO – GK – 9.300 = 0
	Langile aktiboak %33 $\leqslant$ Desgaitasuna $\leqslant$ %65 eta mugitzeko eragozpenak	H = 4.650 x 3´5 = 16.275 € EG = EO – GK – 16.275 = 0
	Langile aktiboak Desgaitasuna $>$ %65	
7.500 € $<$ D $\leqslant$ 15.000 €	Orokorra	H = 4.650 – 0,22 x (D – 7.500) EG = EO – GK – [4.650 - 0,22 x (D – 7.500)] $\geqslant$ 0
	Langile aktiboak %33 $\leqslant$ Desgaitasuna $\leqslant$ %65	H = [4.650 – 0,22 x (D – 7.500)] x 2 = 9.300 – 0,44 x (D – 7.500) EG = EO – GK – [9.300 - 0,44 x (D – 7.500)] $\geqslant$ 0
	Langile aktiboak %33 $\leqslant$ Desgaitasuna $\leqslant$%65 eta mugitzeko eragozpenak	H = [4.650 – 0,22 x (D – 7.500)] x 3,5 = 16.275 – 0,77 x (D – 7.500) EG = EO – GKD – [16.275 – 0,77 x (D – 7.500)] $\geqslant$ 0
	Langile aktiboak Desgaitasuna $>$ %65	

D > 15.000 €	Orokorra	H = 3.000 € EG = EO – GK – 3.000 ⩾ 0
	Langile aktiboak %33 ⩽ Desgaitasuna ⩽ %65	H = 3.000 x 2 = 6.000 € EG = EO – GK – 6.000 ⩾ 0
	Langile aktiboak %33 ⩽ Desgaitasuna ⩽ %65 eta mugitzeko eragozpenak	H = 3.000 x 3,5 = 10.500 € EG = EO – GK – 10.500 ⩾ 0
	Langile aktiboak Desgaitasuna > %65	
Lanarenak ez diren errentak > 7.500 €	Orokorra	H = 3.000 € EG = EO – GK – 3.000 ⩾ 0
	Langile aktiboak %33 ⩽Desgaitasuna ⩽ %65	H = 3.000 x 2 = 6.000 € EG = EO – GK – 6.000 ⩾ 0
	Langile aktiboak %33 ⩽ Desgaitasuna ⩽ %65 eta mugitzeko eragozpenak	H = 3.000 x 3,5 = 10.500 € EG = EO – GK – 10.500 ⩾ 0
	Langile aktiboak Desgaitasuna > %65	

8. ARAUBIDE BEREZIAK

8.1. LEKUALDATUTAKO LANGILEENTZAKO ARAUBIDE BEREZIA

Sarrera

2018. urtean, handitu egin zen langileen araubide berezia aplikatzen zaion kolektiboa, eta tributazio-araubidea aldatu zen. Halako langileek pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zergadun egoiliar gisa ordaintzen dute zerga, gastu kengarriei dagokienez hobari eta berezitasun batzuk dituztela.

2022ko urtarrilaren 1etik aurrera, birformulatu egin da araubide berezi hau:

a) Araubidearen aplikazio-eremu subjektiboa zabaldu da; ondorioz, ekintzailea bera edo Norberaren Konturako Langile edo Langile Autonomoen Gizarte Segurantzako Araubide Berezia dagokien pertsonak sartuko dira.

b) Araubidea aplikatzeko kualifikazioa ematen duten jardueren zerrenda ere zabaldu da.

c) Oro bat, luzatu egin da araubide hau hautatzeko epea. Hain zuzen, bikoiztu egin da; beraz, egoitza lekualdatutako zergaldian eta hurrengo hamar zergaldietan aukeratu ahal izango da araubidea.

d) Salbuespen-ehunekoa ere gehitu da, %15etik %30era.

Aplikazio-eremua

Espainiako lurraldera lekualdatzearen ondorioz Bizkaian egoitza fiskala hartzen duten pertsona fisikoek beherako azaldutako araubide bereziaren arabera tributatzea aukeratu ahal izango dute, egoitza-aldaketa egiten den zergaldian eta hurrengo hamar zergaldietan.

Lekualdatutako langileentzako araubide bereziaren tributazio-araubide analogo bat aplikatu den kasuetan, kontuan hartuko dira araubide analogoa edozein lurraldetan, foral zein erkide, aplikatu den zergaldi guztiak.

Araubide berezi hau baldintza hauek betez gero aplikatu ahal izango da:

A) Espainiako lurraldera honelako lanak betetzeko lekualdatzea:

1) Bereziki kualifikatuak, hau da, Gizarte Segurantzako Araubide Orokorreko 1. kotizazio-taldeko lanbide-kategoria duten langileek egindakoak.

   2022ko urtarrilaren 1etik aurrera, bereziki kualifikatutako lantzat hartuko dira ekintzaileek edo jarduera ekonomikoak egiten dituzten eta tributazio-araubide berezi honen betekizunak betetzen dituzten pertsonek egiten dituztenak, baldin eta pertsona horiek Gizarte Segurantzaren Araubide Orokorreko 1. kotizazio-taldeko lanbide-kategorien baliokideak diren eginkizunak betetzen badituzte.

2) Zuzenean eta nagusiki, ikerketa eta garapen zientifikoko eta izaera tekniko edo finantzarioko jarduerekin lotutakoak, bai eta antolaketarekin, gerentziarekin edo kontrol ekonomiko-finantzario eta komertzialarekin lotutakoak ere. Zehazki, honako hauek:

a) Ikerketa- eta garapen-jarduera hauek:

- *«Oinarrizko ikerketa»* edo ezagutza berriak aurkitzeko eta zientzian edo teknologian ulerkuntza handiagoa bilatzeko egiten den azterketa original eta planifikatua, betiere merkataritza- edo industria-helburuez kanpokoak.
- *«Ikerketa aplikatua»* edo ezagutza berriak aurkitzeko egiten den azterketa original eta planifikatua, betiere ezagutza horiek produktu, prozesu edo zerbitzu berriak garatzen edo lehendik daudenak nabarmen hobetzen erabiltzekoa bada.
- *«Garapen esperimentala»* edo ikerketa aplikatuaren emaitzak produktu, prozesu edo zerbitzu berrien plan, eskema edo diseinu batean gauzatzea, edo produktu, prozesu edo zerbitzuok nabarmen hobetzea, bai eta merkaturatu ezin diren prototipoak nahiz hasierako erakusketarako proiektuak edo proiektu pilotuak sortzea ere, baldin eta aplikazio industrial edo merkataritzako ustiapen bihurtu ezin badira edo aplikazio edo ustiapen horietarako erabili ezin badira.
- *Software* aurreratua sortzea, konbinatzea eta konfiguratzea, produktu, negozio prozesu edo zerbitzu berriak edo nabarmen hobetuak egiteko erabiltzen diren teorema eta algoritmo edo sistema eragile, lengoaia, interfaze eta aplikazio berrien bidez, betiere, aurrerapen zientifiko edo teknologiko esanguratsua badakar eta informatikaren eta konputazio zientzien arloko ziurgabetasun zientifiko edo tekniko bat konpontzea badu helburu.

  Kontzeptu horren berdintzat jo behar da desgaitasuna duten pertsonei informazioaren gizarteko zerbitzuak helaraztera xedaturiko softwarearen kontzeptua, irabazi-asmorik ez badu.

  Jakintzaren aurrerapena eta ekarpena zientziaren eta teknologiaren beste arlo batzuetan egiten bada, softwarea oinarrizko ikerketako, ikerketa aplikatuko edo garapen esperimentaleko jardueretan parte hartu ahal izango du, kasuaren arabera.

  Zerbitzu horretatik kanpo daude:

  - *Softwarearen* erabilera berriak, aurrerapen zientifiko edo teknologiko esanguratsurik egon gabe eta ezagutzari ekarpenik egin gabe.
  - *Softwarea* mantentzearekin edo haren eguneratzeekin lotutako ohiko edo errutinako jarduerak.

b) Honako jarduera zientifiko eta tekniko hauek:

- Berrikuntza teknologikoko jarduerak:
  - Aurrerapen teknologikoa dakarten jarduerak, baldin eta aurrerapen teknologiko horrek aukera ematen badu ondasun edo zerbitzu berriak edo hobetuak merkatuan sartzeko edo lehiakortasuna hobetzen laguntzearren enpresan negozio prozesu berriak edo hobetuak ezartzeko.

    Ondorio horietarako, ondasun, zerbitzu edo negozio-prozesuak berriak

edo hobetuak izango dira, baldin eta, teknologiaren ikuspegitik, teknologia berriak erabiltzearen ondorioz edo lehendik dauden teknologien erabilera edo konbinazio berrien ondorioz lehendik zeudenen ezaugarri edo aplikazioekin konparatuta nabarmen desberdinak direnak.

- Produktu edo prozesu berriak plan, eskema edo diseinu batean gauzatzea, bideragarritasun azterketak egitea, prototipoak sortzea eta hasierako erakusketarako proiektuak edo proiektu aitzindariak eta ehunen lagindegiak egitea, bai eta aplikazio industrialetarako edo merkataritzako ustiapenerako bihurtu edo erabili daitezkeenak ere.
- Unibertsitateek, ikerketa-arloko Erakunde Publikoek edo Zentro Teknologikoek eta berrikuntza Teknologikoari Laguntzeko Zentroek (halakotzat aitortuak eta erregistratuak) eta Euskal Teknologia Sarean integratutako erakundeek soluzio teknologiko aurreratuak identifikatzeko, definitzeko eta orientatzeko egiten dituzten diagnostiko teknologikoko jarduerak, haien emaitzak direnak direla.

- Garapen jasangarriaren eta ingurumenaren babes eta hobekuntzaren arloko proiektuekin lotutako jarduerak, baldin eta helburu hauetakoren bat badute:
  - Hondakinak minimizatu, berrerabili eta balorizatzea.
  - Mugikortasuna eta garraio jasangarria.
  - Naturaguneetako ingurumena birsortzea, konpentsazio-neurriak betearazi edo borondatezko beste jarduketa batzuk egitearen ondorioz.
  - Ur-kontsumoa minimizatzea eta ura araztea.
  - Energia berriztagarrien erabilera eta energia-eraginkortasuna.
- Enpresa berritzailetzat jotzen diren entitateentzat emandako jarduerak; halakotzat jotzen dira Batzordearen 2014ko ekainaren 17ko 651/2014 (EB) Erregelamenduaren 2. 80.a) artikuluan ezarritako baldintzak betetzen dituztenak artikulu horretan adierazitako produktu, zerbitzu eta prozesuei dagokienez.
- Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 53.2 artikuluko c) letran jasotako helburua betetzen duten entitateentzat egiten diren jarduerak; helburu hori enpresa sustatzea eta ekoizpen-jarduera sendotzea da.

  Hain zuzen ere, ulertuko da enpresek helburu hori betetzen dutela baldin eta jarduera, produktu edo merkatu berriak garatzeko edo lehendik daudenak finkatzeko edo enplegu iraunkorrak sortzeko enpresa-proiektu sendoak egiten badituzte.

  Langileak zerbitzuak ematen dizkion entitateak justifikatu beharko du bere jardueraren ondorioz betetzen dela enpresa sustatzeko eta ekoizpen-jarduera sendotzeko helburua.
- Enpresa-proiektu berri bat egiteko hasierako fasean edo garapen-fasean dauden entitateentzat eginiko jarduerak, betiere hazteko ahalmen handia duten mikroenpresak edo enpresa txiki edo ertainak badira.

c) Izaera finantzarioko jarduerak.

Finantza-entitateentzat edo finantza-arloko era guztietako entitateentzat eginiko lanak izango dira; kasu bietan, entitateek iraunkortasunari edo kudeaketa ez-finantzarioaren egoerari buruzko txosten bat izan behar dute argitaratua, eta aditu independente batek egiaztatu behar izan du txostena.

Informazio hori ematean, enpresek hauek izan behar dituzte oinarri: esparru nazionalak, Europar Batasunaren esparruak, nazioarteko esparruak (esaterako, Nazio Batuen Munduko Ituna), enpresei eta giza eskubideei buruzko printzipio gidariak, Nazio Batuen esparruan «babestu, errespetatu eta konpontzeko» praktikan jartzeko direnak, enpresa multinazionaletarako Ekonomia Lankidetza eta Garapenerako Antolakundearen (ELGA) gidalerroak, Estandarizaziorako Nazioarteko Erakundearen (ISO) 26000 araua, Enpresa multinazionalei eta gizarte-politikari buruzko Hiru Aldeko Printzipio Adierazpena, Lanaren Nazioarteko Erakundearena; Iraunkortasun-txostenak aurkezteko Munduko Ekimena, GRIrena (GRI Sustainability Reporting Standards); edo onartuta dauden nazioarteko beste esparru batzuk.

Beharrezkoa da iraunkortasunari edo kudeaketa ez-finantzarioaren egoerari buruzko txosten hori zergadunak argitaratzea araubidea aplikatzekoa den urteetako bakoitzean.

d) Merkataritza-jarduerak: mota guztietako erakundeentzat merkataritza-arloan egiten diren lanak.

Gainera, zergadunek beren lan-denboraren edo jardueraren %eko 85, gutxienez, araubide aplikatzeko eskubidea ematen duten jardueretako batean edo batzuetan aritzea eskatzen du, egin beharreko lanak eta ehunekoa betetzen den ala ez urtez urte aztertuko da, Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiaren ekainaren 29ko 4/2023 Jarraibidearen 1.3.2 puntuan xedatutakoaren arabera.

B) Beharrezkoa da Espainiako lurraldera lekualdatzearen ondorioz egoitza fiskala lortzen duten urtearen aurreko bost urteetan Espainiako egoiliarrak ez izatea.

Nolanahi ere, beharrezkoa izango da atzerrian gutxienez bost urtez egon izana, datatik datara zenbatuta.

C) Lekualdatze hori lan-kontratu baten ondorioz gertatzea.

Baldintza hori betetzen dela ulertuko da Espainiako enplegu-emaile batekin lan-harreman bat, arrunta zein berezia, nahiz harreman estatutario bat hasten denean, edo lekualdaketa enplegu-emaileak agintzen duenean eta enplegu-emaileak lekualdaketaren gutuna egiten duenean, eta zergadunak lortzen dituen errentak Espainiako lurraldean kokatutako establezimendu iraunkorraren bitartez lortutakotzat kalifikatzerik ez dagoenean.

2022ko urtarrilaren 1etik aurrera, araubidearen aplikazio-eremu subjektiboa zabaldu egin da, langile autonomoak sartuta. Araubide hau aplikatzeko, ez da erabakigarria Gizarte Segurantzaren araubide orokorra aplikatzea, eta langilea beste araubide batean alta emanda ez badago, araubide horri dagozkion eginkizunak beteko dira.

Bereziki, araubidea jarduera ekonomikoa egiten duten ekintzaileei aplikatu ahal izango zaie, edo jarduera egiten duten entitatearen kapitaleko akzioak edo partaidetzak dituztenei, jarduera hori pertsona juridiko baten bidez gauzatzen bada.

D) Lanak benetan Espainian egitea.

Baldintza hori betetzen dela ulertuko da, lanen zati bat atzerrian egina izan arren, betiere lan horiei dagozkien ordainsarien batura —ordainsariok Espainiako lurraldean lortutako errentatzat hartzen diren edo ez— urte natural bakoitzean jasotako lan-kontraprestazio guztien % 15etik gorakoa ez bada. Muga hori %30era igoko da, baldin eta, lan-kontratuan ezarritakoaren arabera, taldeko beste enpresa batean eginkizunak hartzen badira Espainiako lurraldetik kanpo.

Atzerrian egindako lanengatik jasotako berariazko ordainsarien zenbatekoa frogatzerik ez dagoenean, langileak atzerrian benetan eman duen egun kopurua hartuko da kontuan lan horiei dagokien ordainsaria kalkulatzeko.

E) Lan horiek egitea edo egoitza Espainian duen enpresa edo entitate batentzat, edo, bestela, Espainiako lurraldean egoiliarra ez den entitate batek bertan kokatua duen establezimendu iraunkor batentzat.

Baldintza hori betetzen dela ulertuko da zerbitzu horien onuradunak honako hauek direnean: egoitza Espainian duen enpresa edo entitate bat, edo, bestela, Espainiako lurraldean egoiliarra ez den entitate batek bertan kokatua duen establezimendu iraunkorra. Lekualdaketa enpresa-talde baten barruan gertatu bada, eta ondorio hauetarako bakar-bakarrik, beharrezkoa izango da langilea egoitza Espainian duen taldeko enpresak kontratatzea edo Espainiako lurraldera egin beharreko toki-aldaketa enplegu-emaileak agintzea.

Tributazio-araubide berezia

Tributazio-araubide berezia hautatuz gero, zerga-zorra Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren araudiaren arabera zehaztuko da, baina berezitasun hauekin:

a) Lan-harremanaren ondoriozko etekin osoen %30 salbuetsita egongo da.

b) Aurreko salbuespena aplikatu ondoren, lan pertsonalaren etekin garbia zehazteko, gastu kengarritzat hartuko dira honako hauek:

- Oro har kengarriak diren gastuak.
- Lekualdatzearen ondorioz sortzen diren gastuak:
  - Zergaduna Bizkaian ezartzeko beharrezkoak diren bidaia-gastuak eta etxez aldatzearen ondoriozkoak, bai eta zergadunaren familia-unitateko kideenak ere.

    Atal honetan, jatorrizko herrialdera egindako bidaien ziozko gastuak sartzen dira, gehienez ere urtean bi. Zenbateko kengarria Bizkaitik jatorrizko herrialdera joateko erabilitako garraioaren prezioari dagokiona izango da.
  - Zergadunari ondorengoengatiko kenkaria aplikatzeko eskubidea sortzen dioten ondorengoak Bizkaian eskolatzearen ondoriozko gastuak.
  - Zergadunak edo haren familia-unitateko edozein kidek eginiko euskara- eta/edo gaztelania-ikastaroen ondoriozko gastuak.

- Zergadunak Bizkaian duen ohiko etxebizitzaren errentamenduaren ondoriozko gastuak, bai eta etxebizitza horri lotutako zerbitzuak edo hornidurak kontratatzeari buruzkoak ere.

Lekualdatzeak eragindako gastu horiek aipatutako lanpostuan jardutean lortutako etekin osoen %20ko muga izango dute.

Gastuok aplikatu ahal izateko, agiri bidez justifikatu behar dira betiere.

Baldin enplegatzaileak zenbateko batzuk ordaintzen baditu gastu osagarriei aurre egiteko, zenbateko horiek ez dira hartuko gauzazko lansaritzat, muga dutelarik aipatutako lanpostuan jardutean lortutako etekin osoen %20.

2022ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioekin, araubidea aplikatzeko eremu subjektiboa zabaltzearekin koherentzia gordetzeko, zerga-tratamendu hori norberaren konturako jarduera ekonomikoak egiten dituzten zergadunei ere aplikatuko zaie, ekintzaileak barne, edo jarduera haietatik lortzen dituzten etekinak jarduera ekonomikoen etekintzat hartzen diren kasuan.

Kasu horretan, salbuespenaren %30eko eta gastu kengarrien %20 portzentajeak jarduera ekonomikoen etekin garbiaren gainean aplikatuko dira, eta etekin hori Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren araudian aurreikusitakoaren arabera kalkulatuko da. Dena den, ezin izango dute aplikatu kasuan kasuko jarduera ekonomikoen etekinak zehazteko zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate sinplifikatua.

Lekualdatutako langileen araubide berezi hau eta BATUZ sistema borondatez aplikatzeagatiko konpentsazioa aldi berean aplikatu behar badira, lehenik eta behin, BATUZ sistema borondatez aplikatzeagatiko konpentsazioa aplikatuko da; eta, bigarrenik, salbuespen-ehunekoa zein araubide bereziko gastu kengarrien ehunekoa etekin garbiaren gainean aplikatuko dira.

c) Atzerrian dauden ondare-elementuetatik eratorritako errentak salbuetsita egongo dira, baldin eta bi baldintza hauek betetzen badira:

- Errenta horiek Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren antzeko zerga bat dela-eta benetan zerga ordaindu izana.
- Jurisdikzio ez-kooperatibotzat hartzen den herrialde edo lurralde bat ez izatea.

Ondare-elementu horiek hauen titulartasunekoak izan daitezke:

- Zergadunarenak.
- Zergadunaren ezkontidearena edo izatezko bikotekidearena eta araubide berezi hau hautatzen duen zergadunaren familia-unitateko kideena, betiere honako baldintza hauek betetzen badituzte:
  - Lekualdatzearen ondorioz zerga-egoitza Bizkaian izatea.
  - Espainiako lurralderako lekualdaketa gertatzen den zergaldiaren aurreko bost urteetan Espainiako egoiliarrak ez izatea.

Salbuespen hau aplikatzen bada, ez da eskubiderik izango nazioarteko zergapetze bikoitzagatiko kenkaria aplikatzeko.

2018ko urtarrilaren 1etik aurrera formalizatutako kontratuak dituzten langileei aplikatuko zaie lekualdatutako langileentzako araubide bereziari buruzko araudia, eta aitorpena aurkeztean erabili beharko da araudia aplikatzeko aukera.

Aukera baliatzea

Egoitza 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera Espainiako lurraldera aldatzen duten zergadunek hamar zergaldietako edozeinetan aplikatu ahal izango dute araubide berezi hau.

Hala ere, egoitza Espainiako lurraldera aldatzen den urtean araubide berezi hori ez aplikatzea erabakitzen duten zergadunek, geroago egiten badute, hamar zergaldiko epea osatzeko falta diren zergaldietan soilik aplikatu ahal izango dute araubide berezia.

Aukera-araubide hori aldi baterako araubide batekin osatzen da. Lekualdatutako langileentzako araubide berezia aurretik aplikatu izan bada, eta 2022ko urtarrilaren 1ean haren iraunaldia amaitu ez bada, aukera egongo da hura 2022ko urtarrilaren 1ean indarrean dagoen idazkeraren arabera aplikatzeko Espainiako lurraldera egoitza aldatu eta, beraz, araubide berezia aplikatzeko eskubidea sortu ondorengo hamar zergaldien epea osatu arte geratzen diren zergaldietan. Gainera, 2017ko urtarrilaren 1etik aurrera egoitza Espainiako lurraldera aldatu duten eta araubide berezia aplikatu ez duten zergadunek hura aplikatzeko aukera baliatu ahal izango dute, betiere 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera indarrean dauden baldintzak betetzen badituzte, egoitza Espainiako lurraldera aldatu eta hurrengo hamar zergaldien epea osatu arte geratzen diren zergaldietan.

Zergak ordaintzeko araubide berezi hori aplikatzea aukera gisa hartuko da, aplikatu nahi den ekitaldi bakoitzari dagokion aitorpena aurkeztean. Zergaldi baterako egindako aukera ezin izango da aldatu zergaren aitorpena aurkezteko borondatezko epea amaitu ondoren.

Bizkaiko Foru Aldundiak ontzat joko du beste lurralde batetik —foral zein erkide— etorrita zerga-egoitza Bizkaian ezartzen duten zergadunek egindako aukera, baldin eta:

a) Tributazio-araubide analogo batean tributatu badute Bizkaira egoitza-aldaketa gauzatu zuteneko zergaldiaren aurre-aurrekoan.

b) Betetzen badira lekualdatutako langileentzako araubide honetarako ezarrita dauden gainerako betekizunak.

Araubidea aplikatzeko eskubidea egiaztatzea

Araubidea aplikatzea erabakitzen duen adierazpenarekin batera, honako agiri hauek aurkeztu beharko dira:

a) Espainian enplegatzaile batekin lan-harreman arrunta edo berezia edo estatutarioa hasten denean, enplegatzaile horrek emandako frogagiria, honako hauek adierazita:
   - Pertsonarekiko lan- edo estatutu-harremana aitortzea.
   - Eskatutako baldintzak betetzen direla.
   - Espainiako Gizarte Segurantzan alta emanda ageri den jardueraren hasiera-data.
   - Lantokia eta haren helbidea.
   - Lan-kontratuaren iraupena.
   - Lana benetan Espainian egingo dela.

b) Egoitza Espainian duen enpresa edo entitate batentzat edo Espainiako lurraldeko establezimendu iraunkor batentzat zerbitzuak emateko enplegatzaile batek agindu duen lekualdatzea bada, enpresa, entitate eta establezimendu horiek emandako frogagiria, hauek adierazten dituena:

   - Haientzako zerbitzuak eman direla aitortzea.
   - Eskatutako baldintzak betetzen direla.
   - Enplegatzaileak emandako lekualdatze-gutunaren kopia.
   - Jardueraren hasiera-eguna, zehazki, Espainiako Gizarte Segurantzan dagoen alta-eguna edo, hala denean, zergadunari jatorrizko herrialdeko gizarte segurantzaren legeria mantentzeko dokumentazioan jasota dagoena
   - Lantokia eta haren helbidea.
   - Lekualdatzeko aginduaren iraupena.
   - Lana benetan Espainian egiten dela

   Jatorrizko gizarte segurantzaren legeria mantentzen denean, honako hau egiaztatu beharko da:

   - Langilearen lanbide-kategoria Gizarte Segurantzako Araubide Orokorreko 1. kotizazio-taldeko lanbide-kategorien artean dagoela.

c) Ekintzaileei eta araubide berezi hau aplikatzeko baldintzak bete eta jarduera ekonomikoak egiten dituztenei dagokienez, araubide berezia aplikatzeko baldintzak betetzen dituztela adierazten duen erantzukizunpeko adierazpena.

Zergaduna Espainiako lurraldean noiz sartu den ere adierazi beharko da.

8.2. EKINTZAILETZAREKIN, BERRIKUNTZAREKIN ETA JARDUERA EKONOMIKOAREN GARAPENAREKIN LOTUTAKO FUNTSEN KUDEAKETATIK LORTUTAKO LAN-ETEKINAK

Kontzeptua

Lanaren etekin gisa definitzen dira Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2011/61/EB Zuzentarauan zehaztutako zeinahi motatako inbertsio alternatiboko funtsetan eskubide ekonomiko bereziak ematen dituzten partaidetza, akzio edo bestelako eskubideetatik eratorritako etekinak, haien taldeko administratzaile, kudeatzaile edo enplegatuek lortutakoak, edozein era eta izaera juridiko dutela ere.

Integrazioa zerga-oinarrian

Etekin horien % 50 integratuko da zerga-oinarrian, honako baldintza hauek betetzen direnean:

a) Partaidetza, akzio edo eskubide horien eskubide ekonomiko berezien baldintza izango da inbertsio alternatiboko erakundeko gainerako inbertitzaileek inbertsio alternatiboko erakundearen erregelamenduan edo estatutuan definitutako gutxieneko errentagarritasun bermatua lortzea.

b) Partaidetza edo eskubide bereziak gutxienez bost urtez edukitzea, salbu eta haien likidazio aurreratua egiten denean edo ondoriorik gabe geratzen direnean edo osorik nahiz zati batean galtzen direnean entitate kudeatzailea aldatzearen ondorioz; horrelakoetan, inguruabar horiek gertatu arte etenik gabe eduki behar dira.

Aukera erabiltzea

Zergaldi bakoitzean aplikatzea dagokion aitorpena aurkeztean baliatu beharreko aukeratzat hartuko da. Zergaldi baterako egindako aukera geroago aldatu ahal izango da, hain zuzen ere, zergaren aitorpena egiteko borondatezko epea amaitu ondoren, baina Zerga Administrazioak aurretiazko errekerimendurik egin ez badu.

8.3 EKINTZAILETZAREN EREMUKO ORDAINSARI BEREZIAK

Kontzeptua

2022tik aurrera, ekintzaileen kontzeptua ezarri da ondorio fiskaletarako; horrez gainera, enpresa ekintzaileetan langileekin itundu ohi diren enpresaren balioaren bilakaerari lotutako ordainsarien fiskalitatea arautu da. Ordainsari horiek direla-eta ez da zergarik ordainduko, harik eta errebalorizazio baten ondoriozko zenbatekoak benetan jaso arte; izan ere, errebalorizazio horretan, benetako gaitasun ekonomikoa agertzen da, eta, hala, jarduera hori garatu ahal izateko egitura artifizialak sortzea saihestu.

Ondorio fiskaletarako, honako pertsona hau izango da ekintzailea:

a) Jarduera ekonomiko berri bat egiten duena.

b) Edo jarduera ekonomiko berri bat egiten duen erakunde baten eraketan zuzenean edo zeharka parte hartzen duena haren kapitalean gutxienez %10eko partaidetza eskuratuz; horrez gainera, jarduera garatzen modu pertsonalean inplikatu behar da, erakundearekin lan-harreman baten izanez edo hari zerbitzu-prestazio bat emanez.

   Partaidetza-baldintza ez da joko ez betetzat pertsona ekintzaileak entitatearen kapitalean duen partaidetza %10etik jaisten denean entitatearen jardueraren gorakadaren arabera gerora egiten diren kapital-gehikuntzetan, baldin eta entitateak bere esku mantentzen baditu gutxienez kapitalaren %10eko partaidetza adierazten zuten akzio eta partaidetza guztiak.

Jarduera ekonomiko berri bat garatzen ari den zehazteko, honako irizpide hauek hartuko dira kontuan:

a) Ez da ulertuko jarduera bat hasten denik, baldin eta zergadunak aurretik jarduera hori bera zuzenean edo zeharka egin badu. Zergadunak jarduera bera egiten duela ulertuko da jarduera hori talde berean sailkatuta badago Ekonomia Jardueren Gaineko Zergaren tarifetan.

b) Kasu hauetan ulertuko da baldintza hori ez dela betetzen: bat-egiteen, zatiketen, aktibo-ekarpenen, aktibo eta pasiboaren lagapen osoen, jarduera-adarren ekarpenen, ekonomia-intereseko taldeen edo aldi baterako enpresa-elkarteen bidez sortutako sozietateen kasuan, ez eta ekonomia-jarduera berri baten sorrera egiaz eta benetan ez dakarren beste edozein forma edo eragiketaren bidez sortutakoen kasuan ere.

c) Oro bat, ez da jarduera berritzat hartuko jarduera bera aurretik beste titulartasun baten bidez egiten zuen erakunde baten akzioak edo partaidetzak harpidetzea edo eskuratzea.

Zerga-oinarrian sartzea

Ekintzaileek erabakitzen badute eurei dagozkien lan-etekinen edo jarduera ekonomikoen zati bat edo euren jardueran edo entitateetan enplegaturik dituzten pertsonei dagozkienen zati bat erabiliko dutela erakundeko akzioak edo partaidetzak eskuratzeko aukerak emateko edo akzioen edo partaidetzen balioaren bilakaerari lotutako eduki ekonomikoko beste eskubide-mota batzuetarako, orduan, aipatutako ordainsariak ez dira joko lanaren edo jarduera ekonomikoen etekintzat, halakoak aitortzen diren momentuan.

Hala ere, eska daitezkeen unean, jasotzen duten zenbateko osoa ondare-irabazitzat hartuko da, eta aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu eta konpentsatuko da.

Zehazki, ordainsariak erakundearen akzioak edo partaidetzak eskuratzeko aukerak ematean gauzatzen badira, ez da inolako etekinik zenbatuko harik eta dagozkion akzioak edo partaidetzak eskualdatzen diren unera arte; beraz, une horretan:

a) haien eskurapen-balioa zero euro izango da, edo

b) hala badagokio, eskuratzean ordaindutako zenbatekoaren arabera dagokion eskurapen-balioa, dagokion ondare-irabazia kalkulatzeko.

Ondare-irabazi hori aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu eta konpentsatuko da, *Ondare-Irabaziak eta -Galerak* deritzon IX. kapitulukoan xedatutakoaren arabera.

Apartatu honetan azaldutako zerga-tratamendua akzio edo partaidetzen gaineko aukerei aplikatuko zaie; orobat aplikatuko zaie akzioen edo partaidetzen balioaren bilakaerari lotutako eduki ekonomikoko bestelako eskubideei, betiere halakoak aitortzen badira ekintzaileek jarduera ekonomikoan hasi edo erakundeak eratu eta hurrengo bost urteetan.

Zuzendaritza Nagusiaren ekaineko 29ko 4/2023 Jarraibideak,2.5 puntuan zehazten du, borondatezko epealdian aukera baliatzen bada, tributazioa geroratu egingo zaie bestela Zergaren araubide orokorraren arabera tributatuko luketen errentei. Behin aukera baliatuta, hurrengo ekitaldietan izango ditu ondorioak, araubidearen konfigurazioa bera dela-eta.

9. ERRENTEN INDIBIDUALIZAZIOA

Zergadunak familia unitatearen barruan badaude, baina Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitorpena banaka aurkeztea hautatzen badute, lanaren etekinak hartzeko eskubidea sortu duenari bakarrik dagozkio.

Hala ere, pentsioak eta hartzeko pasiboak onartuta dituzten pertsonei dagozkie.

10. ALDI-EGOZKETA

Arau orokorra

Lanaren etekinak hartzaileak eska ditzakeen zergaldiari egotziko zaizkio.

Arau bereziak

Lanaren etekin osoa edo haren zati bat ordaindu ez denean, hura jasotzeko eskubiderik dagoen edo haren kopurua zenbatekoa den epai bidez ebatzi gabe dagoelako, ordaindu gabeko zenbatekoak epaia irmo bihurtzen den zergaldiari egotziko zaizkio.

Horri dagokionez, Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibideak, zehazten du, *jasotzeko eskubide bat edo zenbatekoa berresten duen epai-ebazpenen ondorioz jasotzen diren errentak ebazpena irmo bihurtzen den zergaldiari egotziko zaizkio. Epailearen ebazpenerako jarritako auziaren muina errenta bat jasotzeko eskubidea edo haren zenbatekoa izan behar da. Beraz, errenta bat jasotzeko eskubidea edo haren zenbatekoa izan behar da. Beraz, errenta ordaintzen ez denean ezin da aplikatu erregela berezi hau*.

Zergadunari ezin egotz dakizkiokeen inguruabar frogatuen ondorioz lanaren etekinak eska daitezkeen zergaldian barik beste batean jasotzen direnean, zergaldi horri egotziko zaizkio, zehapenik, berandutze-interesik eta errekargurik gabe. Aurreko paragrafoan ezarritako inguruabarrak gertatzen direnean, etekinak epailearen ebazpena irmo bihurtzen den zergaldian eskatu ahal izango dira.

Aurreko paragrafoan aipatu den egozpena horiek jasotzen diren dataren eta zerga honen aitorpenaren hurrengo epearen amaieraren arteko epean egin beharko da.

Lan arautegiarekin bat etorriz *langabezia prestazioagatik ordainketa* bakarrean kobratzen den dirua ordainketa bakarra izan ezean prestazioa jaso ahal izango zuen zergaldietako bakoitzean egotzi ahal izango du. Egozpena egingo da, hain zuzen ere, ordainketa bakarra egin izan ez balitz zergaldi bakoitzean prestazioa jasotzeko eskubidea egongo litzatekeen denboraren arabera.

Lanaren etekin zenbatetsiak gertatutakotzat jotzen diren zergaldiari egotziko zaizkio.

KASU PRAKTIKOA:

Ana Jaimerekin ezkonduta dago; 2024an lanean ari den enpresak etekin hauek eman dizkio:

- Diru sarrerak: 36.000 euros.
- Enpresak, bazkide babesle gisa, ekarpena egin du BGAE batean beraren alde: 1.600 euro.
- Enpresaren etxe batean bizi da; etxearen balioa Ondarearen gaineko Zergaren ondoreetarako 35.000 euro da.

Gauzazko ordainsarien gaineko atxikipenak eta konturako sarrerak %19 izan dira.

Gizarte Segurantzari 1.860 euro ordaindu dizkio.

Jaimeri 30.000 euro eman dizkio lanean ari den enpresak diru sarrera gisa, eta %7ko atxikipena aplikatu dio.

Gizarte Segurantzari 1.860 euro ordaindu dizkio.

Jaimek %42ko desgaitasuna dauka trafiko-istripu baten ondorioz.

Ezkontide bakoitzak lanaz beste iturrietatik jasotzen dituen errentak 2.100 euro dira.

2024ko ekitaldiari dagokion etekin garbia zehaztu.

EBAZPENA:

a) Zerga banaka ordainduz gero:

	Ana	Jaime
Diruzko ordainsariak		
Lortutako diru sarrerak	36.000 €	30.000 €
Diruzko ordainsariak, guztira	36.000 €	30.000 €
Gauzazko ordainsariak		
Enpresak BGAEra egindako ekarpena	1.600 €	
BGAEra egindako ekarpenaren konturako sarrera	0 €	
Enpresaren etxebizitza erabiltzea	%8 x 35.000 = 2.800 €	

Etxebizitzaren erabileraren konturako sarrera	%19 x 2.800 = 532 €	
Gauzazko ordainsariak, guztira	1.600 + 2.800 + 532 = 4.932 €	
Etekin osoak		
Etekin osoak, guztira	36.000 + 4.932 = 40.932 €	30.000 €
Gastu kengarriak		
Gizarte Segurantza	1.860 €	1.860 €
Gastu kengarriak, guztira	1.860 €	1.860 €
Etekin garbia		
Aurreko etekin garbia	40.932 – 1.860 = 39.072 €	30.000 – 1.860 = 28.140 €
Hobaria	3.000 €	(3.000 + 100% x 3.000) = 6.000 €
Etekin garbia	36.072 €	28.140 – 6.000 = 22.140 €

b) Zerga batera ordainduz gero:

Aurreko etekin garbia, Ana	39.072 €
Aurreko etekin garbia, Jaime	28.140 €
Aurreko etekin garbia, guztira	39.072 + 28.140 = 67.212 €
Hobaria (batera eta bakarra)	(3.000 + 100% x 3.000) = 6.000 €
Etekin garbia	67.212 - 6.000 = 61.212 €

III. KAPITULUA
KAPITAL HIGIEZINAREN ETEKINAK

1. KONTZEPTUA. KAPITALAREN ETEKINAK

Kapitalaren etekin osotzat hartuko dira zuzenean edo zeharka ondare-elementu, ondasun edo eskubideetatik datozen onura edo kontraprestazio guztiak, duten izendapena edo izaera dutelarik, diruzkoak izan edo gauzazkoak izan, baldin eta elementu, ondasun edo eskubide horien titularra zergaduna bada eta zergadunak berak egindako jarduera ekonomikoei atxikita ez badaude.

Nolanahi ere, kapitalaren etekinak dira:

a) Zergadunaren jarduera ekonomikoei lotuta ez dauden landa zein hiriko ondasun higiezinek sortzen dituzten etekinak.

b) Kapital higigarriak sortzen dituenak eta, oro har, zergadunaren titulartasunekoak izanik berak egindako jarduera ekonomikoei lotuta ez dauden gainerako ondasunek eta eskubideek sortzen dituztenak.

2. KONTZEPTUA

Kapital higiezinaren etekin osotzat hartuko dira ondasun higiezin hiritar nahiz landatarrak edota horien gaineko eskubide errealak lagatzetik datozen etekinak, eta barne hartuta egongo dira ondasun horiek errentan edo azpierrentan ematetik edota erabiltzeko eskubide edo ahalmenak lagatzetik datozen etekin guztiak, horien izena edo izaera edozein izanik ere.

Bi kontzeptu horien arabera:

a) Etekinak landa zein hiriko ondasun higiezinek sortu behar dituzte.

b) Etekinak ondasun higiezinaren titularrak (jabeak) edo haren gaineko eskubide errealaren titularrak jaso behar ditu.

c) Higiezina ezin da egon lotuta titularrak (higiezinarenak zein haren gaineko eskubide erreal batenak) egiten duen jarduera ekonomiko bati.

d) Etekinen sorburua hauetariko bat izan behar da:
   - Higiezinen errentamendua.
   - Ondasun higiezinak erabiltzeko edo gozatzeko eskubideak edo ahalmenak eratzea edo lagatzea.

Ez dira kapital higiezinaren etekinak:

a) Higiezinen errentamendutik datozenak, baldin eta jarduera hori antolatzeko langile bat erabiltzen bada gutxienez, lanaldi osoarekin eta jarduera horretarako dedikazio esklusiboarekin. Ez dira zergadunaren enplegatutzat hartuko zergadunaren ezkontidea,

izatezko bikotekidea, aurrekoak, ondorengoak eta bigarren graduko albo-ahaideak (ahaidetasunaren jatorria gorabehera: odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotearen eraketa edo adopzioa) eta harekin lotuta dauden pertsonak, Sozietateen gaineko Zergaren araudian ezarritakoaren arabera.

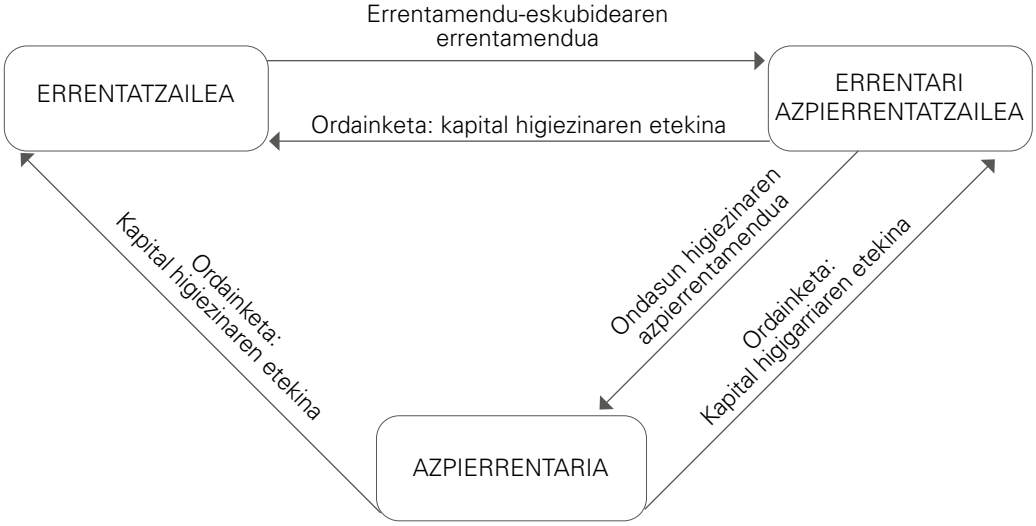
Horrelako kasuetan jasotzen diren kopuruak jarduera ekonomikoen etekin osoak dira.

Ez da beharrezkoa jarduera egitea, hain zuzen ere, jarduera horren kudeaketarako modu esklusiboan erabiltzen den lokal batean.

b) Negozio edo meategien errentamenduak ekonomia-jarduerarik osatzen ez badu, kapital higigarriaren etekintzat hartuko da.

c) Ondasun higiezinak azpierrentatzen direnean, azpierrentariak azpierrentatzaileari ordaintzen dizkion zenbatekoak kapital higigarriaren etekintzat hartuko dira.

Ondasun higiezinen azpierrentamenduaren tributazioa	
Errentatzaileak jasotako zenbatekoak	
Errentariarengandik jasotako zenbatekoa	Errentatzailearen zerga-oinarrian sartu beharreko kapital higiezinaren etekina.
Azpierrentariarengandik jasotako zenbatekoa	
Errentariak eta azpierrentatzaileak jasotako zenbatekoak	
Azpierrentariarengandik jasotako zenbatekoa	Errentariaren eta azpierrentatzailearen zerga-oinarrian sartu beharreko kapital higigarriaren etekina.



3. ETEKIN OSOA ETA GARBIA

Etekin oso gisa konputatuko dira erabiltzeko edo gozatzeko eskubidearen eraketaren errentariak, azpierrentariak, lagapen hartzaileak edo onuradunak kontzeptu guztiak direla eta ordaindutako zenbatekoak, are higiezinarekin batera lagatako ondasunei dagozkienak ere, Balio Erantsiaren gaineko Zerga kanpoan utzita.

Aurreko atalean ezarrita geratu da etekin osoak ondasun higiezinak lagata edo haiek erabiltzeko edo gozatzeko eskubide errealak eratuta edo lagata lortu behar direla.

Hala ere, etekinok zenbatzeko eta zerga-oinarrian integratzeko hobe da beste era batera sailkatzea: etxebizitzak errentatuta lortzen diren etekinak eta gainerako etekinak.

3.1. ETXEBIZITZEN ERRENTAMENDUAK

Etxebizitzaren errentamenduaren etekintzat hartuko dira honako hauek:

a) Bizitzeko egokia den eraikuntza baten errentamenduak sortutako etekinak, errentamenduaren helburu nagusia errentariaren etxebizitza beharrizan iraunkorra asetzea denean. Halaber, kontzeptu horretan sartzen dira finkarekin batera eta haren osagarri gisa errentatzaileak lagatzen dituen altzariak, trastelekuak, garaje plazak eta gainerako lokalak, barrunbeak eta zerbitzuak.

b) Etxebizitzen edo haien gozamenerako eskubide errealen titularrek lortzen dituzten etekinak, etxebizitza hutsak merkatuan jartzea sustatzen duten Eusko Jaurlaritzaren dekretuetan xedatutakoari helduz gero, edo Sozietateen gaineko Zergaren arautegian ezarritakoaren arabera etxebizitzak errentatzen dituzten erakundeen araubide berezian dauden sozietateei etxebizitza lagata edo alokatuta lortzen dituztenak.

Inola ere ez dira hartuko etxebizitzaren errentamendutzat denboraldika egiten diren hiriko finken errentamenduak, udan zein beste edozein sasoitan, ez eta finkan industria, merkataritza, eskulangintza, lanbide, jolas, laguntza, kultura edo hezkuntzaren gaineko jarduerak egiteko errentamenduak ere, egiten dituzten pertsonak gorabehera.

Era berean, Ogasun Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibideak, honako hau zehazten du *" Gelen errentamenduak sortzen dituen etekinak abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 32. artikuluko 1. Idatz-zatian sar daitezke, Hiri Errentamenduei buruzko Legearen 2. artikuluan ezarritako baldintzak betez gero. Bereziki, gela horien xede nagusia maizterraren etxebizitza premia iraunkorra asetzea bada eta errentatzaileak ostatu edo ostalaritza jarduerei dagokien zerbitzurik ematen ez badu."*

Etekin osoa

Errentariak kontzeptu guztiengatik ordaindutako zenbatekoa izango da, horren barnean direla etxebizitzarekin batera lagatako ondasunei dagokien diru kopurua.

Etekin osoa = Errentariak errentatzaileari ordaindutako diru kopuru osoa

Etekin garbia

Etekin garbia kalkulatzeko honako hauek kendu behar dira etekin osotik:

a) Hobari gisa, higiezin bakoitzarekin lortutako etekin osoen %20. Etekinak 1985eko maiatzaren 9a baino lehen sinatutako errentamendu-kontratu baten ondorioz sortu badira eta kontratuan ez bada ezarri errenta berrikusteko eskubidea Hiri Errentamenduei buruzko azaroaren 24ko 29/1994 Legearen bigarren xedapen iragankorreko 11. zenbakiko 7. erregela aplikatuta, hobaria %50ekoa izango da.

b) Etekinen iturri diren ondasunak edo haien gaineko erabilera eta gozamen eskubideak edo ahalmenak eskuratzeko, birgaitzeko edo hobetzeko inbertitutako besteren kapitalen korrituak eta finantzaketako gainerako gastuak.

Etxebizitza bakoitzaren errentamenduaren etekin garbia ezin da izan negatiboa.

Errentatutako etxebizitza bakoitzaren etekin garbia = Etekin osoa – Hobaria – Gastu kengarriak $\geqslant 0$

Etekin garbia, guztira = Errentatutako etxebizitza bakoitzaren etekin garbien $\Sigma \geqslant 0$

Integrazioa zerga-oinarrian

Etxebizitzen errentamenduak sortzen duen guztizko etekin garbia aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu behar da.

ADIBIDEA:

JJ andreak bi etxebizitza dauzka; errentatuta dauzka eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondorioetarako etxebizitzen errentamendua da hori.

A etxebizitzaren errentamenduagatik 9.600 euro jasotzen ditu urtean. Etxebizitza hori erosteko mailegua eskatu behar izan zion finantza-erakunde bati; mailegu horren 2024ko interesak 3.000 euro izan dira.

B etxebizitzaren errentamenduagatik 8.000 euro jasotzen ditu urtean. 2019. urtean birgaitu egin behar izan zuen etxebizitza hori; horretarako, mailegua eskatu behar izan zuen eta 2024ko interesak 6.600 euro izan dira.

EBAZPENA:

A etxebizitzaren etekin garbia:

Etekin osoa – 0,2 x Etekin osoa – Gastu kengarriak = 9.600 –0,2 x 9.600 – 3.000 = 4.680 €

B etxebizitzaren etekin garbia:

Etekin osoa – 0,2 x Etekin osoa – Gastu kengarriak = 8.000 – 0,2 x 8.000 – 6.600 = –200 €. Emaitza negatiboa denez, 0 konputatu behar da .

Etekin garbia, guztira = A etxebizitzaren etekin garbia + B etxebizitzaren etekin garbia = 4.680 €

4.680 euro horiek sartu behar dira JJ andrearen aurrezkiaren zerga-oinarrian.

3.2. GAINERAKO ETEKINAK

Multzo honetakoak dira aurreko 3.1 atalean sartu ez diren kapital higiezinaren etekin guztiak.

Etekin osoa

Etekin oso gisa konputatuko da errentariak, azpierrentariak, lagapen hartzaileak edo erabilera eta gozamenerako eskubide edo ahalmenaren eraketaren onuradunak kontzeptu guztiak direla eta ordaindutako zenbatekoa, horren barnean direla higiezinarekin batera lagatako ondasun guztien zenbatekoa, Balio Erantsiaren gaineko Zerga kanpoan utzita.

Hala ere, honako kasu hauetan etekin osoa kalkulatzeko ehuneko jakin bat aplikatuko da:

a) Zergadunak jasotako zenbatekoaren %60: lortutako etekinak bi urte baino aldi luzeagoan sortutakoak badira eta aldian-aldian edo behin eta berriro lortzen ez badira.

Etekina zatika jasotzen bada, baldintza hau bete behar da ehuneko hori aplikatzeko:

$$2 < \frac{\text{Sortze urteen kopurua (datatik datara)}}{\text{Zenbat zergalditan zatikatu den ordainketa}} \leqslant 5$$

b) Zergadunak jasotako zenbatekoaren %50:

- Lortutako etekinak bost urte baino aldi luzeagoan sortutakoak badira eta aldian-aldian edo behin eta berriro lortzen ez badira.

  Etekina zatika jasotzen bada, baldintza hau bete behar da ehuneko hori aplikatzeko:

$$\frac{\text{Sortze urteen kopurua (datatik datara)}}{\text{Zenbat zergalditan zatikatu den ordainketa}} > 5$$

  Sorrera-aldia bi urte baino luzeagoa izan arren zehatz-mehatz zenbatekoa izan den zehazterik ez badago, hiru urtean finkatuko da.

- Negozio-lokalak errentatzeko kontratua eskualdatuta edo lagata lortzen diren zenbatekoak (zergaldi berean egotziz gero).

- Errentari, azpierrentari edo lagapen hartzaileak higiezineko gaitz edo kalteengatik ematen dituen kalte-ordainak, denak zergaldi bakar batean egotziz gero.

Integrazio portzentajea gehienez ere 300.000 euroko zenbatekoari aplikatuko zaio urtean. Hortik gorakoa osorik (%100) integratu behar da.

%100etik beherako integrazio portzentaje bat baino gehiago aplikatu behar zaizkien etekinak jaso badira, 300.000 euroko muga konputatzean, lehenbizi integrazio portzentaje txikiena aplikatu behar zaienak hartuko dira kontuan.

Hala ere, denboran era irregular nabarmenean lortutakotzat jotzen diren etekinei, 2014ko urtarrilaren 1a baino lehen sinatutako kontratu edo akordioetatik badatoz, ez zaie aplikatuko 300.000 euroko muga.

Etekinak zatika jaso badira, eta 300.000 euroko muga aplikatu behar bada, zatikapenak hartzen dituen ekitaldietariko bakoitzean jasotako zenbatekoaren arabera banatuko da gehieneko zenbateko hori.

Hori gorabehera, 2014ko urtarrilaren 1a baino lehen lortutako etekinei integrazio portzentajeak aplikatu bazaizkie eta etekinok zatika kobratzen badira, ez zaie aplikatuko 300.000 euroko muga.

Ondasun higiezinak erabiltzeko edo gozatzeko eskubide errealak eratzeak sortzen dituen etekinak osorik konputatu behar dira (zenbatekoaren %100).

Bi urte baino aldi luzeagoan sortutako etekinak	
2 urte $<$ Sortze aldia $\leqslant$ 5 urte	Etekin Osoa = 0,6 x Jasotako zenbatekoa
Sortze aldia $>$ 5 urte	Etekin Osoa = 0,5 x Jasotako zenbatekoa
Arau bidez denboran zehar modu nabarmen irregularrean lortutzat jotzen diren etekinak	
- Negozio-lokalen Errentamendu-kontratua intsuldatuta edo lagata lortutako zenbatekoa. - Higiezinean egindako kalteengatik errentari, azpierrentari edo lagapen-hartzailearengandik jasotako kalte-ordainak. Baldintza: zergaldi berean egotzi behar dira.	Etekin Osoa = 0,5 x Jasotako zenbatekoa

Etekin garbia

Etekin garbia kalkulatzeko etekin osotik kendu behar dira etekinak lortzeko egin behar izan diren gastu guztien zenbatekoa eta erabileraren edo denboraren poderioz etekinak sortu dituzten ondasunek edo eskubideek jasandako narriaduraren zenbatekoa.

Batez ere, honako hauek:

a) Etekinen iturri diren ondasunak edo haiek erabiltzeko edo gozatzeko eskubideak edo ahalmenak eskuratzeko, birgaitzeko edo hobetzeko inbertitutako besteren kapitalen korrituak eta finantzaketako gainerako gastuak.

   Finantza erakundeekin hitzartu diren maileguen interes-tasen mugaketen klausulen (zoru klausulak) ondorioz ordaindutako interesei dagokienez, ez dira gastu kengarritzat joko: zergadunak 2024ko ekitaldian ordaindu dituen interesak eta 2024ko ekitaldiko aitorpenaren aurkezpena egiteko epea amaitu aurretik epaiaren, arbitraje-laudoaren edo finantza erakundearekin lortutako itzultzeko akordioaren xede izan diren interesak.

   Zenbateko horiek gastu kengarritzat hartu izan badira aurreko ekitaldietan eta Administrazioaren eskubidea zerga-zorra likidazioaren bidez zehazteko preskribatu ez bada, zenbateko horiek ez dira jarduera ekonomikoen etekinak izango, eta zergadunak ondoriozko zenbatekoak beren aldiari egotzi beharko dizkio zehapenik gabe, berandutze-interesik gabe eta errekargurik gabe epaiaren, laudoaren edo erabakiaren egunetik Pertsona Fisikoen errentaren gaineko Zergaren aitorpena aurkezteko hurrengo epealdia amaitu arte.

   Zergadunak zenbateko horiek ordaindu baditu itzultzeko epaia, laudoa edo erabakia eman aurretik zerga honen aitorpena aurkezteko epealdia amaitu gabe egon den ekitaldietan, ez dira gastu kengarritzat hartuko.

b) Estatuarenak ez diren zerga eta errekarguak, bai eta estatuaren tasak eta errekarguak, haien izena edozein dela ere, baldin eta zenbatutako etekinen edo etekinok sortzen dituzten ondasun edo eskubideen gainekoak badira, eta zehatzekoak ez badira edo zerga-betebeharrak betetzean izandako atzerapenaren ondoriozkoak ez badira.

c) Hirugarrenek, zuzeneko nahiz zeharkako kontraprestazio gisa, edo norberaren zerbitzuen ondorioz, sortzen dituzten diru kopuruak, hala nola, administrazio, jagoletza, atezaintzakoak zein antzekoak.

d) Errentamendua, azpierrentamendua edo eskubideen lagapena edo eraketa formalizatzeko egiten diren gastuak, eta ondasunen, eskubideen edo etekinen inguruko defentsa juridikoak eragiten dituenak.

e) Artapen eta konponketa gastuak. Horrelakoak dira:

   - Ondasun materialen erabilera arrunta mantentzearren aldian-aldian egiten direnak, hala nola, instalazioak margotu, entokatu edo konpontzea.
   - Elementuak ordeztekoak, berbarako, berokuntzako instalazioak, igogailuak, segurtasun ateak edo beste batzuk.

   Ondasunak handitzeko edo hobetzeko zenbatekoak ez dira inoiz kontzeptu honengatik gastu kengarritzat hartuko; izan ere, zenbateko horiek eskuraketa-balioa handitzen dute, eta balio hori amortizazioen bidez berreskuratzen da.

Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibidearen 6.3 puntuak ezartzen du korrelazioa egon behar dela aipatutako kontserbazio- eta konponketa-gastuen eta errentamenduak eragindako diru-sarreren artean, eta ez titularrek higiezinak aldi baterako baliatzean.

Gastu finkoak eta ohikoak (erkidegoa, OHZ eta abar) eta ondasun higiezineko instalazioak erabiltzeak eragiten dituenak (argia, ura...) direla-eta, gastuen eta diru-sarreren arteko ezinbesteko korrelazioa kontuan edukita, honako hauek bakarri dira kengarriak: ondasun higiezina errentatuta dagoen artean egiten direnak.

f) Etekinak sortzen dituzten ondasunen edo eskubideen gaineko aseguru kontratuen primak (kontratua erantzukizun zibilekoa, sute asegurukoa, lapurreta asegurukoa, beira-apurtzearen aurkako asegurukoa zein antzeko beste mota batekoa izan daiteke).

g) Zerbitzu edo horniduretan gastatutako diru kopuruak.

Gastu horiek kengarriak izango dira, baldin eta errentatzaileak jasan eta ordaintzen baditu, eta ondorioz, gastuak errentariak jasan eta ordaintzen baditu, errentatzaileak ez du inolako kenkaririk izango. Hala ere, kontuan izan behar da gastu horien zenbatekoak maizterrari jasanarazten bazaizkio, kapital higiezinaren etekin oso gisa zenbatuko direla, eta gainera, etekin horretatik kengarriak izango direla.

h) Higiezina eta berarekin batera lagatako gainerako ondasunak amortizatzeko erabilitako diru kopuruak, baldin eta benetako balio galerari badagozkio. Balio galeraren baldintza betetzat joko da:

- Higiezinak: urtean ordaindutako diru kopurua eskuraketa-kostuaren %3 baino gehiago ez bada, lurzoruaren balioa zenbatu gabe.
  . Lurzoruaren balioa ezagutzen bada:

$$\text{Amortizazioa} = 0{,}03 \times \text{Eraikuntzaren eskuraketa-balioa}$$

  . Lurzoruaren balioa ezagutzen ez bada: higiezina eskuratzeko ordaindutako zenbatekoa lurzoruaren katastro-balioaren eta eraikuntzaren balioaren artean hainbanatu behar da, urteka.

$$\text{Katastro-balioa, guztira} = \text{Lurzoruaren katastro-balioa} + \text{Eraikuntzaren katastro-balioa}$$

$$\text{Amortizazioa} = 0{,}03 \times \frac{\text{Eraikuntzaren katastro-balioa}}{\text{Katastro-balioa, guztira}} \times \text{Eskuraketa-balioa}$$

- Ondasun higigarriak, urtebete baino aldi luzeagoan erabil daitezkeenak eta higiezinarekin batera lagatzen direnak: urtean ordaindutakoa ez bada eskuraketa-kostuei Sozietateen gaineko Zergaren araudian aipatzen diren gehieneko amortizazioaldietako gutxieneko koefizienteak aplikatzearen emaitzako zenbatekoa baino gehiago.

Eskubide errealen edo erabiltzeko edo gozatzeko ahalmenen titulartasunak sortzen dituen etekinak honela amortizatu behar dira:

- Erabiltzeko eskubideak edo ahalmenak indarraldi jakina badauka:

$$\text{Amortizazioa} = \frac{\text{Erabiltzeko eskubidea edo ahalmena eskuratzeko kostua}}{\text{Erabiltzeko eskubidearen edo ahalmenaren indarraldiko urteak}}$$

- Erabiltzeko eskubidea edo ahalmena bizi artekoa bada:

  Amortizazioa = 0,03 x Ordaindutako eskuraketa-kostua

  Aplikatzen diren amortizazioen batura ezin da izan ondasuna edo eskubidea eskuratzeko ordaindutako kopurua baino gehiago.

Higiezin bakoitzaren gastu kengarrien baturak ezin du ekarri etekin garbia negatiboa izatea.

Higiezin bakoitzaren etekin garbia = Etekin osoa — Gastu kengarriak $\geqslant 0$

Etekin garbia, guztira = Higiezinaren etekin garbien $\Sigma \geqslant 0$

1985eko maiatzaren 9a baino lehen sinatutako errentamendu-kontratuak (Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko foru arauaren 2. xedapen iragankorrean)

1985eko maiatzaren 9a baino lehen sinatutako errentamendu-kontratuetatik datozen kapital higigarriaren etekinen kasuan, kontratuan ez bada ezarri errenta berrikusteko eskubidea Hiri Errentamenduei buruzko azaroaren 24ko 29/1994 Legearen bigarren xedapen iragankorreko 11. zenbakiko 7. erregela aplikatuta, hobaria higiezin bakoitzak sortutako etekin osoen %40koa izango da. Praktikan, hobari hori honako kasu honetan soilik aplikatu ahal zaie 1985eko maiatzaren 9aren aurreko errentamendu-kontratuei: etxebizitza azpierrentan eman bada 1985eko maiatzaren 9aren aurreko kontratu baten bitartez. Gainera, hobaria azpierrentariak errentatzaileari ordaindutako kopuruari soilik aplikatu ahal zaio.

Erabilera turistikoko etxebizitzak

Oro har, lagatzaileak apartamentu turistikoen errentamendua dela-eta lortzen dituen errentek kapital higiezinaren etekinen kalifikazioa izango dute. Kapital higiezinaren etekintzat jotzeko, beharrezkoa da higiezinaren erabilera irauten duen bitartean lagapenarekin batera ez ematea ostalaritza-industriaren berezko diren zerbitzu osagarriak, hala nola bezeroari harrera egin eta arreta ematea, garbiketa-zerbitzua, arropa aldatzea, jatetxe-zerbitzua eta gisakoak. Ez dira halakotzat hartzen, besteak beste, bezeroak heldu aurreko edo irten ondorengo garbiketa-zerbitzuak edo bezeroei sartzen direnean giltzak ematea, edo giltzen bila joatea bezeroek alde egiten dutenean. Higiezinaren erabileraren bitartean lagapenarekin batera ostalaritza-industriaren berezko diren zerbitzu osagarriak ematen badira, orduan, etekin horiek jarduera ekonomikoen etekintzat joko dira errentatzailearentzat.

Errenta horiek kapital higiezinaren bestelako etekinen tratamendua izango dute (etxebizitzen ziozkoak ez bezalakoak); izan ere, errentamenduan jartzen diren higiezin horien erabilera nagusia ez da etxebizitzarako beharrizan iraunkorra betetzea. Errentamendua dela-eta lortutako etekinak bere zerga-oinarri orokorrean sartu beharko ditu higiezinaren titularrak edo lagatzeko gaikuntza ematen dion eskubidearen titularrak (gozamenduna); beraz, karga-tasa orokorrean tributatuko du.

Atal honetan azaldu dugun bezala, etekin osoa errentatzaileak kontzeptu guztiak (higiezinarekin batera lagatzen dituen ondasun guztiak barne) direla-eta jasotzen duen zenbatekoa izango da, Balio Erantsiaren gaineko Zerga kenduta.

Etekin garbia kalkulatzeko, etekin osoari honako gastu hauek kendu behar zaizkio:

a) Etekinak lortzeko beharrezkoak diren gastuak.

b) Etekinak sortu dituzten ondasunak erabileraren edo denboraren ondorioz jasan duten narriaduraren zenbatekoa.

Eragiketa horren emaitza den etekin garbiari ezin izango zaio aplikatu etxebizitzei aplikatzen zaien hobaria, erabilera turistiko etxebizitzek aldi baterako beharrizan bati erantzuten baitiote. Gainera, gastu kengarri horien baturak ez du ekarriko, ondasun higiezin bakoitzerako, etekin negatiborik.

Higiezina lagatzen ez den aldietan, ez da sortzen kapital higiezinaren etekinik.

Integrazioa zerga-oinarrian

Mota honetako etekinen guztizko etekin garbia zerga-oinarri orokorrean sartu behar da.

4. ERRENTEN INDIBIDUALIZAZIOA

Subjektu pasibo batek, familia unitate bateko kidea izan arren, Zergaren aitorpena bakarka aurkezten badu, kapital higiezinaren etekinak haien iturburu diren ondare elementuen, ondasunen edo eskubideen titular diren zergadunek lortutzat joko dira, ondokoak kontuan hartuta:

a) Kasu bakoitzean titulartasun juridikoari buruz dauden arauak.

b) Zergadunek ekarritako frogak.

c) Administrazioak aurkitutako frogak.

d) Ezkondutako edo izatezko bikotearen araubide ekonomikoa arautzen duten xedapenak.

e) Familia unitateko kideen arteko ondare harremanei aplikatu behar zaizkien legeria zibileko manuak.

Ezkondutako edo izatezko bikoteak duen araubide ekonomikoaren xedapenen arabera ondasunen edo eskubideen titulartasuna biena bada, erdibana eratxikiko zaizkie.

Ondasunen edo eskubideen titulartasuna ondo egiaztaturik ez badago, Zerga Administrazioak erregistro publikoren batean halakotzat agertzen dena hartu ahal izango du titulartzat.

Gozatzeko eskubide errealak titularrari eratxiki behar zaizkio. Hau da, gozamenari dagokionez, etekin osoa gozamendunak aitortu behar du, ez jabetza soila daukanak.

5. ZENBATETSITAKO ERRENTAK

Baldin eta, Zerga Administrazioak dauzkan datuen arabera, ondasun higiezin bat errentan edo azpierrentan eman bada edo hura erabiltzeko eta gozatzeko eskubideak edo ahalmenak laga badira eta etekinak ez badira sartu zergadunaren aitorpenean, kapital higiezinaren etekin garbi zenbatetsia higiezinaren balioaren %5 izango da, Ondarearen gaineko Zergaren ondoreetarako.

Ondasun higiezinaren edo haren gaineko eskubide errealaren eskuratzaile, lagapen-hartzaile, errentari edo azpierrentaria zergadunaren ezkontidea, izatezko bikotekidea edo ahaidea (hirugarren graduraino koa, ezkontza bidezkoak barne) izanez gero, ez da etekinik zenbatetsiko.

Kostu-ustezkotasun hori ez da aplikatuko 1985eko maiatzaren 9a baino lehenago egindako errentamendu kontratuetatik sortuak diren kapital higiezinaren etekinak kalkulatzeko, baldin eta halako kontratuek ez badute errenta berrikusteko eskubiderik.

6. ALDI-EGOZKETA

Erregela orokorra

Kapital higiezinaren etekinak kobratzen diren zergaldiari egotziko zaizkio.

Erregela bereziak

Errenta osoa edo haren zati bat ordaindu ez bada errenta hori jasotzeko eskubidea edo errentaren zenbatekoa *ebazpen judizialaren zain* dagoelako, ordaindu ez diren kopuruak ebazpen judiziala irmo bihurtzen den zergaldiari egotziko zaizkio.

Gertatutakotzat jotzen diren zergaldiari egotziko zaizkio *errenta zenbatetsiak*.

KASU PRAKTIKOA :

AA andrea hiri lurreko lau higiezinen jabe da. 2024ko ekitaldirako honako datu hauek aurkeztu ditu:

1. Etxebizitza bat Bilbon; bere egoitza da 1994an eskuratu zuenetik. Katastro-balioa: 180.000 euro. OHZ dela-eta 340 euro ordaindu ditu.
2. Etxebizitza bat Bilbon, 2013. urtean eskuratua 230.000 eurotan. Etxebizitza hori erosteko 100.000 euroko hipoteka mailegua eskatu zion finantza erakunde bati; maileguaren korrituak 2.450 euro izan dira ekitaldian. Katastro-balioa 140.000 euro da (lurzoruari katastro-balioaren %20 dagokio), eta 275 euroko OHZ ordaindu du.

   Etxebizitza hori alokatuta dauka 2013tik, eta 1.000 euroko errenta kobratzen du hilean. Harrezkero errentaria bertan bizi da. Gastu hauek eduki ditu:

   - Erkidegoa: 600 euro.

   - Etxe asegurua: 300 euro.
3. 2016an aitaren jaraunspenean lonja bat jaso zuen Barakaldon. Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari dagokionez, 90.000 eurotan baloratu da. Alokatuta dauka eta hilean 600 euroko errenta kobratzen du. Gastu hauek eduki ditu:

   - OHZ = 600 euro. Katastro-balioa 180.000 euro da; horietatik 40.000 euro lurzoruari dagozkio.

   - Asegurua = 225 euro.

   - Erkidegoa: 360 euro.
4. 2019. urtean lonja bat erosi zuen Bilbon; 120.000 euro ordaindu zituen, eta horietatik 24.000 euro lurzoruari dagozkio. Lonja hori erosteko 60.000 euroko hipoteka-mailegua eskatu zion finantza erakunde bati; maileguaren korrituak 2.000 euro izan dira ekitaldi honetan.

   2020. urtetik lonja hori errentatuta dauka eta hilean 900 euroko errenta kobratzen du. Gastu hauek eduki ditu:

   - OHZ: 450 euro. Katastro-balioa 110.000 euro da, eta horietatik 22.000 euro lurzoruari dagozkio.

   - Asegurua: 250 euro.

   - Erkidegoa: 500 euro.

Kapital higiezinaren 2024ko etekina zehaztu behar da.

EBAZPENA:

1. Bilboko etxebizitza

   Zergadunaren ohiko bizilekua da; beraz, ez du ez sarrerarik ez gasturik sortuko.

2. Errentatuta daukan Bilboko etxebizitza

   Etxebizitzaren errentamendua da errentariarentzat, Hiri Errentamenduei buruzko 29/1994 Legean ezarritakoarekin bat etorriz.

   Diru-sarrerak = 1.000 x 12 = 12.000 €

   Gastu kengarriak = Etxebizitza eskuratzeko inbertitutako besteren kapitalen korrituak = 2.450 €

   Hobaria = 0,2 x 12.000 = 2.400 €

   Etekin garbia = Diru-sarrerak – Hobaria – Gastuak = 12.000 – 2.400 – 2.450 = 7.150 €

3. Barakaldon alokatutako lokala

   Diru-sarrerak = 600 x 12 = 7.200 €

   Gastu kengarriak = 600 + 225 + 360 = 1.185 €

   $$\text{Amortizazioa} = 0{,}03 \times \frac{140.000}{180.000} \times 90.000 = 2.100 \text{ €}$$

   Etekin garbia = Diru-sarrerak – Gastuak – Amortizazioa = 7.200 – 1.185 – 2.100 = 3.915 €

4. Bilbon alokatutako lokala

   Diru-sarrerak = 900 x 12 = 10.800 €

   Gastu kengarriak = 2.000 + 450 + 250 + 500 = 3.200 €

   Amortizazioa = 0,03 x (120.000 – 24.000) = 2.880 €

   Etekin garbia = Diru-sarrerak – Gastuak – Amortizazioa = 10.800 – 3.200 – 2.880 = 4.720 €

Zerga-oinarri orokorrean tributatuko duten etekinak = 3.915 + 4.720 = 8.635 €

Aurrezkiaren zerga-oinarrian tributatuko duten etekinak = 7.150 €

IV. KAPITULUA
KAPITAL HIGIGARRIAREN ETEKINAK

1. KONTZEPTUA

Kapital higigarriaren etekintzat onura eta kontraprestazio guztiak hartuko dira (diruzkoak zein gauzazkoak izan) baldin eta zuzenean edo zeharka zergadunaren titulartasunpeko higiezin diren ondare elementu, ondasun eta eskubideetatik badatoz eta zergadunak egiten dituen jarduera ekonomikoei loturik ez badaude.

Bereziki, honako hauek sartzen dira kontzeptu horretan:

a) Denetariko erakundeen funtsetako partaidetzei esker lortzen diren etekinak.

b) Norberaren kapitalak hirugarrenei lagata lortutako etekinak.

c) Kapitalizazio eragiketetatik, bizi edo elbarritasun aseguruen kontratuetatik eta kapital ezarpenen errentetatik datozen etekinak.

d) Kapital higigarriaren beste etekin batzuk.

Ez dira kapital higigarriaren etekinaren kontzeptuan sartuko ohiko jarduera ekonomikoan egiten diren eragiketen prezioa geroratzeagatik edo zatikatzeagatik lortutako kontraprestazioak (horrek ez du eragozten kontraprestazio horiek bidezko kontzeptuagatik zergapetzea).

2. ETEKINAK

2.1. EDOZEIN ERAKUNDEREN FUNTS PROPIOETAKO PARTAIDETZAREN ONDORIOZ LORTUTAKOAK

Erakunde ororen funtsetako partaidetzetatik ateratako etekin modura hartuko dira zerrenda honetan ageri diren etekinak, diruzkoak zein gauzazkoak:

a) Mota guztietako erakundeen dibidenduak, batzarretara joateagatiko primak eta edozein entitate motaren mozkinetako partaidetzak.

b) Mota guztietako aktiboetatik datozen etekinak. Nolanahi ere, ez da halakotzat hartuko akzio liberatuen ematea, baldin eta akzio horiek ahalmena ematen badute -estatutuen bidez edo sozietateko organoen erabaki baten bidez- entitate baten mozkin, salmenta, eragiketa, diru sarrera edo antzeko kontzeptuetan parte hartzeko, lan pertsonalaren ordainketarekin zer ikusirik ez duten arrazoiengatik.

c) Erakunde baten funts propioetan parte hartzea adierazten duten balore edo partaidetzen gaineko erabilera edo luperketa eskubide edo ahalmenak eratuta edo lagata lortzen diren etekinak, direnak direla haien izena edo izaera.

d) Aurrekoa ez den beste edozein onura, erakunde batek ematen duena bazkide, akzio-

dun, kide elkartu edo partaide izateagatik.

e) Akzioen edo partaidetzen jaulkipen-prima banatzea.

f) Ekarpenak itzultzeko egiten diren kapital txikipenen ondoriozko soberakinak.

2.1.1. DIBIDENDUAK, BATZARRETARA JOATEAGATIKO PRIMAK ETA MOZKINETAKO PARTAIDETZAK

Dibidendu, batzarretara joateagatiko prima eta edozein erakunderen mozkinetako partaidetzengatik jasotako zenbatekoa etekin oso modura aplikatuko da aurrezkiaren zerga-oinarrian.

Halaber, urtean 1.500 euroko salbuespena aplika daiteke. Baina ezin da salbuespen hori aplikatu kasu hauetan:

a) Talde inbertsioko erakundeek banatutako dibidenduak eta mozkinak.

b) Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko maiatzaren 15ean finantza-tresnen merkatuez emandako 2014/65/EB Zuzentarauan azaldutako bigarren mailako balore merkatu ofizialetan negoziatzeko onartutako balore edota partaidetzen dibidenduak eta mozkinak, baldin eta ordaindu aurreko bi hiletan eskuratu badira eta ordaindu ondoko bi hiletan balore homogeneoak eskualdatu badira.

c) Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko maiatzaren 15ean finantza-tresnen merkatuez emandako 2014/65/EB Zuzentarauan azaldutako bigarren mailako balore merkatu ofizialetan negoziatzeko onartutako balore edota partaidetzen dibidenduak eta mozkinak, baldin eta ordaindu aurreko urtebetean eskuratu badira eta ordaindu ondoko bi hiletan balore homogeneoak eskualdatu badira.

d) Kooperatibek beren kideei kideok egindako ekarpenengatik ordaindutako interesa.

Kasu bereziak

Kooperatiben itzulkinak

Kooperatiben itzulkinaren kontzeptuan bazkideei abonatzen zaien ekitaldi ekonomikoko soberakin erabilgarriaren zatia kapital higigarriaren etekina da eta dibidendutzat joko da. Kooperatiben itzulkinei dibidenduen eta mozkinetako partaidetzen salbuespena aplikatu ahal izango zaie, baina gehieneko muga honekin: 1.500 euro urtean.

Hala ere, kooperatiben itzulkinak ez dira hartuko kapital higigarriaren etekintzat honako kasu hauetan:

a) Sozietatearen kapitalean sartzen direnean, bazkideak kapitalari egiten dizkion ekarpenak handituz.

b) Sozietateak aurreko ekitaldietan izandako galerak konpentsatzeko erabiltzen direnean.

c) Batzar Nagusiak araututako funts berezi batean sartzen direnean, harik eta bazkideari itzuli behar izan arte, bazkideak baja hartu arte edo galerak berdintzeko nahiz sozietatearen kapitalerako ekarpenak egiteko erabiltzen dituen arte.

Ondare sozietateek lortutako mozkinen banaketa

Banatutako mozkinak ondare sozietate moduan tributatu duten zergaldietatik datozenean,

ez dira sartuko euren hartzailearen zerga-oinarrian. Tratamendu hori beti aplikatuko da: ez da kontuan hartuko zein den ondare sozietateek lortutako mozkinak banatzen dituen entitatea, noiz banatzen diren mozkinok eta une horretan zein zerga-araubide aplikatu behar zaien entitateoi.

Balore jakin batzuk dauzkaten entitateek banatutako mozkinak

Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren hamalaugarren xedapen gehigarriak honela definitzen ditu erakunde horiek: sozietatearen xedetzat baliabide materialak eta giza baliabideak antolatuz Espainiako lurraldean egoitza ez duten entitateen funts propioetako baloreak kudeatzea eta administratzea dutenak, salbu eta Espainiako nahiz Europako interes ekonomikoko elkarteen eta aldi baterako enpresa elkarteen araubide berezietakoren batean tributatzen dutenak edo ondare-sozietate direnak.

Erakunde horiek banatzen dituzten mozkinak honela sartu behar dira hartzailearen zerga-oinarrian:

a) Egoitza Espainiako lurraldean ez duten erakundeen dibidenduen edo mozkin-partaidetzen kargura banatzen diren mozkinak errenta orokorraren parte izango dira eta, beraz, zerga-oinarri orokorrean sartuko dira. Halaber, nazioarteko zergapetze bikoitzaren ziozko kenkaria aplikatu ahal izango zaie, baloreak dauzkan entitateak atzerrian ordaindutako zergei dagokienez.

b) Aurreko gidoian aipatutakoez bestelako errenten kargura banatzen diren mozkinak dibidendutzat edo mozkinetako partaidetzat hartuko dira eta aurrezkiaren zerga-oinarrian sartuko dira. Dagokien salbuespena aplikatu ahal izango zaie.

Aurrezki kutxen partaidetza-kuoten ondoriozko etekinak

Aurrezki kutxetako partaidetza-kuotak eskubide politikorik gabeko balore negoziagarriak dira, mugaegunik gabeko diru-ekarpenen ondoriozkoak. Fundazio-funtsen eta entitatearen erreserben xede eta proportzio beretan aplika daitezke. Balore izendu horiek nahierara erabiltzeko soberakinaren banaketan partaidetza edukitzeko eskubidea ematen dute.

Zerga-araubidea entitateen kapital sozialeko edo funts propioetako partaidetzen eta akzioena bera izango da, kasu eta zerga-figura guztietan, eta ondorio guztietarako.

2.1.2. MOZKINETAN, SALMENTETAN, ERAGIKETETAN, SARRERETAN ETA ANTZEKO KONTZEPTUETAN PARTAIDETZA IZATEKO AHALMENA EMATEN DUTEN AKTIBOEK SORTZEN DITUZTEN ETEKINAK

Aktiboen etekinak kapital higigarriaren etekintzat hartuko dira eta aurrezkiaren zerga-oinarrian sartuko dira; salbuespena: estatutuak direla bide edo sozietatearen organoaren erabakiaren bidez erakundearen mozkinetan, salmentetan, eragiketetan, sarreretan edo norberaren lanaren ordainsarietan ez beste kontzeptuetan partaidetza izateko ahalmena ematen duten akzio askatuek ematen dituztenak.

Gainera, urtean 1.500 euroko salbuespena aplika daiteke, aurreko 2.1.1. atalean azaldutako etekinekin batera.

Bereziki, atal honetan aipatzen diren tituluak hauexek dira: bazkidetzakoak ez izanik, mozkinetan, salmentetan, eragiketetan edo sarreretan partaidetza edukitzeko eskubidea

ematen dutenak, esaterako, fundatzaile-parteak eta gozamen-bonuak. Sozietateen sortzaileek eta sustatzaileek eurentzat gordetzen dituzten eskubide berezi ekonomikoak dira; hauen guztien balioa (izaera guztietakoak batuta) ezin da izan sozietateak lortutako mozkin garbien ehuneko hamar baino gehiago, balantzea oinarritzat hartuta eta legezko erreserbarako kopurua kenduta, eta hamar urtean gehienez.

Bi une bereizi behar ditugu, tratamendu desberdinak jaso behar dituztenak zerga-oinarrian sartzerakoan:

a) *Emate unea* lanaren etekintzat hartuko da fundatzaile eta sustatzaileentzat. Mozkinetan partaidetza izanez gero, beraien balorazioa eskubideari aintzatetsitako partaidetza bera hartzeko bide ematen duen sozietate-kapitalaren balioaren %35 izango da (II kapituluan, *Lanaren etekinak*, bilduta dagoen legez). Horrela lortutako zenbatekoa zerga-oinarri orokorrean sartu behar da.

b) *Sozietatearen mozkinetako partaidetzaren ondorioz etekinak lortzen diren unean* kapital higigarriaren etekintzat hartuko da; urtean 1.500 euroko salbuespena aplika daiteke gehienez. Diferentzia positiboa aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu behar da.

ADIBIDEA:

RRSA sozietatearen kapitala 250.200 eurokoa da. Kapital horren adierazgarri 25.020 akzio eman ditu; bakoitzaren balio izendatua 10 euro da. 2021ko ekitaldian, sozietatea sortu zen urtean, AA andreak fundatzaile-titulu bat jaso zuen sozietatea sustatzen egindako lanaren ordain gisa; tituluak %10eko partaidetza ematen du sozietatearen irabazietan.

2024ko ekitaldian RRSA sozietateak irabaziak banatu ditu: 8.000 euro.

EBAZPENA:

2021eko ekitaldia. Sozietatea sortu eta AA andreari titulua eman zitzaion unea

250.200 € (sozietatearen kapitalaren %100) —— 0,9 (mozkinen portzentajea)

X kapitala ———————————————— 0,1 (mozkinen portzentajea)

$$X = \frac{250.200 \times 0,1}{0,9} = 27.800 €$$

Lanaren etekin osoa = 0,35 x 27.800 = 9.730 €

Zerga-oinarri orokorrean sartu behar da.

2024ko ekitaldia. AA andreak mozkinak jaso dituen unea

Kapital higigarriaren etekin osoa = 8.000 x 0,1 = 800 €

Ez badu beste etekinik 2.1.1. eta 2.1.2. ataletakoak baino, ez du inolako etekinik sartuko, kontzeptu horiengatik, aurrezkiaren zerga-oinarrian, osorik salbuetsita daudelako.

Mozkinen dibidendu eta partaidetzen ziozko salbuespena

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 9. artikuluaren 24. atalean erregulatu den 1.500 euroko salbuespena era bateratuan aplikatuko litzateke kapitulu honetako 2.1.1 eta 2.1.2. ataletan sartzen diren kontzeptuen etekin oso guztietan.

Urteko salbuespena: 1.500 euro gehienez. Baterako aplikazioa	
Salbuetsitako errentak	- Mota guztietako erakundeen dibidenduak, batzarretara joateagatiko primak eta mozkinetako partaidetzak. - Estatutuak direla bide edo sozietatearen organoaren erabakiaren bidez erakundearen mozkinetan, salmentetan, eragiketetan, sarreretan edo norberaren lanaren ordainsarietan ez beste kontzeptuetan partaidetza izateko ahalmena ematen duten aktiboek sortzen dituztenak.
Salbuetsita ez dauden errentak	- Talde inbertsioko erakundeek banatutako dibidenduak eta mozkinak. - Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko maiatzaren 15ean finantza-tresnen merkatuez emandako 2014/65/EB Zuzentarauan azaldutako bigarren mailako balore merkatu ofizialetan negoziatzeko onartutako balore edota partaidetzen dibidenduak eta mozkinak, baldin eta ordaindu aurreko bi hiletan eskuratu badira eta ordaindu ondoko bi hiletan balore homogeneoak eskualdatu badira. - Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko maiatzaren 15ean finantza-tresnen merkatuez emandako 2014/65/EB Zuzentarauan azaldutako bigarren mailako balore merkatu ofizialetan negoziatzeko onartutako balore edota partaidetzen dibidenduak eta mozkinak, baldin eta ordaindu aurreko urtebetean eskuratu badira eta ordaindu ondoko bi hiletan balore homogeneoak eskualdatu badira. - Kooperatibek beren kideei kideok egindako ekarpenengatik ordaindutako interesa.

ADIBIDEA:

2024ko maiatzaren 7an DD andreak Espainiako burtsan kotizatzen duen JJSA enpresaren 5.000 akzio erosi zituen %112an; akzio bakoitzaren balio izendatua 10 eurokoa zen. Ekainaren 20an enpresak dibidenduak banatu zituen: 0,65 euro akzioko.

DD andreak bi aukera ditu:

- JJSA enpresaren akzioak bere ondarean mantentzea.
- JJSA enpresaren akzioak saltzea 2024ko uztailaren 15ean, % 100ean.

EBAZPENA:

Eskuraketa-balioa = 5.000 x 10 x 1,12 = 56.000 €

Jasotako dibidendua = 5.000 x 0,65 = 3.250 €

Etekin osoa = 3.250 €

- JJSA enpresaren akzioak ondarean mantentzen badira:

  Aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu beharreko etekin osoa = 3.250 - 1.500 = 1.750 €

- JJSA enpresaren akzioak saltzen badira 2024ko uztailaren 15ean:

  Aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu beharreko etekina = 3.250 €

  Gainera, eskualdaketaren ondorioz galera bat gertatuko da ondarean (hurrengo kapituluan aztertuko da gai hori).

2.1.3. ERABILERA EDO GOZAMEN ESKUBIDEAK EDO AHALMENAK ERATUTA EDO LAGATA LORTUTAKO ETEKINAK

Erakunde baten funts propioen partaidetza ordezkatzen duten balore edo partaidetzen gaineko erabilera edo gozamen eskubide edo ahalmenak eratuta edo lagata lortzen diren etekinak kapital higigarriaren etekinak dira, direnak direla haien izena edo izaera.

Kasu horretan erakunde baten akzio edo partaidetza batzuen jabeak aktibo horien gaineko erabilera edo gozamen eskubide errealak eratu ditu edo hirugarren bati laga dizkio inter vivos egintza baten bidez, prezioa edo kontraprestazioa jasota edo doan.

Eragiketa horretan, ondorioz, bi alderdi bereizi behar dira:

a) *Jabe soilarentzat* kapital higigarriaren etekina izango da:

   - Eraketa edo lagapena prezioaren edo kontraprestazioaren bidez egiten bada pertsona jabeak jasoko duen munta osoa aurrezkiaren zerga-oinarrian sartzen da urteroko 1.500 euroko salbuespenaren eskubidetik eduki gabe.

   - Eskubideak doan eratu edo lagaz gero, aurrezkiaren zerga-oinarrian ez da sartu behar ezer.

b) Erakunde baten akzioak edo funts propioetako partaidetzak erabiltzeko edo gozatzeko eskubidea sortu da *gozamendunaren edo lagapen hartzailearen alde*; beraz, titulu

horiek eragiten dituzten dibidenduen eta mozkinen titularra da. Ondorioz, kapital higigarriaren etekinak jaso ditu eta aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu behar dira.

Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiak apirilaren 8an emandako 1/2024 Instrukzioaren 5.1 atalean orokorrean hitz egiten da erabilerarako edo gozamenerako eskubide errealez, baina, hala ere, guztiz argigarria gerta daiteke kasu honetarako ere:

"*a) Erabilera edo gozamen eskubide errealak eratu eta lagatzearen ondoriozko etekinak kapitalaren etekinak dira. Eskubide errealaren lagapentzat hartuko da ondasun baten jabeak gainontzeko bati aldi jakin baterako edo bizi osorako egiten diona.*

Hala ere, erabilera edo gozamen eskubide erreala eskualdatzeak ondarearen irabazia edo galera sortzen du. Hori dela eta, horrelako kasuetan eskualdaketaz ari garelarik besterentzeaz ari garela ulertu behar da, baina ondasunaren jabeak barik, eskubide errealaren titularrak egindako besterentzeaz.

b) Erabilera edo gozamen eskubide erreal bat irabaziak lortuz eratzen duenari egotzi beharreko etekina.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 30. eta 34.c) artikuluetan ezarri denaren arabera higiezinen edo kapital higigarriaren etekin osotzat hartuko dira ondasun higiezinen edo erakunde baten fondoetako partaidetzaren gainean, hurrenez hurren, erabilera edo gozamen eskubide edo ahalmenak eratuta edo haiek lagata lortzen diren guztiak. Kasu honetan, lagatzaileak zenbatekorik jaso ez duela kontuan hartuta, aipatutako artikuluetan xedatutakoaren arabera, ez du etekinik gordailatu beharko kontzeptu horregatiko zerga-oinarrian (Zergaren Araudiko 7. artikuluan kostubidezkotasun-presuntzioari buruz xedatutakoa salbu)."

2.1.4. BESTE EDOZEIN ONURA

Atal honetan aurreko ataletan sartu gabeko onurak sartu behar dira, hain zuzen ere erakunde bateko bazkide, akziodun, kide elkartu edo partaide izateagatik jasotzen direnak.

2.1.5. JAULKIPEN-PRIMAREN BANAKETA

Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2014ko maiatzaren 15eko 2014/65/EB Zuzentarauan zehaztutako balioen merkatu arautuetako batean negoziaziorako onartutako balioak

Akzio edo partaidetzen jaulkipen-primaren banaketaren ondorioz lortutako zenbatekoak gutxitu egingo du banaketa horrek ukitutako akzio edo partaidetza bakoitzaren eskuraketa-balioa, banaka hartuta, hura deuseztatu arte, eta handik atera daitekeen soberakina kapital higigarriaren etekin gisa zergapetuko da. Beraz, kasu desberdin bi egon daitezke, kontuan hartuta jaulkipen-primaren banaketan lortutako zenbatekoa titulu bakoitzaren eskuraketa-balioa baino handiagoa izatea edo ez.

a) Jaulkipen-primaren banaketan lortutako zenbatekoa ez du titulu bakoitzaren eskuraketa-balioa baino handiagoa.

Jaulkipen-prima banatzean eskuratutako zenbatekoa $\leqslant$ Eskurapen balioa

Jaulkipen-prima banatzean eskuratutako zenbatekoak murriztu egingo du dagozkion akzioaren eskurapen-balioa, etorkizuneko eskualdatzeetarako.

Eskurapen balio berria = Eskurapen balioa – Jaulkipen prima banatzean eskuratutako zenbatekoa

Jaulkipen-prima banatzean eraginpean geratu diren akzioa gerora eskualdatzen bada, eguneratutako eskurapen-balioa haren parte diren osagai positibo eta negatiboak sortu ziren urteari dagozkion eguneratze-koefizienteak aplikatuz lortuko litzateke:

Eskurapen balio eguneratu berria = Eskurapen balioa x Eskurapena egin zen urteko eguneratze koefizientea – Jaulkipen prima banatzean eskuratutako zenbatekoa x Jaulkipen prima banatu zen urteari dagokion eguneratze koefizientea

b) Jaulkipen-primaren banaketan lortutako zenbatekoa titulu bakoitzaren eskuraketa-balioa baino handiagoa da.

Jaulkipen-prima banatzean eskuratutako zenbatekoa > Eskurapen balioa

Kasu honetan, jaulkipen-primaren banaketak bi ondorio eragiten ditu, eta horien zerga-tratamendua desberdina da:

1. Tituluaren eskurapen-balioa guztiz deuseztatu arte murriztuko da. Alegia, eskurapen-balio berria zero izango da. Hala ere, zehaztu behar da eskurapen-balio berriari eguneratze-koefizienteak aplikatuko zaizkiola eta, ondorioz, eskurapen-balio eguneratua ez dela zero izango; izan ere, azken horien zenbatekoa beste bat izango da, osagai bakoitza, positiboak eta negatiboak, sortu diren urtearen arabera, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Araudiaren 47. artikuluaren 3. zenbakiak ezarri bezala: "*3. Ondareko galera-irabazien zenbatekoa kalkulatzeko Zergari buruzko Foru Arauko 47. artikuluan ezarritako balorazio-arau bereziak aplikatzen badira, eguneratze-koefizienteak aplikatu behar dira foru arau horretako 45. artikuluan ezarritakoaren arabera, hain zuzen ere eskuraketa-balioa kalkulatzeko kontuan hartu behar diren zenbateko positibo eta negatiboak gertatzen diren urteei dagozkienak*".
2. Tituluaren eskurapen-balioaren gaineko gaindikina edozein erakunde-motatako funts propioetako partaidetzaren ondoriozko kapital higigarrien etekin gisa zergapetuko da. Ezin da aplikatu urteroko 1.500 euroko salbuespena.

ADIBIDEA:

2008 ekitaldian RR jaunak PASA sozietatearen 1.000 akzio erosi zituen; 10 euro ordaindu zituen bakoitzeko eta 2009 ekitaldian, beste 1.000 akzio erosi zituen; 11 euro ordaindu zituen bakoitzeko.

2019. urtean PASA sozietateak jaulkipen-primaren erreserbaren zati bat akziodunen artean banatzea erabaki zuen: 7 euro eman zituen akzioko.

2024an PASA sozietateak jaulkipen-primaren gainerako guztia banatu du: 5 euro akzioko.

2024ko abenduaren 10ean, RR jaunak bere 2.000 akzioak saldu zituen, bakoitza 10 euroan, alegia, kotizazio-balioa bezala.

EBAZPENA:

2008. urtea. PASAko akzioen eskurapena

Eskurapen balioa =1.000 x 10 = 10.000 €

2009. urtea. PASAko akzioen eskurapena

Eskurapen balioa = 1.000 x 11 = 11.000 €

2019. urtea. Jaulkipen-primagatiko erreserbaren zati baten banaketa

Lortutako zenbatekoa = 2.000 x 7 = 14.000€

Ez da sortu kapital higigarriaren etekinik, baina akzioen eskurapen-balioa 14.000 euro gutxiago da. Hau da, jaulkipen-primaren banaketaren ondorioa tituluak eskualdatu arte geroratu da, kasu honetan.

2008an eskuratutako akzioen balioa = 10.000 – 7.000 = 3.000

2009an eskuratutako akzioen balioa = 11.000 – 7.000 = 4.000

2024/02/01. Jaulkipen-primagatiko erreserbaren gainerako zatiaren banaketa

Lortutako zenbatekoa = 2.000 x 5 = 10.000 €

Aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu beharreko kapital higigarriaren etekin garbia = 10.000 – (3.000 + 4.000) = 3.000 €

RR jaunak kapital higigarriaren etekina lortu du: 3.000 euro. Errentari ez zaio atxikipenik egin beharko, eta ez du urteko 1.500 euroko salbuespenerako eskubidea sortuko.

Noizbait eskualdatuz gero, PASA sozietatearen eskurapen-balioa zero izango da:

2008an eskuratutako akzioen balioa = 10.000 – 7.000 – 3.000= 0

2009an eskuratutako akzioen balioa = 11.000 – 7.000 – 4.000= 0

2024/12/10. PASA sozietatearen 2.000 akzioen eskualdatzea

Ondare irabazia = Eskualdatze balioa – Eskurapen balio eguneratua

Eskualdatze balioa= 2.000 x 10 = 20.000 €

2008an erositako akzioen eskurapen balio eguneratua = Eskurapen balioa x 2008. urteko eguneratze koefizientea – 2019. urteko jaulkipen primaren banaketaren zenbatekoa x 2019. urteko eguneratze koefizientea – 2024. urteko jaulkipen primaren banaketaren zenbatekoa x 2024. urteko eguneratze koefizientea = 10.000 x 1,37 – 7.000 x 1,197 – 3.000 x 1,000 = 13.700 – 8.379 – 3.000 = 2.321 €

Ondare irabazia = 10.000 – 2.321 = 7.679 €

2009an erositako akzioen eskurapen balio eguneratua = Eskurapen balioa x 2009. urteko eguneratze koefizientea – 2019. urteko jaulkipen primaren banaketaren zenbatekoa x 2019. urteko eguneratze koefizientea – 2024. urteko jaulkipen primaren banaketaren zenbatekoa x 2024. urteko eguneratze koefizientea = 11.000 x 1,366 –7.000 x 1,197 – 4.000 x 1,000 = 15.026 – 8.379 – 4.000 = 2.647 €

Ondare irabazia = 10.000 – 2.647 = 7.353 €

Ondare Irabazi Osoa = 15.032 €

Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2014ko maiatzaren 15eko 2014/65/EB Zuzentarauan zehaztutako balioen merkatuetako batean negoziaziorako onartuta ez dauden balioak

Prima-banaketaren egunaren aurretik itxitako ekitaldiari dagokion akzio edo partaidetzen funts propioen balioaren eta eskurapen-balioaren arteko diferentzia positiboa denean, lortutako zenbatekoa edo akzioen edo partaidetzen jaulkipen-primaren banaketaren ondorioz jasotako ondasun edo eskubideen merkatuko balio arrunta kapital higigarriaren etekintzat hartuko da, diferentzia horren mugarekin, eta azken horren gaindikinak eskurapen-balioa gutxituko du, harik eta deuseztatu arte.

Gainerako kasuetan, alegia, diferentzia hori positiboa ez denean, jaulkipen-primaren banaketaren ondorioz lortutako zenbatekoak murriztu egingo du tituluen eskurapen-balioa, harik eta deuseztatu arte.

Diferentzia hori kalkulatzeko, funts propioen balioa murriztu egingo da, hala badagokio, honako zenbateko hauetan:

a) Jaulkipen-primaren banaketaren egunaren aurretik banatutako onuren zenbatekoa, funts propio horietan jasotako erreserbetatik datozenak.

b) Legez eskuragarri ez dauden erreserben zenbatekoa, erreserba horiek akzio edo partaidetzak eskuratu ondoren sortu diren funts propioetan jasota daudela.

Horrenbestez, kasu honetan, bi egoera desberdin daude, jaulkipen-primaren banaketari aplikatu beharreko zerga-tratamenduari dagokionez, prima-banaketaren egunaren aurretik itxitako ekitaldiari dagokion akzio edo partaidetzen funts propioen balioaren eta eskurapen-balioaren arteko diferentzia positiboa izan ala ez kontuan hartuta:

a) Prima-banaketaren egunaren aurretik itxitako ekitaldiari dagokion akzio edo partaidetzen funts propioen balioaren eta eskurapen-balioaren arteko diferentzia positiboa da.

$$\text{Itxitako azken ekitaldiko funts propioen balioa} - \text{Eskurapen balioa} > 0$$

Jaulkipen-primaren banaketaren ondorioz lortutako zenbatekoa kapital higigarriaren etekintzat hartuko da, diferentzia positibo horren mugaraino, eta horren gaindikinak murriztu egingo du titulu horien eskurapen-balioa, harik eta deuseztatu arte.

Hemen zehaztutako kapital higigarriaren etekina aurrezpenaren zerga-oinarrian sartuko da, edozein erakundetako funts propioetako partaidetzaren ondoriozkoen gisa. Ezin da aplikatu urteroko 1.500 euroko salbuespena.

<table>
<tr><td colspan="2">Itxitako azken ekitaldiko funts propioen balioa – Eskurapen balioa > 0</td></tr>
<tr><td>Jaulkipen prima banatzean eskuratutako zenbatekoa ⩽ (Itxitako azken ekitaldiko funts propioen balioa– Eskurapen balioa)</td><td>Jaulkipen prima banatzean eskuratutako zenbatekoa → Edozein erakundetako funts propioetako partaidetzaren ondoriozko kapital higigarriaren etekina.</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Jaulkipen prima banatzean eskuratutako zenbatekoa > (Itxitako azken ekitaldiko funts propioen balioa – Eskurapen balioa)</td><td>(Itxitako azken ekitaldiko funts propioen balioa – Eskurapen balioa) → Edozein erakundetako funtsetako partaidetzaren ondoriozko kapital higigarriaren etekina.</td></tr>
<tr><td>[Jaulkipen prima banatzean eskuratutako zenbatekoa - (Itxitako azken ekitaldiko funts propioen balioa – Eskurapen balioa)] → Eskurapen-balioa murrizten du, geroko eskualdatzeetarako, harik eta deuseztatu arte; gaindikina kapital higigarriaren etekin gisa zergapetuko da.</td></tr>
</table>

Jaulkipen-primaren banaketaren ondoren dibidenduak jasotzen badira, bere ondarean dauden akzio edo partaidetzei dagokienez, lortutako zenbatekoak murriztu egingo du, akzio edo partaidetza horiei dagokien eta aurretik konputaturiko kapital higigarriaren mugarekin, horien eskurapen-balioa, aurretik deskribatutako moduan.

b) Prima-banaketaren egunaren aurretik itxitako ekitaldiari dagokion akzio edo partaidetzen funts propioen balioaren eta eskurapen-balioaren arteko diferentzia ez da positiboa.

Itxitako azken ekitaldiko funts propioen balioa – Eskurapen balioa ⩽ 0

Jaulkipen-primaren banaketaren ondorioz lortutako zenbatekoak akzioen edo partaidetzen eskurapen-balioa murriztuko du, deuseztatu arte. Gaindikinik badago, kopuru hori kapital higigarriaren etekin gisa zergapetuko da.

ADIBIDEA:

ASA enpresak ez du araututako merkatuetan kotizatzeko onarpenik; 2016ko urtarrilaren 1ean funts propioen honako banaketa hau aurkeztu zuen:

Funts propioak	Zenbatekoa (€)
Kapital soziala (100)	30.000
Legezko erreserba (112)	6.000
Borondatezko erreserbak (113)	2.000
Guztizkoa	38.000

Kapital sozialak 3.000 akzio ditu, bakoitzak 10 euroko balio nominala.

2016ko urtarrilaren 2an, ASA enpresaren kapitala hazi egin zen, eta 1.000 akzio eman ziren, bakoitza 10 euroko balio nominalarekin eta % 60ko primarekin. Osorik harpidetu zuen XX andreak.

2016ko abenduaren 31n, ASA enpresak funts propioen honako banaketa hau izan zuen:

Funts propioak	Zenbatekoa (€)
Kapital soziala (100)	40.000
Jaulkipen-prima (110)	6.000
Legezko erreserba (112)	8.000
Borondatezko erreserbak (113)	2.000
Guztizkoa	56.000

2024ko ekainean, jaulkipen-prima banatu zen ASA sozietateko bazkideen artean. 2023ko abenduaren 31n, ASA enpresak funts propioen honako banaketa hau izan zuen:

A Kasua

69.000 euroko funts propioak banatzen direnean:

Funts propioak	Zenbatekoa (€)
Kapital soziala (100)	40.000
Jaulkipen-prima (110)	6.000
Legezko erreserba (112)	8.000
Borondatezko erreserbak (113)	15.000
Guztizkoa	69.000

B Kasua

74.000 euroko funts propioak banatzen direnean:

Funts propioak	Zenbatekoa (€)
Kapital soziala (100)	40.000
Jaulkipen-prima (110)	6.000
Legezko erreserba (112)	8.000
Borondatezko erreserbak (113)	20.000
Guztizkoa	74.000

C Kasua

59.000 euroko funts propioak banatzen direnean:

Funts propioak	Zenbatekoa (€)
Kapital soziala (100)	40.000
Jaulkipen-prima (110)	6.000
Legezko erreserba (112)	8.000
Borondatezko erreserbak (113)	5.000
Guztizkoa	59.000

Kapital higigarriaren etekin garbia zehaztu aurreko 3 kasuetan.

EBAZPENA:

Akzioen eskurapen-balioa, XX andreak ordaindutakoa: Balio nominala + jaulkipen prima = 10 + 6 = 16 €

XX andreak ordaindutako eskurapen balio osoa = 1.000 x 16 = 16.000 €

Banatu beharreko jaulkipen primaren zenbatekoa: 6.000 € → Jaulkipen primaren zenbatekoa/Akzioa = 6.000/4.000 = 1,5 €/akzio

XX andreak jaulkipen primaren zenbatekoagatik eskuratutako zenbateko osoa: 1.000 x 1,5 = 1.500 €

A Kasua - 2023ko abenduaren 31n funts propioen balioa 69.000 eurokoa denean.

Jaulkipen-primaren banaketaren egunaren aurretik itxitako azken balantzeari dagokion funts propioen balioa 69.000 eurokoa da. Zenbateko hori gutxitu egin beharko da XX andreak akzioak eskuratu ondoren sortu diren eta legez xedaezin diren erreserben zenbatekoan. Horretarako, akzioak eskuratzen dituenean, legezko erreserbaren balioa (112) 6.000 eurokoa da, eta gerora 8.000 eurokoa; ondorioz, zenbateko horri 2.000 euro kendu beharko zaizkio → Itxitako azken ekitaldiko funts propioen balioa = 69.000 – 2.000 = 67.000 €

Itxitako azken ekitaldiko funts propioen balioa / Akzioa = 67.000/4.000 = 16,75 €

Itxitako azken ekitaldiko funts propioen balioa – Eskurapen balioa = 16,75 – 16 = 0,75 €

Beraz, XX andreak jasotako 1,5 euroetatik, akzioko, 0,75 euro erakundeko funts propioetako partaidetzaren ondoriozko kapital higigarriaren etekintzat hartuko da, eta 0,75 euro murriztuko dute akzioen eskurapen-balioa, etorkizuneko eskualdatzeetarako.

Kapital higigarriaren etekina = 1.000 x 0,75 = 750 €

Eskurapen balio berria = 16 – 0,75 = 15,25 €

Gerora XX andreak akzioak eskualdatzen baditu, eskurapen-balioaren kalkulua honela egin beharko da:

Eskurapen balio eguneratua = 16 x 2016 ekitaldiko eguneratze koefizientea – 0,75 x 2023 ekitaldiko eguneratze koefizientea

B Kasua - 2023ko abenduaren 31n funts propioen balioa 74.000 eurokoa denean.

Jaulkipen-primaren banaketaren egunaren aurretik itxitako azken balantzeari dagokion funts propioen balioa 74.000 eurokoa da. Zenbateko hori gutxitu egin beharko da XX andreak akzioak eskuratu ondoren sortu diren eta legez xedaezin diren erreserben zenbatekoan. Horretarako, akzioak eskuratzen dituenean, legezko erreserbaren balioa (112) 6.000 eurokoa da, eta gerora 8.000 eurokoa; ondorioz, zenbateko horri 2.000 euro kendu beharko zaizkio → Itxitako azken ekitaldiko funts propioen balioa = 74.000 – 2.000 = 72.000 €

Itxitako azken ekitaldiko funts propioen balioa / Akzioa = 72.000/4.000 = 18 €

Itxitako azken ekitaldiko funts propioen balioa – Eskurapen balioa = 18 – 16 = 2 €

Beraz, XX andreak jasotako 1,5 euroak, akzioko, edozein erakunde-motatako funts propioetako partaidetzaren ondoriozko kapital higigarriaren etekintzat hartuko dira.

Kapital higigarriaren etekina = 1.000 x 1,50 = 1.500 €

C Kasua - 2023ko abenduaren 31n funts propioen balioa 59.000 eurokoa denean.

Jaulkipen-primaren banaketaren egunaren aurretik itxitako azken balantzeari dagokion funts propioen balioa 59.000 eurokoa da. Zenbateko hori gutxitu egin beharko da XX andreak akzioak eskuratu ondoren sortu diren eta legez xedaezin diren erreserben zenbatekoan. Horretarako, akzioak eskuratzen dituenean, legezko erreserbaren balioa (112) 6.000 eurokoa da, eta gerora 8.000 eurokoa; ondorioz, zenbateko horri 2.000 euro kendu beharko zaizkio → Itxitako azken ekitaldiko funts propioen balioa = 59.000 – 2.000 = 57.000 €

Itxitako azken ekitaldiko funts propioen balioa /Akzioa = 57.000/4.000 = 14,25 €

Itxitako azken ekitaldiko funts propioen balioa – Eskurapen balioa = 14,25 – 16 = - 1,75 €

Beraz, XX andreak jasotako 1,5 euroek murriztu egingo dute akzioen eskurapen-balioa etorkizuneko eskualdatzeetarako → Eskurapen balio berria= 16 – 1,5= 14,5 €

Gerora XX andreak akzioak eskualdatzen baditu, eskurapen-balioaren kalkulua honela egin beharko da:

Eskurapen balio eguneratua = 16 x 2016 ekitaldiko eguneratze koefizientea – 1,5 x 2024 ekitaldiko eguneratze koefizientea

Sozietateen gaineko zergan karga-tasa orokorra aplikagarri ez duten kapital aldakorreko inbertsio-sozietateen akzioak

Sozietateen gaineko zergan karga-tasa orokorra aplikagarri ez duten kapital aldakorreko inbertsio-sozietateen akzioen jaulkipen-primaren banaketaren kasuetan, zerga-oinarrian sartuko da eskuratutako zenbateko osoa, eta ez da aplikagarria izango akzioen eskurapen-balioaren murrizketarik.

Zerga-tratamendu hau Batasuneko beste estatu batzuetan erregistratutako inbertsio kolektiboko erakundeei (kapital aldakorreko inbertsio-sozietateen baliokide direnei) ere aplikatuko zaie, inbertsiogile talde murritzak direla eta dituzten mugak gorabehera, beraien akzioak eskuratzen, lagatzen edo erreskatatzen direnean. Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2009ko uztailaren 13ko 2009/65/EE Zuzentarauak (balio higigarrietako inbertsio kolektiboko erakunde batzuei buruzko lege, arau eta administrazio xedapenak koordinatu dituenak) araupetutako sozietateei kasu guztietan aplikatuko zaie.

2.1.6. EKARPENAK ITZULTZEA HELBURU DUTEN KAPITAL-MURRIZKETETATIK ERATORRITAKO GEHIEGIZKO POSIBLEAK

Ekarpenak itzultzea helburu duten kapital-murrizketetatik eratorritako gehiegizko posibleak kapital higigarriaren etekinak dira. Ondare irabazi eta galeren kapituluan zehatzago azalduko dira kapital higigarriaren etekinak.

Hala ere, hurrengo koadroan laburbilduta dago kapital-murrizketa horien zerga-ordainketa modua, eta horietatik eratorritako gehiegizko posibleak.

<table>
<tr><td colspan="2">Ekarpenak itzultzea helburu duten kapital-murrizketak</td></tr>
<tr><td colspan="2">Balioen merkatu arautuetan negoziatzeko onetsitako balioak</td></tr>
<tr><td colspan="2">1. Ez da banatu gabeko mozkinen ziozkoa</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Ekarpenen itzulketa-zenbatekoa ⩽ Eskurapen-balioa</td><td>Itzulketaren zenbatekoak edo jasotako eskubideen itzulketaren zenbatekoak edo merkatuko balio normalak gutxitu egiten dute eskurapen-balioa etorkizuneko eskualdaketen ondorioetarako.
Eskurapen-balioa etorkizuneko eskualdaketetarako = Jatorrizko eskurapen-balioa – Jasotako zenbatekoa</td></tr>
<tr><td>Ez dago kapital higigarriaren etekinik.</td></tr>
</table>

<table>
<tr><td rowspan="2">Ekarpenen itzulketa-zenbatekoa > Eskurapen-balioa</td><td>Jasotako ondasun edo eskubideen itzulketaren zenbatekoak edo merkatuko balio normalak gutxitu egiten dute tituluen eskurapen-balioa, horiek guztiz ezeztatu arte.
Eskurapen-balioa etorkizuneko eskualdaketen ondorioetarako = 0</td></tr>
<tr><td>Gehiegizkoak erakundeetako funts propioetako partaidetzaren ondoriozko kapital higigarriaren etekin bezala ordaintzen ditu zergak.
Kapital higigarriaren mozkina = Ekarpenen itzulketen zenbatekoa – Eskurapen-balioa
Ez du sortzen urteko 1.500 euroko salbuespena aplikatzeko eskubidea.</td></tr>
<tr><td colspan="2">2. Banatu gabeko mozkinen ziozkoa</td></tr>
<tr><td colspan="2">Edozein erakundeen funts propioetako partaidetzak sortutako etekinak kapital higigarriaren etekinak izango dira.
Dibidenduen, bileretara joategatiko primen eta onuretan parte-hartzearen antzera ordaintzen du.
1.500 euroko salbuespena aplikatzeko eskubidea dauka.</td></tr>
<tr><td colspan="2">Balioen merkatu arautuetan negoziatzeko onetsi gabeko balioak</td></tr>
<tr><td colspan="2">1. Ez da banatu gabeko mozkinen ziozkoa</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Funts propioen balioa azken ekitaldi itxian– Eskurapen-balioa > 0</td><td>Ekarpenen itzulketaren zenbatekoa edo jasotako ondasun edo eskubideen merkatuko balio normala kapital higigarriaren etekina da, edozein erakundetako funts propioetan parte hartzetik eratorria, diferentzia positibo horren mugaraino.
Ez du sortzen urteko 1.500 euroko salbuespena aplikatzeko eskubidea.</td></tr>
<tr><td>Gehiegizkoak eskurapen-balioa gutxitzen du etorkizuneko eskualdaketen ondorioetarako, horiek ezeztatu arte.</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Funts propioen balioa azken ekitaldi itxian– Eskurapen-balioa ⩽ 0</td><td>Ekarpenen itzulketen zenbatekoak edo jasotako ondasun edo eskubideen itzulketaren zenbatekoen merkatuko balio normalak gutxitu egiten dute eskurapen-balioa etorkizuneko eskualdaketen ondorioetarako.
Eguneratutako eskurapen-balioa = Eskurapen-balioa x eskuratutako urteko eguneratze koefizientea – Kapitalaren itzulketa-zenbatekoa x murrizketa urteko eguneratze koefizientea</td></tr>
<tr><td>Gehiegizkoak erakundeetako funts propioetako partaidetzaren ondoriozko kapital higigarriaren etekin bezala ordaintzen ditu zergak.
Ez du sortzen urteko 1.500 euroko salbuespena aplikatzeko eskubidea.</td></tr>
</table>

2. Banatu gabeko mozkinen ziozkoa
Edozein erakundeen funts propioetako partaidetzak sortutako etekinak kapital higigarriaren etekinak izango dira. Dibidenduen, bileretara joategatiko primen eta onuretan parte-hartzearen antzera ordaintzen du. 1.500 euroko salbuespena aplikatzeko eskubidea dauka.

2.2. NORBERAREN KAPITALA HIRUGARRENEI LAGATA LORTUTAKOAK

Kapital propioak hirugarrenei lagaz lortutako etekintzat hartuko dira mota guztietako kontraprestazioak, horien izendapena edo izaera edo zein izanik ere, diruzkoak izan edo gauzazkoak izan (esaterako, interesak eta lagapenaren ordainsari gisa itundutako beste edozein ordainketa mota), bai eta besteren kapitalen erakarpena eta erabilpena adierazten dituen eskualdaketa, itzulketa, amortizazio, truke edo bihurketatik datozen kontraprestazioak ere.

Bereziki, honako etekin hauek:

a) Denetariko igorpen-tresnek sortzen dituzten etekinak, are merkataritzako eragiketetan sortzen direnak ere, endosua edo eskualdaketa egiten den unetik aurrera, kasu honetan izan ezik: endosua edo lagapena hornitzaileentzako kreditu baten ondorioz egiten denean.

b) Denetariko finantza-erakundeetako kontuetatik datozen kontraprestazioak, izendazioa eta izaera gorabehera, finantza-aktiboekin egiten diren eragiketetan oinarritutakoak barne.

c) Finantza-aktiboak berriro erosteko itunarekin egiten diren aldi baterako lagapenek sortzen dituzten errentak.

d) Finantza-erakunde batek bere titulartasuneko kreditu bat erabat edo partez eskualdatu, laga edo transferitzearen ondorioz erakunde horrek ordaindutako errentak.

Beraz, finantza-aktiboetatik sortutako etekinez ari gara, eta finantza-aktibotzat jotzen dira, ondore hauetarako, inoren kapitalak erakarri eta erabiltzea adierazten duten balore negoziagarriak, dokumentatzen diren moduan dokumentatzen direla.

Inoren kapitalak erakarri eta erabiltzearen adierazgarri diren finantza-aktiboak hiru motatakoak izan daitezke: etekin inplizituak dituztenak, etekin esplizituak dituztenak eta etekin mistokoak.

A) Etekin inplizituak dituzten finantza-aktiboak

Kontzeptua

Etekin esplizituarekiko finantza-aktiboetan etekina jaulkipenean ordaindutako zenbatekoaren, lehenengo ezarketa edo endosuaren eta eragiketa batzuk mugaeguneratutakoan konpromisoari jarraiki itzuli beharrekoaren arteko diferentziaren bitartez sortzen da.

Haien etekina inplizituki finkatzen da osorik edo partzialki, besteren baliabideak hartzeko erabilitako balore higigarrien bitartez. Truke edo bihurtze baliotzat hartuko da jasotzen diren baloreen balioa.

Etekin inplizitutzat hartzen dira: jaulkipen, amortizazio edo itzulketa primak.

Ez dira etekin inplizitutzat hartzen: merkaturatzeko primak edo hobariak, jaulkipen-prezioaren gainean egindakoak, baldin eta merkatuko praktiken barruan sartzen badira eta beren osoan diru-sarrera badira honelako finantza-aktiboak jaulki eta zirkulazioan jartzen parte hartzen duen bitartekari edo merkaturatzaile finantzarioarentzat.

Etekin mota hauek nabarmendu daitezke, besteak beste:

a) Finantza-aktiboak berriro erosteko itunarekin egiten diren aldi baterako lagapenek sortzen dituzten errentak. Finantza-aktibo bat erosi edo saltzea, mugaeguneratu baino lehen ezarritako prezio batean berriz saltzeko edo erosteko itunarekin.

b) Zor publikoaren tituluak eskualdatuta lortutako errentak:

   - Altxorraren letrak.
   - Estatuaren obligazioak eta bonuak.

c) Finantza-letrak eskualdatuta lortutako etekinak.

d) Aldizka kupoiak sortzen dituzten edo jaulkipen, amortizazio eta itzulketa primak dauzkaten obligazio edo bonuen eskualdaketaren ondoriozko errentak.

e) Igorpena egiteko edozein tresna, bai eta merkataritzako eragiketetan endosua edo eskualdaketa egiten den uneaz gero sortutako etekinak, endosua edo lagapena hornitzaileentzako kreditu baten ordain gisa egiten denean izan ezik (honelakoetan merkataritzakoa izaten jarraitzen du eta ez da kapital higigarriaren etekinak sortzen dituen finantza-aktiboa).

f) Oro har, atal honetan azaldutako aktiboen ondoriozko errentak, deskontuan jaulkiz gero.

Ez da sortzen kapital higigarriaren etekinik zergadunaren heriotza dela eta besteren kapitalak erakarri eta erabiltzearen adierazgarri diren aktiboak kosturik gabe eskualdatzen direnean. Ez dago etekinik ezta honako kasu honetan ere: kostu gabeko eskualdaketa komisarioak testamentu-ahalordea edo oraingo eraginkortasuneko oinordetza-tituluren bat erabiltzearen ondorioz gertatzen denean (Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 5. artikuluan ezarritakoarekin bat etorriz).

Halaber, ez da kapital higigarrien etekin negatiborik konputatuko aktibo horien "inter vivos" kostu gabeko eskualdaketaren ondorioz.

Oraingo eraginkortasuneko oinordetza-tituluen bidezko irabazizko eskualdaketetan, besteren kapitalaren erakarketa eta erabilera ordezten dituzten aktiboen eskualdatzaileari dagokionez eskuraketa-balioa, hurrengo eskualdaketetarako, dohaintza-emaileak dohaintza-hartzaileari ematean dutena izango da.

Dena dela, dohaintza-hartzaileak aktibo horiek eurak dohaintza-emailea hil aurretik transmititzen baditu dohaintza-hartzailea subrogatu egingo da, eskuraketaren balioei eta datei dagokienez, dohaintza-emailearen posizioan, gaur egungo eragingarritasunarekin

oinordetza-itunaren aurretik horrek zituenak kontserbatuz. Subrogazio hori gertatuko da baita aktiboen transmisioa horien amortizazioagatik edo iraupenagatik gertatzen denean ere.

Etekinen integrazioa

Etekintzat konputatuko da baloreen eskualdaketa, itzulketa, amortizazio, truke edo bihurketa balioaren eta eskuraketa edo harpidetza balioaren arteko diferentzia.

Etekinaren zenbatekoa zehazteko, kontuan hartu beharko dira eskuratze edo besterentze gastu osagarriak, behar bezala frogatzen badira.

Horrela lortzen diren etekinak aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu behar dira; salbuespena: Sozietateen gaineko Zergaren araudiaren arabera, zergadunarekin lotutako erakundeek emandako etekinak zerga-oinarri orokorrean sartu behar dira.

Etekin inplizitua	
Etekin osoa = (Eskualdaketa, amortizazio, truke edo bihurketa balioa – Besterentzearen gastu gehigarriak) – (Eskuraketa edo harpidetzaren balioa+ Eskuraketaren gastu gehigarriak)	
(Eskualdaketa balioa – Eskualdaketa gastuak) – (Eskuraketa balioa + Eskuraketa gastuak) $\geqslant 0$	Emaitza aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu behar da.
(Eskualdaketa balioa – Eskualdaketa gastuak) – (Eskuraketa balioa + Eskuraketa gastuak) < 0	a) Oro har: emaitza aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu behar da. b) Zergadunak eskualdaketaren aurreko edo ondoko bi hiletan finantza-aktibo homogeneoak eskuratu baditu: zergadunak bere ondarean dituen finantza-aktiboak eskualdatu ahala integratu behar dira.

B) Etekin esplizituak dituzten finantza-aktiboak

Kontzeptua

Norberaren kapitalak hirugarrenei lagatzeagatik kontraprestazio gisa itundutako ordainsariak edo korrituak, hain zuzen ere etekin inplizitu ez direnak, sortzen dituzten finantza-aktiboak.

Besteak beste:

a) Mota guztietako finantza-erakundeek emandako korrituak, finantza-aktiboen eragiketetan oinarritutakoak barne. Adibidez:
   - Kontu korronteak.
   - Kontu korronte bereziak.
   - Aurrezki libretak edo kontuak.
   - Ordainketa handiko kontuak.

- Finantza-kontuak. Horrelako kontuetako saldoak zor publikoan inbertituta egon ohi dira.
- Eperako ezarpenak.

b) Mota guztietako finantza-erakundeek emandako gauzazko ordainsariak. Hauxe konputatu behar da: merkatuko balioaren eta kontura egindako sarreraren batura. Merkatuko balio normala inolaz ere ezin da izan ordaintzaileak jasandako kostua baino gutxiago (zergak eta gastuak barne).

c) Errenta finkoko tituluen korrituak, kupoiak eta gainerako aldizkako etekin guztiak.

d) Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko zazpigarren xedapen iragankorra dela bide benetako atxikipena %1,2koa duten finantza-aktiboen korrituak. Araubide bereziko obligazioak dira, gehienak enpresa elektrikoek eta autopistek jaulkitakoak. Hain zuzen ere, sortzen dituzten etekin osoei %1,2ko atxikipena aplikatzen zaie eta kuota osoan etekinen %22,8 kentzeko eskubidea ematen dute atxikipen eratxikigarriak direla eta.

e) Hirugarrenei emandako maileguen korrituak.

f) Finantza-erakundeek beren kredituak, osorik edo zatika, eskualdatu, laga edo transferitzeagatik ordaintzen dituzten errentak. Eragiketa horretan finantza-erakunde batek (lagatzaileak) beste bati (lagapen-hartzaileari) lagatzen dio pertsona edo erakunde bati (lagatako zorduna) emandako kreditu bat, osorik edo zati bat, eta ondorioz zordunaren hartzekodun bihurtzen da.

g) Lehentasunezko partaidetzen ondoriozko etekinak.

Etekinen integrazioa

Diruzko ordainsariak, oro har, lortutako etekinen guztizko zenbatekoa aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu behar dira. Arau honetatik salbu daude Sozietateen gaineko Zergaren araudiaren arabera zergadunari lotutako erakundeek emandako etekinak; horiek zerga-oinarri orokorrean integratu behar dira.

Gauzazko ordainsarien kasuan, horrelako ordainsarien balorazioa aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu behar da (balorazioa Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan ezarritakoarekin bat etorriz egin behar da). Konturako sarrera jasanarazi ez bazaio, hori ere sartu behar da.

Mendeko finantza-ekarpenetik eragindako etekinei aplikatu beharreko zerga-araubidea

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Forua Arauak, 27. xedapen gehigarrian, mendeko finantza-ekarpenen ondorioz pertsona fisikoek lortutako etekinei aplikatu beharreko zerga-araubidea xedatzen du.

Gainera, 28. xedapen gehigarrian, mendeko finantza-ekarpenetatik eta lehentasunezko partaidetzatik eta mendeko zorretik lortutako errenta negatiboak integratu eta konpentsatzeko araubidea ezartzen da.

Finantzaketa-produktu horien zerga-ordainketa zehatzago azaltzen da eskuliburu honen

eranskinetan: "*Mendeko finantza-ekarpenak, Lehentasunezko partaidetzak eta Mendeko zorra*".

C) Etekin mistoko finantza-aktiboak

Aurreko A) eta B) ataletan azaldutako ezaugarriak dituzten finantza-aktiboak dira; etekina esplizitua edo inplizitua den zehazteko urtean sortzen duten kopurua hartzen da aintzat, hain zuzen ere jaulkipenean indarrean egon den tasa baino gutxiago edo gehiago izan den.

Beraz, atxikipenaren ondoreetarako etekin esplizituko finantza aktiboen araubidea beteko dute urtero ekoitziko duten izaera horretako eragingarria jaulkipena egiten den unean indarrean egongo den erreferentziako oinarria bera edo altuagoa denean, nahiz eta jaulkipen, amortizazio edo itzultze baldintzetan era inplizituan beste etekin osagarriren bat ezarri. Erreferentzia-oinarri hori hau izango da:

a) Aurreko hiruhilekoan egin den azken enkanteko emaitzako batez besteko prezio haztatuari, biribildua, dagokion oinarri eragingarriaren %80, hauei dagokienez:

   - Estatuko Bonoak, hiru urterakoak, lau urtetik edo hortik beherako epeko finantza aktiboak badira.
   - Estatuko Bonoak, bost urterakoak, lau urtetik gorako baina zazpi urtetik beherako epeko finantza aktiboak badira.
   - Estatuko Obligazioak, hamar, hamabost edo hogei urterakoak, epe horretatik gorako epeko aktiboak badira.

   Ezinezkoa bada eperen batentzat inolako erreferentzia-oinarria ezartzea planeatu den jaulkipenetik hurbilen dagoen epea aplikatuko da.

b) %40 etekin mistoko zor publikoa bada; horien kupoiak eta zenbateko amortizatua erreferentzia moduan prezioen indize bat hartuta kalkulatzen dira.

Etekin aldakor edo flotakorra duten finantza-aktiboen kasuan, beraiek etekin esplizitua edo inplizitua diren zehazteko, eragiketaren benetako korritu gisa barne etekinaren tasa hartuko da, eta jite esplizituko etekinak bakarrik hartuko dira kontuan eta, behar izanez gero, tasa kalkulatuta sortzen diren etekinen behin betiko zenbatekoa aldian-aldian finkatzeko dagoen parametroaren hasierako balorazioaren arabera.

BALORE MAILEGUAK (2/2004 FORU ARAUA, APIRILAREN 23KOA; BIGARREN XEDAPEN GEHIGARRIA)

Kontzeptua

Baloreak mailegatzea finantza-jarduera da. Jarduera honek eragina du bai mota guztietako entitateen funts propioetako partaidetzek sortzen dituzten etekinetan, bai norberaren kapitalak hirugarrenei lagata lortzen direnetan, bai hurrengo kapituluan azalduko diren ondareko irabazi zein galeretan.

Oro har, hauxe da balore-mailegua: mailegari batek komisio baten trukean aldi baterako

lagatzea titulu bat edo batzuk mailegu-hartzaile bati, honek aldi jakin bat pasatutakoan edo eskatzen zaionean tituluak itzultzeko konpromisoa hartzen duela. Halaber, maileguaren indarraldian mailegu-hartzaileak jasotzen dituen mozkinen konpentsazioak emateko sistema ezartzen da.

Honelako eragiketetan apirilaren 23ko 2/2004 Foru Arauak bigarren xedapen gehigarrian ezartzen duen guztia bete behar da.

Maileguan hartzen diren baloreen ondorioz sortzen diren dibidenduak, mozkinetako partaidetzak eta gainerako etekinak

Maileguan hartzen diren baloreek sortzen dituzten dibidenduak, mozkinetako partaidetzak eta gainerako etekinak mailegu-hartzailearen errentan sartzen dira.

Mota guztietako entitateen funts propioetako partaidetzen ondoriozko kapital higigarriaren etekintzat hartuko dira mailegu-hartzaileak mailegatutako baloreen jaulkipen-prima banatzean edo kapitala murriztean ekarpenak itzulita jasotzen dituen diru kopuru guztiak (etekinak gauzazkoak izanez gero, haien merkatuko balioa).

Halaber, mailegu-hartzaileak bere zerga-oinarrian sartu behar du kapital-zabalkuntza dela eta adjudikatutako dohaineko esleipeneko edo harpidetzako eskubideen merkatuko balioa, kontzeptu berean.

Mailegu batzuen etekinak

Maileguaren ordainsaria eta maileguaren indarraldian mailegatutako baloreek sortzen dituzten eskubide ekonomikoen ondoriozko konpentsazioak mailegu-emaileak bere kapitalak hirugarrenei lagata lortutako etekinak izango dira.

Hala ere, maileguaren indarraldian jaulkipen-primak banatzean, ekarpenak itzulita kapitala murriztean edo dohaineko esleipeneko edo harpidetzako eskubideengatik jasotzen diren konpentsazioei mailegu-emailearen zerga-oinarrian sartuko dira eta baloreak jaulki dituen entitateak prima banatzen duenean, ekarpena itzultzen duenean edo dohaineko harpidetza edo esleipenerako eskubidea onartzen duenean egotziko dira.

2.3. BIZI EDO BALIAEZINTASUN ASEGURUEN KONTRATUAK KAPITALIZATZEKO ERAGIKETETATIK SORTUTAKOAK

Kapital higigarriaren etekinak dira kapitalizazio-eragiketen eta bizi-aseguru eta elbarritasun-aseguruen ondoriozko hartukizunak (diruzkoak zein gauzazkoak), kasu honetan izan ezik: lanaren etekin moduan kargatu behar direnean.

Oro har, atal honetan pertsonen aseguruez ari gara; aseguru horiek honela zergapetzen dira:

a) Talde aseguruen kasuan bi kasu gerta daitezke:

- Kalte-ordaina edo prestazioa aseguratuak ez beste batek hartzen badu, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren kargapean dago.
- Kalte-ordaina edo prestazioa aseguratuak jasotzen badu, Pertsona Fisikoen

Errentaren gaineko Zergaren kargapean dago, lanaren etekin gisa.

b) Banakako aseguruen kasuan ere bi kasu gerta daitezke:

- Aseguruaren prestazioa haren hartzaileak ez beste pertsona batek jasotzen badu, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren kargapean dago.
- Aseguruaren prestazioa hartzaileak berak jasotzen badu, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kargapean dago, kapital higigarriaren etekin gisa.

Beraz, atal honetan pertsonen banako aseguruez arituko gara, eta prestazioa aseguruaren hartzaileak berak jasotzen du.

Banakako asegurua	Talde-asegurua
Prestazioa aseguru-hartzaileaz beste pertsona batek jasotzen du	Prestazioa aseguratuaz beste pertsona batek jasotzen du
Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren kargapeko zergaduna	
Prestazioa aseguruaren hartzaileak jasotzen du	Prestazioa aseguratuak jasotzen du
Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kargapeko zergaduna Kapital higigarriaren etekinak	Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kargapeko zergaduna Lanaren etekinak

Prestazioak errenta moduan edo kapital moduan jaso daitezke. Oro har, pertsona batek kapital edo errenta geroratua jaso duela pentsatuko da baldin eta prima bat edo batzuk ordaindu ondoren prestazio bat jasotzen badu kapital moduan edo ondoz ondoko hainbat prestazio jasotzen baditu errenta moduan (errentak aldi baterakoak zein bizi artekoak izan daitezke). Prima bakarra ordaindu ondoren errenta jasotzen bada, berehalakotzat joko da. Geroratutakoak bezala, hauek ere aldi batez zein bizi artean jaso daitezke.

2.3.1. KAPITAL GERORATUKO ASEGURUAK

Aseguru edo kapitalizazio eragiketa baten ondorioz geroratutako kapitala jasotzen bada, kapital higigarriaren etekina jasotako kapitalaren eta ordaindutako primen zenbatekoaren arteko diferentzia da. Kopuru hori aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu behar da, osorik.

$$\text{Etekina} = \text{Jasotako kapitala} - \sum \text{Ordaindutako primak}$$

Etekina aurrezkiaren zerga-oinarrian integratu behar da.

Aurrekoa gorabehera, aseguru-kontratuak biziraupenaren kontingentzia, batetik, eta heriotza edo ezintasunaren kontingentziak, bestetik, konbinatzen baditu eta jasotako kapitala biziraupenaren kontingentziari badagokio, ordaindutako primetatik kendu egin

ahal izango da ordura arte heriotzaren edo ezgaitasunaren arriskua dela-eta kontsumitu den kapitalari dagokion zatia, betiere, kontratuaren indarraldi osoan, arriskuan dagoen kapitala hornidura matematikoaren ehuneko bost edo gutxiago bada. Ondorio horietarako, hau izango da arriskuan dagoen kapitala: Heriotza edo ezintasunerako aseguratutako kapitala ken hornidura matematikoa.

ADIBIDEA:

2020ko irailaren 1ean HH andreak kapital geroratuko bizi asegurua kontratatu zuen hiru urterako. Haren arabera, aseguruaren hartzaileak 80.000 euroko kapitala jasoko zuen 2024ko irailaren 1ean bizirik egonez gero. Horretarako, 2.000 euroko 36 prima ordaindu ditu, hilean bat.

EBAZPENA:

$\sum$ Ordaindutako primak = 2.000 x 36 = 72.000 €

Etekina = Jasotako kapitala – $\sum$ Ordaindutako primak = 80.000 – 72.000 = 8.000 €

8.000 euro horiek HH andrearen aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu behar dira.

1999ko urtarrilaren 1a baino lehen ondare-gehikuntzak edo gutxipenak sortu dituzten bizitza aseguru kontratuen araubide iragankorra (Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauko 8. xedapen iragankorra)

1999ko urtarrilaren 1a baino lehen kontratatutako aseguru batek sortutako kapital geroratua jasoz gero (ondore praktikoetarako 1994ko abenduaren 31 baino lehen sinatutako aseguru-kontratua izan behar da), 1994ko abenduaren 31 baino lehen ordaindutako primei dagokien prestazio-zatiari (2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortuari) %14,28ko murrizketa aplikatu behar zaio prima bakoitza ordaindu denetik 1994ko abenduaren 31ra arte igarotako urte bakoitzeko, gorantz biribilduta.

Kalkulua honela egin behar da:

1. Guztizko etekin garbia (GEG) kalkulatu. Jasotako kapitalaren eta ordaindutako primen zenbatekoaren arteko diferentzia da.

Guztizko etekin garbia (GEG) = Jasotako kapitala – $\sum$ Ordaindutako primak

2. Kalkulatu behar da guztizko etekin garbitik zein zati dagokion 1994ko abenduaren 31

baino lehen ordaindutako primetariko bakoitzari. Horretarako, guztizko etekin garbia haztapen-koefiziente batez biderkatu behar da. Zatiketa hau egin behar da haztapen-koefiziente hori lortzeko:

- Zenbakitzailean, prima eta ordaindu zenetik etekina jaso arte igarotako urteen kopurua biderkatzearen emaitza.

  Primaren zenbatekoa x Prima ordaindu zenetik etekina kobratu arte igarotako urteen kopurua = Pi x ti

- Izendatzailean, batura bat, hain zuzen ere, prima bakoitza prima hori ordaindu zenetik pertzepzioa kobratzen den arte igarotako urte kopuruaz biderkatzean lortzen diren emaitzen batura.

  Prima bakoitzaren zenbatekoa prima hori ordaindu zenetik pertzepzioa kobratzen den arte igarotako urte kopuruaz biderkatuz lortutako emaitzen batura = $\sum$ Pj x tj

1994ko abenduaren 31 baino lehen ordaindutako primetako bakoitzari dagokion guztizko etekin garbia:

$$GEG_{i94} = GEG \times \frac{Pi \times ti}{\sum Pi \times ti}$$

3. Etekin garbi osotik 1994ko abenduaren 31 baino lehenago ordaindutako prima bakoitzari dagokion zati bakoitzerako, zehaztu beharko da, baita ere, zein zati sortu den 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen. Horretarako, aurreko 2. zenbakian adierazitako eragiketaren bidez lortzen den zenbatekoa honako zatiketa honetatik ateratzen den haztapen koefizienteaz biderkatu behar da:
   - Zenbakitzailean, prima ordaindu zenetik 2007ko urtarrilaren 1era arte pasatutako denbora.
   - Izendatzailean, prima ordaindu zenetik prestazioa kobratu arte igarotako denbora.
4. Guztizko etekin garbitik kendu beharreko zenbatekoa zehaztu. Horretarako, aurreko puntuen arabera kalkulatutako etekin garbiaren zati bakoitza %14,28 txikitu behar da prima ordaindu denetik 1994ko abenduaren 31ra arte igarotako urte bakoitzeko (gorantz biribilduta). Sei urte baino gehiago igaro badira, %100eko portzentajea aplikatu behar da.

   Prima ordaindu denetik 1994ko abenduaren 31ra arte igarotako urteen kopurua (gorantz biribilduta): n

$$\text{Kendu beharreko zenbatekoa} = GEG_{94/06} \times 0{,}1428 \times n$$

ADIBIDEA:

1990eko urtarrilaren 1ean ZZ andreak bizi-asegurua kontratatu zuen, kapitala hogeita hamalau urte eta erdira geroratuta. Haren arabera aseguruaren hartzaileak 209.000 euroko kapitala jasoko du 2024ko uztailaren 1ean bizirik egonez gero. Horretarako 34 prima ordaindu behar ditu urtean. Azkena seihilekoa izango da; lehenengoa 2.000 eurokoa izan da eta urterik urte 200 euro gehitzen dira.

Primak	Data	Zenbatekoa (€)	Hart. urteen kop.	Zenb. x Urte kop.	Hart. egunen kop
1	1990/01/01	2.000	34,5	69.000	12.600
2	1991/01/01	2.200	33,5	73.700	12.235
3	1992/01/01	2.400	32,5	78.000	11.870
4	1993/01/01	2.600	31,5	81.900	11.504
5	1994/01/01	2.800	30,5	85.400	11.139
6	1995/01/01	3.000	29,5	88.500	10.774
7	1996/01/01	3.200	28,5	91.200	10.409
8	1997/01/01	3.400	27,5	93.500	10.043
9	1998/01/01	3.600	26,5	95.400	9.678
10	1999/01/01	3.800	25,5	96.900	9.313
11	2000/01/01	4.000	24,5	98.000	8.948
12	2001/01/01	4.200	23,5	98.700	8.582
13	2002/01/01	4.400	22,5	99.000	8.217

14	2003/01/01	4.600	21,5	98.900	7.852
15	2004/01/01	4.800	20,5	98.400	7.487
16	2005/01/01	5.000	19,5	97.500	7.121
17	2006/01/01	5.200	18,5	96.200	6.756
18	2007/01/01	5.400	17,5	94.500	6.391
19	2008/01/01	5.600	16,5	92.400	6.026
20	2009/01/01	5.800	15,5	89.900	5.660
21	2010/01/01	6.000	14,5	87.000	5.295
22	2011/01/01	6.200	13,5	83.700	4.930
23	2012/01/01	6.400	12,5	80.000	4.565
24	2013/01/01	6.600	11,5	75.900	4.199
25	2014/01/01	6.800	10,5	71.400	3.834
26	2015/01/01	7.000	9,5	66.500	3.469
27	2016/01/01	7.200	8,5	61.200	3.104
28	2017/01/01	7.400	7,5	55.500	2.738
29	2018/01/01	7.600	6,5	49.400	2.373
30	2019/01/01	7.800	5,5	42.900	2.008
31	2020/01/01	8.000	4,5	36.000	1.643
32	2021/01/01	8.200	3,5	28.700	1.277
33	2022/01/01	8.400	2,5	21.000	912
34	2023/01/01	8.600	1,5	12.900	547
35	2024/01/01	8.800	0,5	4.400	182
Baturak		189.000		*2.593.500*	

1. Guztizko etekin garbiaren kalkulua.

   GEG = 209.000 – 189.000 = 20.000 €

2. Zehaztu behar da zenbat dagokion etekin garbi osotik 1994ko abenduaren 31 baino lehen ordaindutako prima bakoitzari.

Primen haztapen-koefizienteak kalkulatu behar dira.

Urtea	Zenbatekoa (€)	Koefizientea (Ko) (Pi x ti / ∑Pi x ti)	Prima bakoitzari dagokion etekin garbia (GEG x Ko) (€)
1990/01/01	2.000	69.000 /2.593.500=0,0266049974	20.000 x 0,0266049974=532,10
1991/01/01	2.200	73.700 / 2.593.500=0,028417197	20.000 x 0,028417197=568,34
1992/01/01	2.400	78.000 /2.593.500=0,030075188	20.000 x 0,030075188=601,50
1993/01/01	2.600	81.900 / 2.593.500= 0,031578947	20.000 x 0,031578947=631,58
1994/01/01	2.800	85.400 /2.593.500 =0,032928475	20.000 x 0,032928475=658,57
Guztira			2.992,10

3. 1994ko abenduaren 31 baino lehen ordaindutako prima bakoitzari dagokion guztizko etekin garbiaren zatia kalkulatzeko 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako etekin garbia kalkulatu behar da.

Etekin garbia (EG) (€)	2007/01/01era arteko egunak (n_{06})	Egunak guztira (n)	Koefizientea (Ko) (n_{06}/ n)	2007/01/01era arte sortua (EG_{06}= EG x Ko) (€)	2007/01/01etik aurrera sortua (EG – EG_{06}) (€)
532,10	6.209	12.600	0,49277778	262,21	269,89
568,34	5.844	12.235	0,4776461	271,47	296,88
601,50	5.479	11.870	0,46158382	277,64	323,86
631,58	5.113	11.504	0,4444541	280,71	350,87
658,57	4.748	11.139	0,42625011	280,72	377,85
Guztira				1.372,74	1.619,35

4. %14,28ko kenkariaren aplikazioa

2007/01/01era arte sortutako etekin garbia (€)	Urte kop.	Etekin garbi txikitua, zerga-oinarrian sartu beharrekoa (€)
262,21	5	262,21– 5 x 0,1428 x 262,21 = 74,99
271,47	4	271,47– 4 x 0,1428 x 271,47 = 116,41
277,64	3	277,64 – 3 x 0,1428 x 277,64 = 158,70
280,71	2	280,71 – 2 x 0,1428 x 280,71 = 200,54
280,72	1	280,72 – 0,1428 x 280,72 = 240,63
Sartu beharreko etekin garbia, guztira		791,26

5. Aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu beharreko etekin garbia.

   Guztizko etekin garbia = 20.000 €

   1994/12/31 baino lehen ordaindutako primei dagokien etekin garbia = 2.992,10 €

   1994/12/31 baino lehen ordaindutako primei dagokien etekin garbia, 2007/01/01 baino lehen sortua = 1.372,74 €

   1994/12/31 baino lehen ordaindutako primei dagokien etekin garbi txikitua, 2007/01/01 baino lehen sortua 791,26 €

   1994/12/31 baino lehen ordaindutako primei dagokien etekin garbia, 2007/01/01etik aurrera sortua = 1.619,35 €

   1995/01/01etik aurrera ordaindutako primei dagokien etekin garbia = 20.000 – 2.992,10 = 17.007,90 €

   Aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu beharreko etekin garbia = 791,26 + 1.619,35 + 17.007,90 = 19.418,52 €

2.3.2. BEREHALAKO ERRENTADUN ASEGURUAK

Errenta horiek asegurua kontratatu eta ia berehala jasotzen dira, gehienetan prima bakar bat ordainduta.

Errentak kapital higigarriaren etekinak dira eta aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu behar dira. Honetatik salbu daude jaraunspen, legatu eta beste oinordetza-titulu baten bidez jasotzen direnak.

Tratamendua desberdina izango da horien aldi baterako izaera edo behin betiko izaera izatearen arabera.

Bizi arteko berehalako errenten aseguruak

Errentei errentadunak eratzean eduki duen adinaren araberako karga tasa aplikatzen zaie; tasa ez da aldatzen indarraldi osoan.

Bizi arteko berehalako errentak		
Hartzailearen adina errenta eratzean	Urteko bakoitzari aplikatu beharreko ehunekoa	Kapital higigarriaren etekina
40 urte baino gutxiago	%40	0,40 x urtekoa
40 - 49 urte	%35	0,35 x urtekoa
50 - 59 urte	%28	0,28 x urtekoa
60 - 65 urte	%24	0,24 x urtekoa
66 - 69 urte	%20	0,20 x urtekoa
70 urte edo gehiago	%8	0,08 x urtekoa

Portzentaje horiek ekitaldian jasotako bizi arteko errenta guztiei aplikatzen zaizkie, eratu diren urtea gorabehera.

ADIBIDEA:

AA andreak 65 urte dauzka eta kontratua egin du aseguru konpainia batekin bizi arteko errenta bat (600 euro hilean) jasotzeko. Eskubide hori edukitzeko 60.000 euroko prima bakarra ordaindu behar izan du. Kontratua 2024ko urtarrilaren 2an formalizatu da.

EBAZPENA:

Urtekoa = 600 x 12 = 7.200 €
Hartzaileak 65 urte eduki ditu errenta eratu denean. Beraz, %24ko portzentajea aplikatu behar da.
Etekina = 7.200 x 0,24 = 1.728 €
1.728 euro horiek aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu behar dira.

Modu berean kargatuko dira aurrezpen sistematikoko banakako planek emandako bizi arteko errentak. Aurrezki sistematikoko banako planak aseguru erakundeekin bermatutako bizi arteko errenta eratzeko sinatzen diren kontratuak dira; betekizun hauek dauzkate:

a) Ekartzen diren baliabideak banakako bizi aseguruen bitartez gauzatu behar dira, kontratatzailea, aseguratua eta onuraduna zergaduna bera dela.

b) Bizi arteko errenta bizi aseguruaren eskubide ekonomikoekin eratu behar da. Bizi arteko errenta kontratuetan errenta eratu ondoren kontratatzailea hilez gero zer egin behar den ezar daiteke: errenta berreskuratzeko mekanismoak, prestazioaldiak edo kontraseguru formulak.

c) Horrelako kontratuen urteko primen gehieneko kopurua 8.000 euro da; muga horrek ez dauka zerikusirik gizarte aurreikuspeneko sistemetako ekarpenen mugekin. Orobat, kontratu horietan metatutako prima guztien zenbatekoa ezin izango da zergadun bakoitzeko 240.000 euro baino gehiago izan.

d) Zergadunak bizi arteko errenta eratu baino lehen metatutako eskubide ekonomikoak baliatzen baditu (denak zein zati bat), jasotako kapitalaren eta ordaindutako primen arteko kenketaren emaitza zergapetuko da, baliatutako kopuruaren proportzioan. Horretarako, berreskuratutako kopurua lehenik ordaindutako primei dagokiela pentsatuko da, horien errentagarritasuna barne delarik.

   Eratutako bizi arteko errentaren ondoriozko eskubide ekonomikoak (denak edo zati bat) aldez aurretik baliatuz gero, zergadunak baliatzea gertatzen den zergaldian integratu behar du Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 9. artikuluko 23. puntuan ezarritakoa aplikatuta salbuetsitako errenta.

e) Honako aseguru hauetan ezin da aplikatu kontratu mota hau: pentsio konpromisoak gauzatzen dituzten talde aseguruak (Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen testu bategineko xedapen gehigarria) eta oinarria txikitzen duten gizarte aurreikuspeneko tresnak.

f) Kontratuaren baldintzetan berariaz eta modu nabarmenean agertu behar da aurrezki sistematikoko banakako plana dela.

g) Ordaindutako lehenengo primak bost urte baino gehiagoko antzinatasuna izan beharko du, errenta eratzen den unean. Beharkizun hori 2016ko urtarrilaren 1a aurretik formalizatu diren Aurrezki Sistematikorako Banakako Planei aplikatuko zaie.

   Halaber, derrigorrezkoa da azpimarratzea 2016ko urtarrilaren 1a baino arinago formalizatutako Aurrezki Sistematikorako Banakako Plan baten aldarazpenak, horren iraungipenaren aldarazpenaren bidez egiten dena, ez duela tributu-efekturik izango hartzailearentzat, baldin eta eraldaketaren helburu bakarra hau bada: Biziarteko errenta baten eraketa aurreratzea, errenta horrek bai bete dezan lehenengo prima ordaintzen denetik igaro beharreko bost urteko epea dela-eta xedapen horietan ezartzen den betebeharra.

h) Biziarteko errenta aseguratuen kontratuen gainean itzultze-mekanismoak, prestaziorako epe jakinak edo kontraaseguru-formulak badaude heriotza gertatzen denerako, betekizun hauek bete beharko dira:

- Aseguratua hiltzen den kasuetarako itzultze-mekanismoak daudenean, itzultzea eragin duen biziarteko errentaren onuradun potentzial bakarra egon ahal izango da.
- Prestaziorako epe jakinen kasuan, epe horiek 10 urtekoak izan daitezke gehienez, biziarteko errenta eratu zenetik.
- Kontraaseguru-formulen kasuan, aseguratua hiltzearen ondorioz guztira jaso daitekeen kopurua ez da izango ehuneko hauetatik gorakoa, biziarteko errenta eratzeko erabilitako zenbatekoa kontuan hartuta:

Urteak biziarteko errenta eratu zenetik	Portzentajea (%)
1.	%95
2.	%90
3.	%85
4.	%80
5.	%75
6.	%70
7.	%65
8.	%60
9.	%55
10. eta handik aurrera	%50

Baldintza hauek ez zaizkie aplikatuko biziarteko errenta aseguratu gisa jasotzen diren bizi-aseguruei 2019ko apirilaren 1a baino lehen sinatu badira.

Berehalako aldi baterako errenten aseguruak

Errenta horiei iraupenaren araberako karga tasa aplikatzen zaie; tasa ez da aldatzen jasotzen diren aldian.

Berehalako aldi baterako errentak		
Errentaren iraupena (t)	Urteko bakoitzari aplikatu beharreko ehunekoa	Kapital higigarriaren etekina
$t \leqslant 5$ urte	%12	0,12 x urtekoa
5 urte $< t \leqslant$ 10 urte	%16	0,16 x urtekoa
10 urte $< t \leqslant$ 15 urte	%20	0,20 x urtekoa
$t >$ 15 urte	%25	0,25 x urtekoa

Portzentaje horiek ekitaldian jasotako aldi baterako errenta guztiei aplikatzen zaizkie, eratu diren urtea gorabehera.

ADIBIDEA:

2019ko urtarrilaren 2an JJ andreak aseguru bat kontratatu du: 90.000 euroko prima ordainduta, 12 urtez hilean 900 euroko errenta kobratzea bermatzen dio.

EBAZPENA:

2024ko kopurua = 900 x 12 = 10.800 €

Errentaren iraupena 12 urte denez, urteko bakoitzari %20 aplikatu behar zaio.

Kapital higigarriaren etekina = 10.800 x 0,2 = 2.160 €

Etekina aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu behar da.

Lehenago aipatu da Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergatik salbu daudela jaraunspen, legatu edo oinordetzako beste tituluren baten bidez eskuratutako berehalako errentak (bizi artekoak zein aldi baterakoak), hau da, "mortis causa" egintzetan dohainik eskuratutakoak (Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren kargapean baino ez daude). Hala ere, "inter vivos" egintzetan errenta dohainik eskuratuz gero, hau da, dohaintza bidez, ez dago salbuespenik eta kopurua Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kargapean dago.

2.3.3. ERRENTA GERORATUKO ASEGURUAK

Oro har, honetan datza errenta geroratuen tributazioaren eta berehalako errenten tributazioaren arteko diferentzia: prima bakarraren edo ondoz ondoko primen ordainketatik errenta kobratu arteko aldiko etekinak hartzen dira kontuan.

Etekina aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu behar da.

Berehalako errentak bezala, ez daude Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kargapean jaraunspen, legatu eta oinordetzako beste edozein tituluren bidez eskuratutako errentak.

Aurreko atalean bezala, bizi arteko errentak eta aldi baterakoak bereizi behar dira.

Geroratutako bizi arteko errenten aseguruak

Mota horretako errentei dagokien etekina zehazteko, hiru multzo desberdin bereiz ditzakegu:

a) 1999ko urtarrilaren 1a baino lehen eratutako bizi arteko errenta geroratuak. Bizi arteko berehalako errentetarako adierazitakoen antzeko portzentajeak aplikatu behar

zaizkio urtean jasotzen den diru kopuruari. Errenta eratzen denean errentadunak duen adinaren arabera ezartzen dira portzentajeok, eta ez dira aldatzen indarraldi osoan.

1999/01/01a baino lehen eraturiko bizi arteko errenta geroratuak		
Hartzailearen adina errenta eratzean	Urteko bakoitzari aplikatu beharreko ehunekoa	Kapital higigarriaren etekina
40 urte baino gutxiago	%40	0,40 x urtekoa
40 - 49 urte	%35	0,35 x urtekoa
50 - 59 urte	%28	0,28 x urtekoa
60 - 65 urte	%24	0,24 x urtekoa
66 - 69 urte	%20	0,20 x urtekoa
70 urte edo gehiago	%8	0,08 x urtekoa

b) 1999ko urtarrilaren 1etik aurrera eratutako bizi arteko errenta geroratuak. Tributazioa zehazteko, errenta eratu arte lortutako errentagarritasuna batuko zaio aurreko a) letran azaldu den antzera kalkulatutako zenbatekoari.

Horri dagokionez, hauxe da errentagarritasuna: eratzen den errentaren egungo finantza-balio aktuarialaren eta ordaindutako primen zenbatekoaren arteko kendura. Horrela kalkulatutako errentagarritasuna modu linealean banatuko da bizi arteko errenta kobratzen den lehenengo hamar urteetan.

Errentagarritasuna
Eratzen den errentaren egungo finantza-balio aktuariala – $\sum$ Ordaindutako primak
Egozpena, bizi arteko errenta geroratua kobratzen den lehenengo 10 urteetan
$\frac{\text{Eratzen den errentaren egungo finantza-balio aktuariala} - \sum \text{Ordaindutako primak}}{10}$

1999/01/01etik aurrera eratutako bizi arteko errenta geroratuak		
Hartzailearen adina errenta eratzean	Urteko bakoitzari aplikatu beharreko ehunekoa	Kapital higigarriaren etekina
40 urte baino gutxiago	%40	Kobratzen den lehenengo 10 urteetan: 0,40 x Urtekoa + (Errentagarritasuna/10)
		10 urtean kobratu eta gero: 0,40 x Urtekoa
40 - 49 urte	%35	Kobratzen den lehenengo 10 urteetan: 0,35 x Urtekoa + (Errentagarritasuna/10)
		10 urtean kobratu eta gero: 0,35 x Urtekoa
50 - 59 urte	%28	Kobratzen den lehenengo 10 urteetan: 0,28 x Urtekoa + (Errentagarritasuna/10)
		10 urtean kobratu eta gero: 0,28 x Urtekoa
60 - 65 urte	%24	Kobratzen den lehenengo 10 urteetan: 0,24 x Urtekoa + (Errentagarritasuna/10)
		10 urtean kobratu eta gero: 0,24 x Urtekoa
66 - 69 urte	%20	Kobratzen den lehenengo 10 urteetan: 0,20 x Urtekoa + (Errentagarritasuna/10)
		10 urtean kobratu eta gero: 0,20 x Urtekoa
70 urte edo gehiago	%8	Kobratzen den lehenengo 10 urteetan: 0,08 x Urtekoa + (Errentagarritasuna/10)
		10 urtean kobratu eta gero: 0,08 x Urtekoa

c) Dohaintza bidez edo doako "inter vivos" negozio juridiko baten bitartez eskuratutako bizi arteko errenta geroratuak (salbuespena: oraingo eragina daukaten oinordetza tituluak) aurreko a) letran azaldu den antzera tributatuko dute.

Dohaintza bidez edo doako "inter vivos" negozio juridiko baten bitartez eskuratutako bizi arteko errenta geroratuak (salbuespena: oraingo eragina daukaten oinordetza tituluak)		
Hartzailearen adina errenta eratzean	Urteko bakoitzari aplikatu beharreko ehunekoa	Kapital higigarriaren etekina
40 urte baino gutxiago	%40	0,40 x Urtekoa
40 - 49 urte	%35	0,35 x Urtekoa
50 - 59 urte	%28	0,28 x Urtekoa
60 - 65 urte	%24	0,24 x Urtekoa
66 - 69 urte	%20	0,20 x Urtekoa
70 urte edo gehiago	%8	0,08 x Urtekoa

ADIBIDEA:

B andreak 54 urte dauzka eta 2014ko urtarrilaren 2an aseguru kontratu bat formalizatu zuen: 8 urtez urtean 3.500 euroko prima ordainduta errenta jasoko zuen bizi artean, 3.000 euro urtean. Eratu zenean errentaren finantza-balio aktuariala 35.000 euro izan zen. 2022ko urtarrilaren 2an, errenta eratu zenean, hilekoak jasotzen hasi zen.

EBAZPENA:

Urtekoei aplikatu beharreko tasa errentadunak errenta eratzean eduki duen adinaren araberakoa da. Errenta 2022ko urtarrilaren 2an eratu zen; egun hartan B andreak 62 urte eta hilabete batzuk zeuzkan, eta beraz errentaren iraunaldi osoan %24ko portzentajea aplikatu behar da.

Errentagarritasuna = Errentaren egungo finantza-balio aktuariala – $\sum$ Ordaindutako primak

$\sum$ Ordaindutako primak = 8 x 3.500 = 28.000 €

Errentagarritasuna = 35.000 – 28.000 = 7.000 €

2024ko ekitaldiari egotzi beharreko errentagarritasuna = $\frac{7.000}{10}$ = 700 €

2024ko ekitaldiko etekina = 0,24 x 3.000 + 700 = 1.420 €

Zergadunaren aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu behar da.

Geroratutako aldi baterako errenten aseguruak

Bizi arteko errenta geroratuen kasuan bezala hemen ere hiru multzo eurak bereizten dira, baina aldi baterako errentei dagozkien portzentajeak aplikatu behar dira.

a) 1999ko urtarrileko 1a lehen eratutako aldi baterako errenta geroratuak. Aldi baterako berehalako errentetarako adierazitakoen antzeko portzentajeak aplikatu behar zaizkio urtean jasotako diru kopuruari. Iraupenaren arabera ezartzen dira portzentajeok.

1999/01/01a baino lehen eraturiko aldi baterako errenta geroratuak		
Errentaren iraupena (t)	Urteko bakoitzari aplikatu beharreko ehunekoa	Kapital higigarriaren etekina
$t \leqslant$ 5urte	%12	0,12 x Urtekoa
5 urte $<$ t $\leqslant$ 10 urte	%16	0,16 x Urtekoa
10 urte $<$ t $\leqslant$ urte	%20	0,20 x Urtekoa
t $>$ 15 urte	%25	0,25 x Urtekoa

b) 1999ko urtarrileko 1etik aurrera eratutako aldi baterako errenta geroratuak. Tributazioa zehazteko, errenta eratu arte lortutako errentagarritasuna batuko zaio aurreko a) letran azaldu den antzera kalkulatutako zenbatekoari.

Horri dagokionez, hauxe da errentagarritasuna: eratzen den errentaren egungo finantza-aktuario balioaren eta ordaindutako primen zenbatekoaren arteko kendura. Horrela kalkulatutako errentagarritasuna modu linealean banatuko da errentak dirauen urteetan, gehienez hamar urtean.

Errentagarritasuna
Eratzen den errentaren egungo finantza-balio aktuariala – $\sum$ Ordaindutako primak
Kobratzeko urteetan aldi baterako errenta geroratua egoztea, gehienez 10 urteko mugarekin
$\dfrac{\text{Eratzen den errentaren egungo finantza-balio aktuariala} - \sum \text{Ordaindutako primak}}{t}$
t: errentaren iraupena (urteak)
Konputuaren ondorioetarako, t gehienez 10 izango da
$t \leqslant 10$

1999/01/01etik aurrera eratutako aldi baterako errenta geroratuak		
Errentaren iraupena (t)	Urteko bakoitzari aplikatu beharreko ehunekoa	Kapital higigarriaren etekina
$t \leqslant$ 5 urte	%12	0,12 x Urtekoa + (Errentagarritasuna/t)
5 urte $<$ t $\leqslant$ 10 urte	%16	0,16 x Urtekoa + (Errentagarritasuna/t)
10 urte < t ≤ 15 urte	%20	Kobratzen den lehenengo 10 urteetan: 0,20 x Urtekoa + (Errentagarritasuna/10)
		10 urtean kobratu eta gero: 0,20 x Urtekoa
t $>$ 15 urte	%25	Kobratzen den lehenengo 10 urteetan: 0,25 x Urtekoa + (Errentagarritasuna/10)
		10 urtean kobratu eta gero: 0,25 x Urtekoa

c) Dohaintza bidez edo doako "inter vivos" negozio juridiko baten bitartez eskuratutako aldi baterako errenta geroratuak (salbuespena: oraingo eragina daukaten oinordetza tituluak) aurreko a) letran azaldu den antzera tributatuko dute.

Dohaintza bidez edo doako "inter vivos" negozio juridiko baten bitartez eskuratutako aldi baterako errenta geroratuak (salbuespena: oraingo eragina daukaten oinordetza tituluak)		
Errentaren iraupena (t)	Urteko bakoitzari aplikatu beharreko ehunekoa	Kapital higigarriaren etekina
$t \leqslant$ 5 urte	%12	0,12 x Urtekoa
5 urte $<$ t $\leqslant$ 10 urte	%16	0,16 x Urtekoa
10 urte $<$ t $\leqslant$ 15 urte	%20	0,20 x Urtekoa
t $>$ 15 urte	%25	0,25 x Urtekoa

Atal honetan errenta geroratuetarako azaldu den tributazio araubidea aplikagarria izango da, halaber, kapital erako prestazioak aurreikusten dituzten bizi edo baliaezintasun aseguruetarako, baldin eta kapital hori bizi arteko edo aldi baterako errentak eratzeko erabiltzen bada, eta bihurketarako aukera hori aseguruaren kontratuan jasotzen bada. Araubide hori ez da inola ere aplikatuko kapitala beste edozein bidetatik zergadunaren esku jartzen denean.

2.3.4. ERRENTA GISA JASOTZEN DIREN ERRETIRO ETA BALIAEZINTASUN PRESTAZIOEN ARAUBIDEA

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 18.artikuluko a) letran ezarritakoez bestelako bizi edo baliaezintasun aseguruen onuradunek errenta gisa jasotzen dituzten erretiro edo elbarritasun prestazioak (oro har, Gizarte Segurantza eta Klase Pasiboetako araubide publikoetatik jasotako pentsio eta hartzeko pasiboak, eta ezintasun, erretiro, istripu, gaixotasun, alarguntasun edo antzekoengatik erakunde publikoek ematen dituzten gainontzeko prestazioak, lanaren etekin direnak), indarraldian hornikuntzetan mobilizaziorik izan ez bada, zerga-oinarrian integratu behar dira kapital higigarriaren etekin gisa, hain zuzen ere zenbatekoak kontratua dela bide ordaindutako primen zenbatekoa gainditzen duenetik, edo errenta dohaintza bidez edo doako inter vivos negozio juridiko baten bitartez eskuratu bada (salbuespena: oraingo eragina daukaten oinordetza-tituluak), errentek eratzean daukaten balio aktuariala gainditzen duenetik. Inolaz ere ezin dira aplikatu aurreko ataletan bizi arteko errentetarako eta aldi baterako errentetarako ezarritako tasak.

Araubide hori aplikagarria izango da honako baldintza hauek betetzen direnean:

a) Prestazioa jasotzeko pentsio planei eta funtsei buruzko Legearen Testu Bategineko 8. artikuluko 6. idatz-zatian ezarritakoetako bat gertatu behar da:
   - Erretiroa.
   - Ohiko lanbiderako ezintasun iraunkorra, edo lan mota guztietarako ezintasun iraunkor absolutua.
   - Heriotza.
   - Menpekotasun larria edo handia.

b) Aseguru kontratuaren hornikuntzetan mobilizazioa gertatu dela ulertuko da ekonomiaren arloko eskubideez Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bategineko lehenengo xedapen gehigarrian (azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak onartuta) ezarritako mugak betetzen ez badira, edota hura garatu duen arautegian enpresen pentsio-konpromisoak gauzatzeko gauzatzen dituzten taldeko aseguruez ezarritakoak betetzen ez badira.

c) Erretiro-prestazioei dagokienez, aseguru-kontratua gutxienez erretiroa hartu baino bi urte lehenago itunduta egon behar da.

Aseguru batek estaltzen duen ezintasun-kontingentzia jasotzetik datozen errentak zergadunaren hipoteka-hartzekodunak jasotzen baditu haren onuradun gisa, baina zergadunaren hipoteka-zorra osorik edo zati batez amortizatzeko betebeharrarekin, bada, errenta horiek onuraduna zergaduna bera litzatekeen kasuan izango luketen tratamendu bera izango dute. Nolanahi ere, errenta horiei ez zaie inoiz atxikipenik egingo. Horretarako, hipoteka-hartzekoduna kreditu-erakunde bat izan behar da edo modu profesionalean hipoteka-maileguak edo -kredituak ematen dituen beste erakunde bat.

2.3.5. ERRENTEN AZKENTZEA

Jaraunspenez, legatuz edo bestelako oinordetza titulu baten bidez eskuratu ez diren aldi baterako edo bizi arteko errentak azkenduz gero, eragilea erreskatatzeko eskubidea baliatzea izan bada, kapital higigarriaren etekina honela kalkulatu behar da: erreskatearen

zenbatekoari ordu arte ordaindutako errentak batu behar zaizkio eta emaitzako kopurutik ordaindutako primak eta kapital higigarriaren etekin gisa kargatutako zenbatekoak kendu.

Praktikan, kalkulu hori egiteko aseguru kontratuen kapitalizazio eragiketen araubide orokorra aplikatu behar da, eta haren arabera etekina jasotako kapitalaren eta ordaindutako primen zenbatekoaren arteko diferentzia da:

Etekina = Jasotako kapitala – Σ Ordaindutako primak

Jasotako kapitala erreskatatutako kopuruaren eta ordura arte jasotako errenten batura da:

Jasotako kapitala = Erreskatatutako zenbatekoa + Erreskatera arte jasotako errentak

Kontuan eduki behar da erreskatera arte jasotako errenta batzuk zergapetu direla jaso direnean, kapital higigarriaren etekin direnez gero. Ondorioz, erreskatea gertatu denean, kargatu beharreko kapitala erreskatatutako zenbatekoaren eta kargatu gabeko errenten zenbatekoaren batura da:

Jasotako kapitala, erreskatea gertatu denean kargatutakoa = Erreskatearen zenbatekoa + (Erreskatera arte jasotako errentak – Kapital higigarriaren etekin gisa kargatutako zenbatekoa)

Kapital higigarriaren etekinen zenbatekoa kalkulatzeko ordaindutako primen zenbatekoa kendu behar da aurreko kopurutik:

Etekina = Erreskatearen zenbatekoa + (Erreskatera arte jasotako errentak – Kapital higigarriaren etekin gisa kargatutako zenbatekoak) – Σ Ordaindutako primak

Beraz, orokorrean, behin-behineko edo bizi arteko errentak iraungitzetik lortutako kapital higigarriaren etekina zehazteko, erreskatetik lortutako zenbatekoari erreskatearen unera arte zergan kargatu ez diren jasotako errenten zatia gaineratu beharko zaio eta ordaindutako primen guztizko zenbatekoa kendu.

Araubide orokorrean bi salbuespen besterik ez dira ezarri, eta, bietan, ezarritako kalkuluari errenta eratu arte lortutako errentagarritasuna kendu beharko zaio:

a) Dohaintza bidez edo beste edozein doako eta inter vivos negozio juridikoren bidez eskuratutako aldi baterako zein bizi arteko errentak amaitzen direnean.

b) 1999ko urtarrilaren 1a baino lehen eratu diren aldi baterako edo bizi arteko errentak erreskatatzen direnean.

Arau orokorra
Kapital higigarriaren etekina = Erreskatetik lortutako zenbatekoa + (Erreskatearen unera arte jasotako errentak – Kapital higigarriaren etekin gisa kargatutako zenbatekoak) – Σ Ordaindutako primak
a) eta b) salbuespenak
Kapital higigarriaren etekina = Erreskatetik lortutako zenbatekoa + (Erreskatearen unera arte jasotako errentak – Kapital higigarriaren etekin gisa kargatutako zenbatekoak) – Σ Ordaindutako primak – Errenta eratu arte lortutako errentagarritasuna

Errentak desagertzearen ondorioz lortutako errentagarritasuna aurrezkiaren zerga-oinarrian sartuko da.

2.4. SORBURUTZAT KAPITALEN EZARPENA DUTEN BIZI ARTEKO ERRENTAK ETA ALDI BATERAKO BESTE ERRENTA BATZUK

Atal honetan sorburutzat kapitalen ezarpena duten bizi arteko edo aldi baterako errentak ditugu hizpide. Kapital higigarriaren edo higiezinaren ezarpena izan daiteke, eta ez da aseguru edo kapitalizazio eragiketa baten esparruan bideratzen.

Kontratu mota horren sorrera Kode Zibilean aurki dezakegu, zehazki 1.802. artikuluan, honako hau zehazten baitu: "*Bizi arteko errentaren kontratu ausazkoak zorduna behartzen du urteko pentsioa edo korrituak ordaintzera, pertsona zehatz baten edo batzuen bizitza bitartean; pertsona horiek zehazten dira, ondasun higigarri nahiz higiezinek osaturiko kapital bati begira, eta kapital horren gaineko jabaria zordunari eskualdatzen zaio behingoan eta pentsioaren zamarekin batera*". Aldi baterako errentaren kontratua aipatzen ez den arren, baldintza beretan aplikagarria litekeela ulertzen da.

Sorburutzat kapitalen ezarpena duten bizi arteko edo aldi baterako errentak, jaraunspen, legatu edo beste edozein oinordetzako titulu bidez eskuratu direnean izan ezik, urteko bakoitzari bizi aseguruen kontratuetatik ondorioztatutako aldi baterako edo bizi arteko errenta zuzenentzat ezarritako ehunekoak aplikatzean lortutako emaitza kapital higigarriaren etekin gisa joko da eta aurrezkiaren zerga-oinarrian gaineratuko da.

Kapitalen ezarpena sorburu duten bizi arteko errentak		
Hartzailearen adina errenta eratzean	Urteko bakoitzari aplikatu beharreko ehunekoa	Kapital higigarriaren etekina
40 urte baino gutxiago	%40	0,40 x Urtekoa
40 - 49 urte	%35	0,35 x Urtekoa
50 - 59 urte	%28	0,28 x Urtekoa
60 - 65 urte	%24	0,24 x Urtekoa
66 - 69 urte	%20	0,20 x Urtekoa
70 urte edo gehiago	%8	0,08 x Urtekoa

Kapitalen ezarpena sorburu duten aldi baterako errentak		
Errentaren iraupena (t)	Urteko bakoitzari aplikatu beharreko ehunekoa	Kapital higigarriaren etekina
$t \leqslant 5$ urte	%12	0,12 x Urtekoa
5 urte $< t \leqslant$ 10 urte	%16	0,16 x Urtekoa
10 urte $< t \leqslant$ 15 urte	%20	0,20 x Urtekoa
$t >$ 15 urte	%25	0,25 x Urtekoa

Kapitulu honetan aztertzen ez bada ere, uste dugu egokia dela adieraztea eragiketa mota horiek honako ondorio gehigarri hauek dituztela:

a) Ondare elementuak bizi arteko edo aldi baterako errenta baten truke eskualdatzen badira, ondare-irabazia edo -galera sortuko zaio eskualdaketa -une horretan sortua- egiten duen pertsonari. Irabazi edo galera hori errentaren egungo finantza-balio aktuarialaren eta eskualdatutako ondare elementuen eskuraketa balioaren arteko diferentzia izango da.

b) Bizi arteko edo aldi baterako errenta iraungitzen denean, ondare-irabazia edo -galera, errenta hori ordaintzera derrigortua dagoenarentzat, jasotako kapitalaren eskuraketa balioaren eta ordaindutako errenten baturaren arteko diferentzia izango da.

2.5. EPE LUZERAKO AURREZKI-PLANETATIK ERATORRIAK DIREN ERRENTAK

Salbuetsita egongo dira epe luzerako aurrezki-planak eratzeko erabiltzen diren bizi-aseguru, gordailu eta finantza- kontratuetatik datozen kapital higigarriaren etekin positiboak, baldin eta zergadunak ez badu plan horretako kapitala erabiltzen hura irekitzen denetik bost urte igaro baino lehen. Bost urteko epe hori amaitu baino lehen erabiltzen bada kapitalen bat edo ireki zenetik bost urteko epe hori amaitu aurretik plan horiek bete behar dituzten beharkizunetarikoren bat betetzen ez bada, aipatu diren etekin positiboak, plana indarrean egon den bitartean sortuak, ez-betetzea gertatzen den ekitaldiko zergaldian hartu behar dira kontuan.

Halaber, baldin eta bost urteko epea amaitu aurretik metatutako kapitala erabiltzen bada edo, erakundeak 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.

Hala denean, epe luzerako aurrezkirako plana indarrean dagoen urteetan lortzen diren kapital higigarriaren etekin negatiboak -plana iraungitzeak sor litzakeen etekinak barne- plana iraungitzen den zergaldian egotziko dira, baina bakarrik egotziko dira salbuespena aplikatu zaien plan horretako etekin negatiboen batura gainditzen duten etekin negatiboak.

Epe luzerako aurrezki-planak zergadunaren eta aseguru- edo kreditu-erakunde baten arteko kontratuak dira, eta baldintza hauek bete behar dituzte:

a) Epe luzerako aurrezki-plan batera ekarritako baliabideak honela bideratu behar dira:

- Bizi-aseguru indibidual baten edo segidako aseguru batzuen bidez, -epe luzerako bizi-aseguru indibidual deritze (ELBAI)-. Hori bizi-aseguru indibiduala da, baina ez da Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 36. artikuluan ezarri diren bizi-aseguruen modukoa, ez ditu biziraupena edo heriotza ez diren kontingentziak estaliko, eta zergaduna bera izango da kontratatzailea, aseguratua eta onuraduna, heriotzaren kasuan izan ezik.

  Kontratuaren baldintzetan berariaz eta modu nabarmenean adierazi behar da epe luzerako aurrezkirako aseguru indibidual bat dela.

- Epe luzerako aurrezkirako kontu indibidualean integratuta dauden finantza-gordailuak eta kontratuak. Kontu hau diruaren gordailu-kontratu bat da, zergadunak

kreditu-erakunde batekin egiten duena, eta haren kargura diru-gordailu bat edo gehiago eratu ahal izango dira, bai eta finantza erakundeek jaulkitako eta hamabi hiletik beherako iraungipen-epea duten ordaindukoetan egiten diren finantza-kontratuak ere, baldin eta haien baldintzetan zehazten bada bai ekarpenak bai muga-egunean egingo den likidazioa dirutan eta dirutan bakarrik egingo direla. Epe luzerako aurrezkirako kontu indibiduala ireki duen kreditu- erakunde berarekin kontratatu behar ditu zergadunak finantza-gordailu eta -kontratuok. Kontuaren etekinak, nahitaez, kontu indibidualean bertan sartuko dira, eta ez dira zenbatuko ezarritako ekarpenaren mugari dagokionez.

Epe luzerako aurrezkirako 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 aurrezkirako kontu indibidual bat dela.

Zergadun batek aldi berean bakarrik izan daiteke epe luzerako aurrezki-plan baten titular. Ondore horietarako erakunde kontratugileek, gainera, kontratuan berariaz eta modu nabarmenean adierazi behar dute zergadunak bakarrik izan daitezkeela epe luzerako aurrezki-plan baten titular.

b) Epe luzerako aurrezki-plana irekiko da lehenengo prima ordaintzen denean edo epe luzerako aurrezkirako kontu indibidualerako lehenengo ekarpena egiten denean -kasu bakoitzean dagokiona-, eta iraungi, berriz, plan horretako dirua erabiltzen denean edo zergadunak ekarpenentzat ezarritako muga betetzen ez denean iraungiko da.

   Ondorio horietarako, epe luzerako aurrezkirako aseguru indibidualen kasuan ez da ulertuko aseguru horretako dirua erabili denik baldin eta aseguruaren muga-egunera ailegatutakoan aseguru-erakundeak prestazioaren zenbateko osoa eskualdatzen badu, zergadunak aginduta, zergadun horrek erakunde berarekin kontratatutako epe luzerako aurrezkirako beste aseguru indibidual batera. Kasu horietan, aseguru berrira eramandako prestazioaren zenbatekoa ez da kontuan hartuko urteko ekarpenaren gehieneko mugaren ondoreetarako, eta iraungipenaren ondoreetarako ezarritako epearen zenbatespenaren ondoreetarako, berriz, planerako ekarpenak egiteko erabili zen lehenengo aseguruko lehenengo prima noiz ordaindu zen hartuko da aintzat.

c) Epe Luzerako Aurrezkirako Banakako Plan batean ekarpenak ezin dira inoiz 5.000 euro baino gehiagokoak izan, plana indarrean dagoen urte guztietan.

   Erakunde kontratatzaileek jakinarazi egin beharko dute, berariaz eta era nabarmenean, urtero horretara gehienez egin daitekeen ekarpena 5.000 eurokoa dela. Baldin eta ekitaldiren baten ekarpenek aipatu den muga hori gainditzen badute, erakundeak planaren irekieratik eskuratu diren higigarrien kapital-etekin positiboen atxikipena edo konturako ordainketa egin beharko du, horren iraungipenaren kasuan sor daitezkeenak barne.

d) Pertsona zergadunak kapital moduan bakarrik erabil dezake planean metatutako kapitala, horren kapital osoari dagokionez, eta zergadunak ezin du planeko dirua zatika erabili.

Erakunde kontratatzaileek ohartarazi egin behar dute, berariaz eta era nabarmenean, ezin dela eratzen doan kapitala eskuratu. Halaber, jakinarazi egin behar dituzte lehen ekarpena egiten denetik zenbatuko den bost urteko epea burutu aurretik edo ostean ekarpen partzialak egiteak dituzten zerga-ondorioak.

e) Erakunde kontratatzaileek edo, hala denean, kreditu-erakundeak bermatu behar du zergadunak, bizi-aseguru indibiduala muga-eguneratzen denean edo finantza-gordailu edo -kontratu bakoitza muga-eguneratzen denean, gutxienez, ordaindutako primen edo finantza-gordailu edo -kontratuari egindako ekarpenen %85aren baliokidea den kapitala jasoko duela. Aurrekoa gorabehera, bermea %100 baino txikiagoa bada, kontratatutako finantza-produktua gutxienez urtebeterako izan behar da.

   Erakunde kontratatzaileek kontratuan bereziki adierazi behar dute, berariaz eta modu nabarmenean, bermeak zer zenbateko izango duen eta zer data hartuko duen kontuan; halaber adierazi behar dute bizi-aseguru indibidualeko edo finantza-gordailu edo -kontratuko kapitala zer baldintzatan erabil daitekeen muga-eguneratu aurretik edo noiz eta nola egin daitekeen ekarpen gehiago.

Epe luzerako aurrezki-plan baten titularrak mugiarazi egin ditzake bere titulartasunpeko epe luzerako aurrezkirako aseguru indibidualetako eskubide ekonomiko guztiak eta epe luzerako aurrezkirako kontu indibidualetan metatutako funts guztiak eta bere titulartasunpeko epe luzerako aurrezki-plan batera eraman ditzake, eta horrek ez du esan nahi baliabideak erabiliko direnik. Mugimendu hori egiteko planaren titularrak destinoko erakunde aseguratzailearengana edo kreditu erakundearengana jo beharko du, bere eskabidearekin hauek aurkeztuz:

a) Mugimendua egingo duen jatorrizko epe luzerako aurrezki-planaren identifikazioa.

b) Jatorrizko erakundearen identifikazioa.

c) Jatorrizko erakundeari zuzenduta egongo den jakinarazpen bat, horrek eskualdaketa egiteko agindua eman dezan.

d) Epe luzerako aurrezki-planaren titularraren baimena, destinoko erakundeari zuzenduta, bere izenean jatorrizko erakundeari mugimendua egiteko eska diezaion, eta baita hori egiteko beharrezkoa izango den informazio finantzario eta fiskal guztia ere. Bereziki, jatorrizko erakundeak honako hauei buruzko informazioa eman beharko du: epe luzerako aurrezki-plana ireki den data, jarduneko urtean jarri diren zenbatekoak eta, bereizita, irekieratik gertatu diren kapital higigarri positiboen eta negatiboen etekinen zenbateko osoa, mugitzearen ondorioz gerta daitezkeenak sartuta.

Destinoko erakundeak zergadunari ohartarazi egin behar dio, berariaz eta era oso nabarmenean, bidezko epe luzerako aurrezkiaren banakako asegurua edo epe luzerako aurrezkiaren banakako kontua eratuta dagoen aseguru, gordailutza edo finantza kontratuaren ezaugarrien arabera, mugitzearen emaitzako zenbatekoa jatorrizko erakundeak bermatzen duen zenbatekoa baino gutxiago izan daitekeela.

Mugitze hori ezinezkoa izango da eskubide ekonomikoen edo funtsen gainean bahitura, karga, pignorazio edo eskuratzeko legezko edo kontratuzko mugaren bat dagoen kasuetan.

2.6. KAPITAL HIGIGARRIAREN BESTE ETEKIN BATZUK

Talde honek jarraian aipatzen diren etekinak -diruzkoak zein gauzazkoak- barne hartuko ditu eta zerga-oinarri orokorrean sartu beharko dira:

a) Jabetza intelektualaren ondoriozko etekinak, zergaduna egilea ez denean, eta zergadunak egindako jarduera ekonomikoei atxikita ez dagoen jabetza industrialaren ondoriozkoak.

b) Laguntza teknikoa emanda lortzen diren etekinak, jarduera ekonomiko baten esparruan ematen denean izan ezik.

c) Ondasun higigarriak, negozioak eta meatzeak errentatuta lortzen diren etekinak, eta azpierrentatzaileek azpierrentamenduen bidez jasotzen dituztenak, azpierrentamendua jarduera ekonomikoa ez bada.

d) Irudia ustiatzeko eskubidea lagata edo hura erabiltzeko baimena edo adostasuna emanda lortuak, eskubidea sortzen duenak lortzen dituenean edo jarduera ekonomiko batean sortzen direnean izan ezik.

3. ETEKIN OSOA

Arau orokor gisa, lortutako etekinen guztizko zenbatekoa izango da etekin osoa.

Etekin osoa = %100 x Lortutako etekina

4. GASTU KENGARRIAK

Gastu kengarriak laguntza teknikoa emanda edo ondasun higigarriak, negozioak edo meatzeak errentatuta edo azpierrentatuta lortzen diren etekinei soilik aplika dakizkieke. Oro har, etekinak lortzeko beharrezko gastuak ken daitezke, eta, hala badagokio, dirusarreren iturri diren ondasun edo eskubideen narriaduraren zenbatekoa ere bai:

a) Etekinen iturri diren ondasunak edo haiek erabiltzeko edo lupertzeko eskubideak edo ahalmenak eskuratzeko, birgaitzeko edo hobetzeko inbertitu diren besteren kapitalen korrituak eta finantzaketako gainerako gastuak.

b) Estatuarenak ez diren zerga eta errekarguak, bai eta Estatuaren tasak eta errekarguak ere, haien izena edozein dela, baldin eta zenbatutako etekinen edo etekinok sortzen dituzten ondasun edo eskubideen gainekoak badira, eta zehatzekoak ez badira edo zerga-betebeharrak betetzean izandako atzerapenaren ondoriozkoak ez badira.

c) Hirugarrenek, zuzeneko nahiz zeharkako kontraprestazio gisa, edo norberaren zerbitzuen ondorioz, sortzen dituzten diru kopuruak, hala nola, administrazio, jagoletza, atezaintzakoak zein antzekoak.

d) Errentamendua, azpierrentamendua edo eskubideen lagapena edo eraketa formalizatzeko egiten diren gastuak, eta ondasunen, eskubideen edo etekinen inguruko defentsa juridikoak eragiten dituenak.

e) Zalantzazko kobrantzako saldoak, baldin eta inguruabar hori behar bezala frogatzen bada. Betekizun hori beteta dagoela ulertuko da:

   - Zorduna konkurtsoan dagoenean.
   - Kobrantza egiteko zergadunak egin duen lehenengo kudeaketatik eta zergaldia amaitu arte sei hilabete baino gehiago igarotzea eta kreditua ez berriztatzea.

   Zalantzako saldoa kobratzen bada, behin haren kenkaria egin eta gero, orduan sarrera gisa zenbatuko da kobrantza hori egiten den ekitaldian.

f) Artapen eta konponketa gastuak. Honako hauek hartuko dira horrelako gastutzat:

   - Ondasun materialen erabilera arrunta mantentzearren aldian-aldian egiten direnak, hala nola, instalazioak margotu, entokatu edo konpontzea.
   - Elementuak ordeztekoak, berbarako, berokuntzako instalazioak, igogailuak, segurtasun ateak edo beste batzuk.

   Ondasunak handitzeko edo hobetzeko zenbatekoak ez dira inoiz kontzeptu honengatik gastu kengarritzat hartuko; izan ere, zenbateko horiek eskuraketa-balioa handitzen dute, eta balio hori amortizazioen bidez berreskuratzen da.

g) Etekinak sortzen dituzten ondasunen edo eskubideen gaineko aseguru kontratuen primak (kontratua erantzukizun zibilekoa, sute asegurukoa, lapurreta asegurukoa, beira-apurtzearen aurkako asegurukoa zein antzeko beste mota batekoa izan daiteke).

h) Zerbitzu edo horniduretan gastatutako kopuruak.

i) Amortizaziorako kopuruak, baldin eta benetako balio galeraren araberakoak badira.

Nolanahi ere, gastu kengarrien baturak ezingo du etekin garbi negatiboa eman.

Dena dela, Hiri Errentamenduei buruzko azaroaren 29ko 29/1994 Legeko 2. artikuluan aipatzen diren etxebizitzen azpierrentamendutik datozen etekinak direnean, etekin garbia lortzeko soilik izango da kengarria azpierrentatzaileak errentamendu gisa ordaindutako zenbatekotik azpierrentan hartutako elementuari dagokion parte proportzionala, eta, gainera, %20ko hobaria aplikatuko zaio azpierrentan emandako higiezin bakoitzeko lortutako etekin osoen eta gastu kengarri gisa konputatuko zenbatekoaren arteko diferentziari.

5. ETEKIN GARBIA

Arau orokor gisa, kapital higigarriaren etekin garbia bat etorriko da etekin osoen batura-rekin, albora utzita laguntza teknikoa, ondasun higigarrien, negozioen edo meatzeen errentamendua edo azpierrentamendua sorburu dituzten etekin garbiak.

Kapital higigarriaren etekin garbia	
Laguntza teknikoa	Etekin osoa – Etekin osoa lortzeko egin beharreko gastuak – Narriaduraren zenbatekoa $\geqslant 0$
Ondasun higigarrien, negozioen edo meatzeen errentamendua	
Azpierrentamendua (29/1994 Legearen 2. artikuluko etxebizitzak izan ezik)	
29/1994 Legearen 2. artikuluko etxebizitzen azpierrentamendua	Etekin osoa – Alde azpierrentatuaren errentamenduaren zenbatekoa – 0,2 x (Etekin osoa – Alde azpierrentatuaren errentamenduaren zenbatekoa) = 0,8 x (Etekin osoa – Alde azpierrentatuaren errentamenduaren zenbatekoa) $\geqslant 0$
Gainerako etekinak	Etekin osoa

Beste etekin batzuen atalean sartuta dauden kapital higigarrien kontzeptuetarako eta baldintza jakin batzuetan, etekin garbia zerga-oinarri orokorrean %100etik beherako ehunekoetan integra daiteke.

Bereziki:

a) Etekinak bi urtetik gorako eta gehienez bost urteko aldian sortu badira eta ez badira aldian-aldian edo behin eta berriro lortzen, etekin garbiaren integrazio portzentajea %60 izango da.

b) Etekinak bost urtetik gorako aldian sortu badira eta ez badira aldian-aldian edo behin eta berriro lortzen, etekin garbiaren integrazio portzentajea %50 izango da.

c) Denborari dagokionez nabarmen era irregularrean eskuratu diren etekintzat joko direnean eta aldi bakarrari egotzita daudenean, integrazio-ehunekoa %50ekoa izango da. Denborari dagokionez nabarmen era irregularrean eskuratu diren etekintzat joko dira honako etekin hauek:

   - Errentamendu-kontratua intsuldatu edo azpierrentatuta lortutako zenbatekoak.
   - Errentamenduetan, errentariak edo azpierrentariak gaitz edo kalteengatik ematen dituen kalte-ordainak.

<table>
<tr><th colspan="3">Etekin garbiaren integrazioa</th></tr>
<tr><th colspan="2">Etekin mota</th><th>Integratu beharreko errendimendua</th><th>ZO Integrazioa</th></tr>
<tr><td colspan="2">Edozein motatako erakundeen funts propioetako partaidetzaren bidez lortzen diren etekinak</td><td rowspan="3">%100 x Etekin garbia</td><td rowspan="3">Aurrezkiaren zerga-oinarria</td></tr>
<tr><td colspan="2">Norberaren kapitalak hirugarrenei lagata lortutako etekinak</td></tr>
<tr><td colspan="2">Kapitalizazio-eragiketek eta bizi edo elbarritasun aseguruen kontratuek sortutako etekinak eta kapital ezarpenen errentak</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Kapital higigarriaren beste etekin batzuk</td><td>Sortze aldia bi urtetik gorakoa eta gehienez bost urtekoa.
Aldi-aldian edo behin eta berriz lortzen ez badira.</td><td>%60 x Etekin garbia</td><td rowspan="3">Zerga-oinarri orokorra</td></tr>
<tr><td>Sortze aldia bost urtetik gorakoa.
Aldi-aldian edo behin eta berriz lortzen ez badira</td><td rowspan="2">%50 x Etekin garbia</td></tr>
<tr><td>- Erretamentu-kontratua intsuldatuta edo lagata lortutako zenbatekoak.
- Errentamenduetan, errentariak edo azpierrentariak gaitz edo kalteengatik ematen dituen kalte-ordainak.
Zergaldi bakarren egozten dira.</td></tr>
</table>

Portzentaje murriztuek urtean gehienez 300.000 euroko zenbatekoari aplikatu ahal izango zaizkio. Ekitaldi berean integrazio portzentaje desberdineko etekinak metatzen badira, txikienak aplikatuko dira lehenengo. Urtean 300.000 eurotik gorakoaren %100 sartuko da zerga-oinarrian.

Bi urtean baino aldi luzeagoan sortutako etekinak, integrazio portzentaje murriztuak aplikatu ahal zaizkienak, zatikaturik jasotzen direnean, %60ko edo %50eko integrazio portzentaje murriztuak aplikatu ahal izango dira baldin eta sortze aldiko urteen kopuruaren (datatik datara konputaturik) eta zatiketaren zergaldien kopuruaren arteko zatidura hurrenez hurren bi edo bost urte baino gehiago bada. 300.000 euroko gehieneko zenbatekoa, halaber, zatiketaren ekitaldi bakoitzean jasotzen diren zenbatekoen araberako proportzioan banatuko da.

<table>
<tr><td colspan="2">Integrazio portzentaje murriztuak aplikatu ahal zaizkion etekin garbiaren gehieneko zenbatekoa urtean = 300.000 €</td></tr>
<tr><td rowspan="2">∑ Integrazio portzentaje murriztuko EG ⩽ 300.000 €
Integrazioa zerga-oinarrian = ∑ EG x Integrazio portzentaje murriztua</td><td>∑ Integrazio portzentaje murriztuko EG > 300.000 €
Integrazioa zerga-oinarrian:
1. 300.000 x Integrazio portzentaje murriztua
2. (∑ Integrazio portzentaje murriztuko EG – 300.000)</td></tr>
<tr><td>Integrazio portzentajeak aplikatzeko ordena, kasua bada:
1. %50
2. %60
3. %100</td></tr>
<tr><td colspan="2">Sortze aldia bi urte baino luzeagoa izan dela egiaztatu arren, epealdia zenbatekoa izan den zehazterik ez dagoenean, hiru urtekoa izan dela ulertuko da.</td></tr>
</table>

6. ERRENTEN INDIBIDUALIZAZIOA

Subjektu pasibo batek, familia unitate bateko kidea izan arren, aitorpena banaka aurkezten badu, kapital higigarriaren etekinak haien iturburu diren ondare-elementuen, ondasunen edo eskubideen subjektu pasibo titularrek lortutzat joko dira, honako hauek kontuan hartuta:

a) Zergadunek ekarritako frogak.

b) Administrazioak aurkitutako frogak.

c) Ezkontzaren edo izatezko bikotearen araubide ekonomikoa arautzen duten xedapenak.

d) Familia unitateko kideen arteko ondare harremanei aplikatu behar zaizkien legeria zibileko manuak.

Senar-emazteen edo izatezko bikotearen araubide ekonomikoari dagozkion xedapenen arabera ondasunen edo eskubideen titulartasuna biena bada, erdibana eratxikiko zaizkie, beste partaidetza-kuota batzuk aplikatu behar direla frogatu ezean.

7. ALDI-EGOZKETA

Erregela orokorra

Oro har zergaren oinarrian jaso behar diren errentak zehazten dituzten sarrerak zein gastuak sarrera-gastuok sortu diren zergaldiari egotziko zaizkio, haiek ordaindu edo kobratu diren unea beste bat izan arren.

Erregela bereziak

Etekin osoa edo haren zati bat ordaindu ez bada errenta hori jasotzeko eskubidea edo errentaren zenbatekoa *ebazpen judizialaren zain* dagoelako, ordaindu ez diren kopuruak ebazpen judiziala irmo bihurtzen den zergaldiari egotziko zaizkio.

Kapital higigarrien arloko etekin zenbatetsiak ustez egin diren zergaldiari egotziko zaizkio.

Nola integratu kapital higigarriaren etekinak zerga-oinarrian	
Denetariko erakundeen funtsetako partaidetzaren bidez lortzen diren etekinak	
Zerga-oinarri orokorra	Aurrezkiaren zerga-oinarria
- Zenbait balore dauzkaten erakundeek banatutako irabaziak, banaketa hori dibidenduen edo Espainian kokatuta ez dauden erakundeen mozkinetako partaidetzen kontura egiten denean, edo erakunde mota horietan, partaidetzen eskualdatzearen ondoriozko errenta positiboak. - Bazkideei, oinordekoei, erkideei edo errenta-eratxikipenaren araubideko erakundeetako partaideei esleitutako etekinak, betiere, azken horien partaidetza kapital baten ekarpenean datzan bitartean (gehienez egotz daitekeen etekina: ekarritako kapitalaren %15).	- Dibidenduak, batzarretara joateagatiko sariak eta edozein erakundetako irabazietako partaidetzak (ikusi: zenbait balore dauzkaten erakundeek banatutako mozkinak). - Estatutuak direla bide edo sozietatearen organoen erabakiaren bidez mozkinetan, salmentetan, eragiketetan edo antzeko kontzeptuetan partaidetza izateko ahalmena ematen duten aktiboek sortzen dituzten etekinak. - Erabilera edo lupertze eskubideak edo ahalmenak eratuta edo lagata lortutako etekinak. - Bazkide, akziodun, kide elkartu edo partaide izateagatik, erakunde batetik sortzen den beste edozein onura. - Akzioak edo partaidetzak jaulkitzeko saria banatzetik datozen etekinak. - Ekarpenak itzultzeko helburuarekin egiten diren kapital txikipeen ondorioz izan litezkeen soberakinak.
Norberaren kapitalak hirugarrenei lagata lortutako etekinak	
Zerga-oinarri orokorra	Aurrezkiaren zerga-oinarria
- Zergadunarekin lotutako erakundeetatik datozen norberaren kapitalak hirugarrenei lagatzeagatik ordainsari gisa adostutako korrituak eta gainerako ordainsari guztiak, Sozietateen gaineko Zergaren araudiaren arabera. - Zergadunari lotutako erakundeen finantza-aktiboak eskualdatuta, itzulita, amortizatuta, trukatuta edo bihurtuta lortutako etekinak, Sozietateen gaineko Zergaren araudiaren arabera.	- Norberaren kapitalak hirugarrenei lagatzeagatik ordainsari gisa adostutako korrituak eta gainerako ordainsari guztiak (zergadunarekin lotutako erakundeetatik datozenak izan ezik). - Finantza-aktiboak eskualdatuta, itzulita, amortizatuta, trukatuta edo bihurtuta lortutako etekinak (zergadunarekin lotutako erakundeetatik datozenak izan ezik).

Kapitalizazio-eragiketen eta bizi edo elbarritasun aseguruen kontratuen bitartez lortutako etekinak	
Zerga-oinarri orokorra	Aurrezkiaren zerga-oinarria
	- Geroratutako kapital gisa jasotako prestazioak. - Bizi arteko errentak, berehalakoak zein geroratuak. - Aldi baterako errentak, berehalakoak zein geroratuak. - Aldi baterako eta bizi arteko errenten (berehalakoak eta geroratuak) iraungitzea.
Kapital ezarpenek sortutako errentak	
Zerga-oinarri orokorra	Aurrezkiaren zerga-oinarria
	- Bizi arteko errentak. - Aldi baterako errentak.
Kapital higigarriaren beste etekin batzuk	
Zerga-oinarri orokorra	Aurrezkiaren zerga-oinarria
- Jabetza intelektualak sortutako etekinak, zergaduna egilea ez denean. - Zergadunak egiten dituen jarduera ekonomikoei loturik ez dagoen jabetza industrialak sortzen dituen etekinak. - Laguntza teknikoa emateak sortzen dituen etekinak, prestazio hori jarduera ekonomikoren baten esparruan ematen denean izan ezik. - Ondasun, negozio edota meatzeak errentatuta lortzen diren etekinak, eta jarduera ekonomiko ez diren azpierrentamenduek sortzen dituztenak, azpierrentatzaileak jasoz gero. - Zergadunaren irudiaren ustiapenerako eskubidea lagata edo irudia erabiltzeko baimena emandako lortzen diren etekinak, honako kasu hauetan izan ezik: irudia ustiatzeko eskubidea eragiten duenak lortzen baditu; jarduera ekonomiko baten esparruan lortzen badira.	

KASU PRAKTIKOA:

JJ andreak balore zorro bat dauka. Erakunde gordailuzainak emandako urteko laburpenaren arabera, datu eta kopuru hauek atera dira:

Etekinak	Zenbatekoa (€)	Atxikipena (€)
SOSA akzioen dibidenduak (Sozietateen gaineko Zergaren kargapean daude; ez daukate hobaririk ez txikipenik)	800	152
GASA akzioen dibidenduak (Sozietateen gaineko Zergaren kargapean daude ; ez daukate hobaririk ez txikipenik)	500	95
ZI kooperatiba babestuaren itzulkinak	250	47,5
CC babes bereziko kooperatibaren itzulkinak	150	28,5
Hobaridun bonuen korrituak	1.000	12 (Benetako atxikipena) 228 (Atxikipen eratxikigarria)
Obligazioen korrituak	700	133
Kontu korrontearen korrituak	125	23,75
Epe finkorako ezarpena	1.200	228

2023ko otsailaren 15ean Altxorraren letra batzuk saldu ditu, hain zuzen ere 2022ko abenduaren 15ean harpidetutakoak. Harpidetza-prezioa 20.000 euro izan zen, eta 21.500 euro berreskuratu ditu. Eragiketaren gastuak 100 euro izan ziren.

Kapital higigarriaren etekina zehaztu:

EBAZPENA:

1. Denetariko erakundeen funtsetako partaidetzei esker lortutako etekinak.

   Zenbateko osoa, guztira = SOSA sozietatearen dibidenduak + GASA sozietatearen dibidenduak + ZI kooperatibaren itzulkinak + CC kooperatibaren itzulkinak = 800 + 500 + 250 + 150 = 1.700 €

   Etekin osoa = Zenbateko osoa, guztira – Salbuespenaren aplikazioa = 1.700 – 1.500 = 200 €. Zenbateko hori aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu behar da.

   Atxikipenak, guztira = SOSA sozietatearen dibidenduen atxikipena + GASA sozietatearen dibidenduen atxikipena + ZI kooperatibaren itzulkinen atxikipena + CC kooperatibaren itzulkinen atxikipena= 152 + 95 + 47,5 + 28,5 = 323 €

2. Norberaren kapitalak hirugarrenei lagata lortutako etekinak.

   Zenbateko osoa, guztira = Hobaridun korrituak + Obligazioen korrituak + Kontu korrontearen korrituak + Epe finkorako ezarpena + Altxorraren letren etekinak = 1.000 + 700 + 125 + 1.200 + [(21.500 – 100) – 20.000] = 4.425 €

   Atxikipenak, guztira = Hobaridun korrituen atxikipena + Obligazioen korrituen atxikipena + Kontu korrontearen korrituen atxikipena + Epe finkorako ezarpenaren atxikipena + Altxorraren letren etekinen atxikipena = 12 + 133 + 23,75 + 228 = 396,75 €

   Kuotan ken daitekeen atxikipen eratxikigarria = 228 €

Kapital higigarriaren etekina, guztira = 200 + 4.425= 4.625 €. Zenbateko hori aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu behar da.

V. KAPITULUA
JARDUERA EKONOMIKOEN ETEKINAK

1. KONTZEPTUA

Honako hauek hartzen dira jarduera ekonomikoen etekin osotzat: norberaren lanetik eta kapitaletik -bietatik aldi berean edo horietako batetik bakarrik- datozen etekinak, baldin eta, haiek lortzeko, zergadunak produkzio-bideak eta giza baliabideak -edo bietako bat bakarrik- bere kontura antolatzen baditu, ondasun eta zerbitzuen produkzio edo banaketan esku hartzeko.

Bereziki, halakotzat jotzen dira erauzketa-, fabrikazio- eta merkataritza-jardueren etekinak zein zerbitzuak emateko jardueren etekinak, artisautza, nekazaritza, basogintza, abeltzaintza, arrantza, eraikuntza eta, meatzaritzako jarduerak nahiz jarduera profesionalak barne.

Higiezinen errentamendua eta salerosketa bakarrik joko da jarduera ekonomikotzat baldin eta jarduera hori antolatzeko pertsona bat badago, lan-kontratuarekin, lanaldi osoan eta jarduera horretarako dedikazio esklusiboarekin. Ondoko hauek ez dira enplegatutzat hartuko: ezkontidea, izatezko bikotekidea, aurrekoak, ondorengoak, bigarren graduko albo-ahaideak (ahaidetasunaren jatorria gorabehera: odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotearen eraketa edo adopzioa) eta Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren arabera lotuta dauden pertsonak.

Enpresa jarduerak

Enpresa-jarduerak dira Ekonomi Jardueren gaineko Zergako tarifen lehen atalean daudenak.

Enpresa jarduera bat merkataritzakoa denez argitzeko, arautegian ezarrita dago ez direla enpresen merkataritza jarduerak nekazaritzakoak, abeltzaintzakoak ez artisautzakoak (artisautzako jardueretan, egindako edo fabrikatutako gauzak lantegian bertan saldu behar dira).

Jarduera profesionalak

Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergaren tarifen bigarren atalean (jarduera profesionalak) eta hirugarren atalean (jarduera artistikoak) daudenak soilik joko dira jarduera profesionaltzat.

Jarduera profesionalen etekinak

Profesionaltzat bereziki lanbide liberalean aske dihardutenak hartuko dira. Ondoko hauek zehatz-mehatz:

a) Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergako tarifetako bigarren sekzioaren menpean daudenak (abokatuak, arkitektoak…).
b) Komisiodunak eta agente komertzialak. Lan-kontraturik gabe, interesdunak harremanetan jartzen baditu eragiketen arriskuak bere gain hartu gabe.
c) Udal zerga-biltzaileak.
d) Jabetza intelektualaren eta industrialaren titularrak, jabetza bere obrak argitaratzen ez dituen egilearena bada.
e) Egoitzan, etxean edo ikastegi edo establezimenduan ari diren irakasleak, irakasten dutena gorabehera, lan- edo estatutu-harremanik gabeak. Norbere establezimenduetako edo akademietako irakaskuntza enpresa jardueratzat hartuko da.
f) Lan-harremanak direla bide ematen ez diren hitzaldi, mintzaldi edo ikastaroen ondoriozko ordainketak.

Ez dira hartuko jarduera profesionalen etekintzat enpresa baten eginkizun batzuen trukean soldata jasotzen dutelarik elkargo jakin batean inskribatu behar duten pertsonek jasotzen dituzten kopuruak, ez eta, oro har, lan-harremanen edo menpekotasun-harremanen ondoriozkoak ere. Kopuru horiek lanaren etekinetan zenbatu behar dira.

Artista eta kirolarien etekinak

Loturarik gabe, banaka edo taldeka, lokal publiko zein pribatuetan, kirolen edo ikuskizunen batean esku hartzen duten pertsona fisikoak artista edo kirolari izango dira.

Hain zuzen ere, Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergako tarifetako hirugarren sekzioaren menpean daudenak izango dira.

Errentak esleitzeko araubidean dauden entitateak

Erakunde batek jarduera ekonomikoren bat (enpresa edo lanbide jarduera) egiten badu errentak esleitzeko araubidean, jardueraren etekinak horrelakoxeak izango dira jarduerari lotutako ekoizbideen eta giza baliabideen norbere konturako antolamenduan zuzenean esku hartu ohi duten erakundeko kideentzat (bazkideak, oinordekoak, erkideak edo partaideak).

Errentak esleitzeko araubidean egonik jarduera profesionala egiten duten erakundeetako bazkideak, jaraunsleak, erkideak edo partaideak profesionalak izango dira Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondoreetarako, nahiz eta jarduera dela eta erakundea Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergako tarifetako lehenengo sekzioaren menpean egon.

Hala ere, esleitutako etekinak kapitalaren etekin izango dira aurrean aipatutako jardueretan parte hartzen ez duten bazkide, jaraunsle, erkide eta partaideentzat, erakundean kapitala ekarrita soilik parte hartuz gero. Kasu horretan, gehienez ere kapital-ekarpenaren %15 hartu ahal izango da esleitutako etekintzat.

Erakunde batek enpresa jarduera edo jarduera profesional bat egiten badu errentak esleitzeko araubidean, lortutako errentak bazkide, jaraunsle, erkide edo partaideei esleitu behar dizkie ezarritako arau edo itunen arabera. Administrazioak horien berri ez badaki, errentak hainbana esleituko zaizkie.

2. JARDUERA EKONOMIKO BATI LOTUTAKO ONDARE-ELEMENTUAK

Ondare-elementu bat eskualdatuz gero, ezinbestekoa da jakitea jarduera ekonomiko bati lotuta dagoen ala ez. Lotuta badago, eskualdaketak ondarean sortutako irabazia edo galera jarduera ekonomikoaren etekina da eta beraren zenbatekoa Sozietateen gaineko Zergaren araudiaren arabera kalkulatu behar da.

Ostera, ez badago, eskualdaketak ondarean sortutako irabazia edo galera kalkulatzeko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren araudian irabaziak eta galerak kalkulatzeko ezarritako erregelak aplikatu behar dira.

Jarraian adieraziko diren elementuak zergadunak egiten duen jarduera ekonomiko bati lotutzat joko dira, elementuon titularrak ezkontide biak edo izatezko bikoteko kide biak diren kontuan eduki gabe:

a) Zergadunak jarduera egiteko erabiltzen dituen ondasun higiezinak.

b) Jarduera egiten duten langileen zerbitzu ekonomiko eta soziokulturaletarako ondasunak. Dena den, aisialdi eta jolaserako edo, oro har, jarduera ekonomikoaren titularraren erabilera pribaturako erabiltzen diran ondasunak ez dira jarduerari lotutzat joko.

c) Etekinak lortzeko beharrezkoak diren gainerako ondare-elementu guztiak. Ez dira inoiz horrelakotzat joko erakunde baten funts propioetako partaidetzak eta gainerakoei egindako kapital-lagapenak ordezkatzen dituzten aktiboak.

Jarduera ekonomiko bati lotutako ondare-elementutzat zergadunak haren xedeetarako erabiltzen dituenak bakarrik hartuko dira. Ez dira lotutzat hartuko:

1. Aldi berean jarduera ekonomiko baterako eta norberaren beharrizanetarako erabiltzen direnak. Salbuespena: norberaren beharrizanetarako erabiltzea osagarria eta argi eta garbi garrantzirik gabekoa denean, ondoko 4. zenbakian azaltzen den bezala.
2. Zergadunaren titulartasunekoak izanik, hark arteztu beharreko jarduera ekonomikoaren kontabilitate edo erregistro ofizialetan agertzen ez direnak, kontrako frogarik egon ezean.
3. Jardueraren xederako zati batez bakarrik erabiltzen diren ondare-elementuak direnean, lotura jardueran benetan erabiltzen den zatiari mugatzen zaio. Aparteko aprobetxamendurako eta gainerakoetatik independentea den aprobetxamendurako erabil daitezkeen ondare-elementuen zatiak bakarrik hartuko dira lotutzat. Ondare-elementu zatiezinak ezin dira inoiz zati batez lotu.
4. Beharrizan pribatuetarako osagarri gisa eta garrantzirik gabe erabilitzat hartuko dira jarduera ekonomikoa egiteko eskuratuak eta erabiltzen diren ibilgetuko ondasunak,

baldin eta zergadunaren beraren xedeetarako erabiltzen badira jarduera hori eteten den egun edo ordu baliogabeetan.

1., 3. eta 4. zenbakietan xedatutakoa ez zaie aplikatuko turismo automobilei eta beraien atoiei, ez ziklomotorrei, ez motozikletei, ez kiroleko edo zabalaldirako itsasontziei edo aireontziei.

a) Turismo ibilgailuak eta beraien atoiak, ziklomotorrak eta motozikletak:

   Oro har, ez dira joko jarduera ekonomiko bati lotutzat.

   Zergadunak frogatzen badu erabiltzen duen ibilgailua egindako jardueraren ondorioz nabarmena eta ohikoa dela sarrerak lortzeko, haren %50 hartuko da jarduerari lotutzat. Zergadunak ibilgailua beraren ekonomia-jarduerari esklusiboki afektatuta badago dudarik gabe frogatu beharko du.

   Hala ere, ondoko ibilgailuak jarduera ekonomikoa egiteko soilik erabiltzen direla pentsatuko da:

   - Salgaien garraioan erabiltzen diren ibilgailu mistoak.
   - Bidaiariak kontraprestazio bat ordainduta garraiatzeko zerbitzuetan erabiltzen direnak.
   - Fabrikatzaileek probak, saioak, erakusketak edo salmenten sustapena egiteko erabiltzen direnak.
   - Merkataritzako ordezkari edo agenteen laneko joan-etorrietarako erabiltzen direnak.
   - Gidariei edo pilotuei kontraprestazio bat ordainduta irakasteko zerbitzuetan erabiltzen direnak.
   - Zaintza-zerbitzuetan erabiltzen direnak.
   - Eskuarki ibilgailuak alokatzen jarduten duten erakundeek kontraprestazio bidezko alokairu-jarduera horretarako soil-soilik eta egiaz erabiltzen dituztenak.

b) Uretako kiroletako edo zabalaldirako itsasontziak eta aireontziak:

   Oro har, ez dira joko jarduera ekonomiko bati lotutzat, besterik frogatu ezean.

2.1. AFEKTAZIOA (LOTURA)

Afektazioa zergadunaren ondare pertsonaleko elementuak jarduera ekonomiko bati lotzea da.

Zergadunak ondare-elementu bat jarduera ekonomiko bati lotzeak ez dakar ondare-aldaketarik (ez irabazirik, ez galerarik), baldin eta hark bere ondarean segitzen badu.

Jarduera bati lotzen zaizkion ondasunak eta eskubideak bertan geratzen dira eskualdaketa-balioarekin.

Balio horretan kopuru hauek batu behar dira: eskuraketaren benetako zenbatekoa, ondare-elementuan egindako inbertsioen eta hobekuntzen kostua, eta eskuraketari dagozkion gastuak eta zergak (korrituak ez).

Balio horretatik tributazioan ken daitezkeen amortizazioen zenbatekoa kendu behar da. Bestela, gutxieneko amortizazioa aplikatuko da, hau da, ondare-elementuari Sozietateen gaineko Zergari buruzko arautegian ezarritako gehieneko epealdiari dagokion koefizientea aplikatzearen emaitzako kopurua.

Ondore guztietarako, ondasunak eta eskubideak jarduerari lotu eta hiru urte pasatu baino lehen besterentzen badira horrela lortutako kopurua Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 36. artikuluan ezarri bezala berrinbertitu gabe, loturarik ez dela gertatu pentsatuko da.

2.2. JAREGITEA

Enpresaren ondareko aktibo ezkorronteak zergadunaren ondare pertsonalera pasatzea da.

Zergadunak aktibo ezkorronteak bere jardueratik jaregiteak ez du aldatzen ondarea, ondasun-eskubideok beraren ondarean segitzen badute.

Jaregindako ondare-elementuen eskuraketa-balioa hauxe da:

a) Etekin garbia zuzeneko zenbatespen arruntaren arabera zehazten bada, elementuak jardueratik jaregin denean eduki duen kontabilitate-balio garbia.

b) Gainerako kasuetan eskuraketa-prezioaren eta egindako edo egin beharreko amortizazioen arteko diferentzia.

   Elementuak jarduerari lotuta egon diren aldian zergadunak jarduera ekonomikoaren etekinak kalkulatzeko aplikatu duen zenbatespen modalitateak ez badu aukerarik eman, aldi osoan zein zati batean, elementu horien amortizazioagatik kenkaria aplikatzeko, aldi horretan amortizazio honen kenkaria aplikatu dela pentsatuko da: Sozietateen gaineko Zergaren arautegian ezarritako gehieneko aldiari dagokion gutxieneko koefizientea aplikatzearen emaitzako kopurua.

   Etorkizunean egingo diren ondare-aldaketen ondorioetarako, bi faktore hauek biderkatzearen emaitza hartuko da eskuratze-baliotzat : batetik, desafektatutako ondare-elementuen eskuratze-prezioa edo ekoizpen-kostua eta haiei dagozkien amortizazio metatuak, eta, bestetik, sozietateen gaineko zergan aplikatu beharreko diruaren balio-galera zuzentzeko koefizienteak, zeinak erregelamendu bidez onetsiko baitira. Bestalde, desafektazioa gertatu den data hartuko da eskuratze-datatzat. Gerora eskualdatzen bada, eskuratze-balio hori eguneratu egingo da, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren araudian aurreikusitako diru-zuzenketarako koefizienteak aplikatuz.

Ondasuna edo eskubidea besterentzen bada jaregitea gertatu denetik hiru urte pasatu baino lehen, jaregitea ez dela gertatu pentsatuko da.

Jarduerari uzten zaionean, ondare-elementuak jardueratik hori baino lehen jaregin direla pentsatuko da, ondoko kasuan izan ezik: zergadunak hurrengo hiru urteetan (jarduerari uzten zaion egunetik zenbatuta) jarduera ekonomiko bati ekiten dionean.

2.3. NOLA KALKULATU JAREGINDAKO ONDASUNAK ESKUALDATZEAK ONDAREAN SORTUTAKO IRABAZIA EDO GALERA

Eskualdatutako ondasuna edo eskubidea ez badago lotuta jarduera ekonomikoari, ondarean sortutako irabazia edo galera kalkulatzeko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren araudian jarduera ekonomiko bati lotuta ez dauden ondare-elementuak

eskualdatuta sortzen diren irabazi eta galeretarako ezarritako araubide orokorra aplikatuko da (eskuliburu honetako IX. kapitulua), eta aurrezkiaren zerga-oinarrian integratu eta konpentsatu behar da.

Ondare-elementu bat jaregin ondoren eskualdatzen bada (jarduerari utzi…), ondasunaren eskuraketa-balioa eguneratzeko jaregitea gertatu den eguneko koefizientea aplikatu behar da.

Gainera, jaregin ondoren eskualdatutako ondare-ondasuna 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratu bada, ondare-irabaziak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko lehenengo xedapen iragankorreko lehenengo idatz-zatiko 1. erregelan ezarritakoaren arabera txikituko dira, zein egunetan eskuratu den kontuan hartuta.

Xedapen honetan ezarritako araubide iragankorraren ezaugarri nagusia da bereizi egin behar direla 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako ondare-irabaziak eta egun horretatik aurrera sortuak, eta lehenengoei murrizketa-koefizienteak aplikatu zaizkiela. Murrizketa-koefiziente horiek aplikatuz gero, egun jakin bat baino lehen eskuratutako ondare elementuek 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako ondare-irabaziak ez daude Zergaren kargapean.

Zergadunaren jarduera ekonomikoari atxikita egon diren ondare-elementuen eskualdaketetan ez da aplikatuko xedapen iragankor honetan ezarritakoa, jarduera hori beste titularitate batekin egiten jarraitzen denean.

Hau da, 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako elementuen eskualdaketen ondoriozko ondare-irabazien araubide iragankorra ez da aplikatzen ondoko kasu hauetan:

1. Zergadunaren jarduera ekonomiko bati lotuta egon den ondare-elementuren bat eskualdatzen denean.
2. Beste titular batek jarraitzen duenean jarduera berean.

2.4. NOLA KALKULATU LOTUTAKO ONDASUNEK ONDAREAN SORTUTAKO IRABAZIA EDO GALERA

Jarduera ekonomiko bati lotutako ondare-elementuen eskualdaketak irabaziak edo galerak sor ditzake; horiek, etekin konputagarriak eta gastu kengarriak jardueraren etekinak dira.

Lotutako elementuek sortzen dituzten ondare-irabazien edo ondare-galeren zenbatekoa kalkulatzeko Sozietateen gaineko Zergaren arautegian ezarritakoa eta eskuliburu honetako VI. kapituluan jarduerari lotutako ondare-elementuen irabaziez eta galerez ezarritakoa aplikatu behar da.

3. BI EDO BOST URTEAN BAINO ALDI LUZEAGOAN SORTUTAKO ETEKINAK EDOTA IRREGULARTZAT JOTAKOAK

Oro har, jarduera ekonomiko baten etekinak aitortzeko, kopurua bidezko zenbatespen metodoan eta modalitatean ezarritakoaren arabera kalkulatu behar da.

Hala ere, ondoren azalduko diren kasuetan jardueraren etekin garbia kalkulatzeko ehuneko jakin bat aplikatu behar zaio etekinen guztirako zenbatekoari (gainerakoa ez da sartu behar zerga-oinarrian).

3.1. INTEGRAZIO-EHUNEKOAK

1. Jarduera ekonomikoaren etekinak bi urtetik bost urtera bitarteko aldian sortu badira eta aldizka edo noizean behin lortu ez badira, %60 konputatu behar da.
2. Ondoren adieraziko diren jarduera ekonomikoen etekin garbiaren %50 konputatu behar da:
   a) Bost urte baino aldi luzeagoan sortutako jarduera ekonomikoen etekin garbiak.
   b) Ondoren adieraziko diren jarduera ekonomikoen etekinak, denboran zehar modu nabarmen irregularrean lortu badira eta zergaldi bakarrean egozten badira:
      - Ibilgetuaren elementu amortizaezinak eskuratzeko diru-laguntzak.
      - Jarduera ekonomikoari uzteagatik jasotzen diren kalte-ordainak eta laguntzak.
      - Zerga honetan salbuespenik ez duten sari literario, artistiko edo zientifikoak. Ez dira saritzat hartuko, honi dagokionez, jabetza intelektual edo industrialeko eskubideak lagatzearen ondoriozko kontraprestazio ekonomikoak, ez eta haien ordezkoak ere.
      - Iraunaldi mugagabeko eskubide ekonomikoen ordez jasotzen diren kalte-ordainak.

Denboran zehar era irregular nabarmenean lortzen direnak alde batera utzita, ez dira inola ere aplikatuko 1. eta 2. puntuetan adierazitako integrazio-ehunekoak honako kasu hauetan:

- Halako etekinak modu erregularrean edo ohikoan eragiten dituzten ekonomia-jardueretatik eratorritako etekinak direnean.
- Ekonomia-jardueretatik datozen etekinen kasuan, jarduera horiek, orokorrean hartuta, berezkoa ez badute funtsen aplikazio eta lorpenen ziklo ondo definituak izatea, eta, hortaz, ez bada pasatzen bi urtetik edo bost urtetik gorako epea etekina sortzen duen inbertsioa egiten denetik etekina jasotzen den arte. Beraz, ezin izango zaizkie aplikatu diru-sarrerak sortzeko eragiketa jakin eta esklusiboei, modu isolatuan hartuta.

Sorkuntzaldia zenbatekoa izan den zehazterik ez egon arren, bi urte baino luzeagoa izan dela egiaztatzen denean, hiru urtekotzat hartuko da.

3.2. ZATIKA JASOTAKOAK

Jarduera ekonomiko baten etekinak bi urte baino aldi luzeagoan sortu badira eta zatikaturik jaso badira, %60 edo %50 konputatu behar da, kasuan kasukoa:

a) %60 kasu honetan:

$$2 \text{ urte} < \frac{\text{Sorkuntzaldiko urteen kopurua (datatik datara)}}{\text{Zenbat zergalditan zatikatu den ordainketa}} \leqslant 5 \text{ urte}$$

b) %50 ondokoa gertatzen denean:

$$\frac{\text{Sorkuntzaldiko urteen kopurua (datatik datara)}}{\text{Zenbat zergalditan zatikatu den ordainketa}} > 5 \text{ urte}$$

ADIBIDEA:

Zergadun batek etekin garbi irregularra lortu du, 6 urtean sortua: 35.000 euro. Bi urtean jasoko du kopurua, erdia lehenengoan eta beste erdia bigarrenean.

EBAZPENA:

$$\frac{\text{Sorkuntzaldiko urteak}}{\text{Etekinak jasotzeko urteak}} = \frac{6}{2} = 3$$

Zerga-oinarri orokorrean integratu beharreko etekin garbia = 35.000 x %60 = 21.000 €

Urte bakoitzean = 10.500 €

3.3. MUGA

Integrazio-ehunekoa aplikatuko den etekin garbia ezin da izan 300.000 euro urtean baino gehiago. Hortik gorakoa osorik (%100) integratu behar da.

%100etik beherako integrazio-ehuneko bat baino gehiago aplikatu behar zaizkien etekinak jaso badira, 300.000 euroko muga konputatzean lehenbizi ehuneko txikiena aplikatu behar zaienak hartuko dira kontuan.

Etekinak zatika jaso badira eta 300.000 euroko muga aplikatu behar bada, gehieneko kopuru hori modu proportzionalean banatuko da zatikapenak hartzen dituen ekitaldien artean.

4. ETEKIN GARBIA ZEHAZTEKO MODALITATEAK

Etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren metodoaren bidez kalkulatu behar da; modalitate hauek daude:

a) Modalitate arrunta

Jarduera ekonomikoak egiten dituzten zergadunek kasu hauetan aplikatuko dute modalitate hori:

– Zergadunak ez badio espresuki jakinarazi Administrazioari modalitate erraztua aplikatzea hautatu duela.
– Zergadunak modalitate erraztua aplikatzeko ezarritako mugak gainditzen baditu.

Jarduera baten etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate arruntaren bidez zehazten duten zergadunek gainerako jarduera guztien etekin garbia ere modalitate beraren bidez zehaztu behar dute. Erregela hau ez zaie aplikatuko ekitaldian hasitako jarduerei.

b) Modalitate erraztua

Jarduera ekonomikoak egiten dituzten zergadunek, modalitate hori aplikatzeko, baldintza hauek bete behar dituzte:

– Zergadunak berariaz hautatu behar du modalitate erraztua bere jarduera guztien etekin garbia kalkulatzeko.

  Hautapenak indarrean iraungo du hurrengo urteetan, modalitatea aplikagarria den bitartean, salbu eta zergadunak espresuki errebokatzen badu.

  Jardueren etekin garbia modalitate erraztuaren bidez zehaztu nahi duten zergadunek jarduera guzti-guztien etekinetarako aplikatu behar dute modalitate hori. Bestela, zergadunak egindako jarduera guztien etekinak zehaztuko dira zuzeneko zenbatespenaren modalitate arruntaren bidez.

– Zergadunak aurreko urtean jarduera ekonomiko guztietan egindako eragiketen bolumena ezin da izan 600.000 euro baino gehiago. Neurri hori ez zaie aplikatuko nekazaritzako, abeltzaintzako, basogintzako eta baxurako arrantzako jarduerei.

  Eragiketen bolumena jardueran ondasunak emanez eta zerbitzuak eginez lortutako kontraprestazioen guztirako zenbatekoa da, Balio Erantsiaren gaineko Zerga eta Baliokidetzaren Errekargua kenduta.

  Jarduera urtean zehar hasi bada, eragiketen bolumena zenbatzeko ekitaldian egindako eragiketen bolumena hartuko da kontuan.

  Aurreko urtean jarduera bati ekin bazaio, jarduera horretako eragiketen kopurua kalkulatzeko urte osoan egingo ziren eragiketak hartuko dira kontuan.

  Egutegiko urte batean eragiketen bolumena hori baino handiagoa bada, hurrengo urtetik aurrera zergaduna modalitate erraztutik baztertuta geratuko da eta modalitate arrunta aplikatu beharko du bere etekinak kalkulatzeko.

Hautapenak, hautapenaren errebokazioak edo bazterketak ondorioak izango dituen urteko apirilaren 25a baino lehen jakinarazi behar du zergadunak; horretarako zentsu-aitorpenerako 036 edo 037 eredua erabiliko du, kasuan kasukoa. Urtean zehar jarduera bati ekiten bazaio, jarduera hasieraren errolda-aitorpenean adierazi behar dute modalitate hori hautatu nahi dutela.

Etekin garbia prozedura horien bidez nola zehaztu behar den eskuliburu honetako VI. eta VII. kapituluetan azaltzen da.

Errentak esleitzeko araubidean dauden entitateak

Errentak esleitzeko araubidean dauden erakundeek egiten dituzten jarduera ekonomikoen etekin garbia zehazteko zuzeneko zenbatespen metodoaren modalitate erraztua erabili ahal izango da, ondokoak betez gero:

a) Bazkide, jaraunsle, erkide edo partaide guztiak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kargapeko pertsona fisikoak izan behar dira.

b) Erakundeak egindako jarduera ekonomikoetan egindako eragiketen guztirako kopurua ezin da izan 600.000 euro baino gehiago. Neurri hori ez zaie aplikatuko nekazaritzako, abeltzaintzako, basogintzako eta baxurako arrantzako jarduerei.

Modalitate erraztua aplikatzeko hautapena bazkide, jaraunsle, erkide edo partaide guztiek formulatu behar dute, bai eta horren ezeztapena ere.

Modalitate erraztua bazkide, jaraunsle, erkide eta partaideen inguruabar pertsonalak kontuan hartu gabe aplikatuko da.

Etekin garbia kasu bakoitzean aplikatu beharreko arauen edo itunen arabera esleituko zaizkie bazkideei, jaraunsleei, erkideei edo partaideei. Zerga Administrazioak horien berri sinesgarririk ez badauka, etekinak hainbanatu egingo dira.

1. ADIBIDEA:

Zergadun batek ile-apainketari ekin zion 2024an. Erroldako alta aitorpena aurkeztu zuen (036 eredua) eta ez zuen hautatu etekin garbia kalkulatzeko modalitaterik Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ordainketarako.

EBAZPENA:

PFEZren ordainketarako, etekin garbia kalkulatzeko zuzeneko zenbatespen arrunta aplikatuko du.

2. ADIBIDEA:

Zergadun batek jarduera ekonomiko bat abiarazi zuen 2024ko irailaren 1ean (jarduera ez zen ez nekazaritzakoa, ez abeltzaintzakoa, ez basogintzakoa, ezta baxurako arrantzakoa ere) 260.000 euroko eragiketa bolumenarekin.

Hel diezaioke zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate erraztuari 2024ko eta 2025ko ekitaldietan?

EBAZPENA:

2024ko ekitaldian modalitate horri heltzeko nahikoa da erroldako altaren aitorpenean modalitate hori hautatzea.

2025eko ekitaldian, jarduera aurrekoan hasi denez gero, eragiketen zenbatekoa kalkulatzeko bolumena urtekora eraman behar da.

Eragiketen bolumena, urtekora eramanda: 780.000 €

2025eko eragiketen bolumena 600.000 euro baino gehiago izan denez, ezin zaio heldu modalitate erraztuari eta etekin garbia kalkulatzeko modalitate arrunta erabili behar da.

3. ADIBIDEA:

Zergadun bat jarduera batean ari da 2019az gero; 2024ko eragiketen bolumena 300.000 euro izan da. 2019an erroldako alta aitorpena aurkeztu zuen eta jardueraren etekinak kalkulatzeko modalitate erraztua aplikatzea hautatu zuen.

2024ko apirilan beste jarduera bati ekin dio. Erroldako alta aitorpena aurkeztu du eta ez du hautatu etekina zehazteko modalitaterik Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ordainketarako.

EBAZPENA:

2024ko ekitaldia

Lehenengo jardueraren etekin garbia kalkulatzeko zuzeneko zenbatespen erraztua aplika dezake eta beste jarduerarena kalkulatzeko zuzeneko zenbatespen arrunta aplikatu behar du, ez baitu hautatu modalitate erraztua.

2025ko ekitaldia eta hurrengoak

Zuzeneko zenbatespen arrunta aplikatu beharko du nahitaez jarduera bien etekin garbia zehazteko, zuzeneko zenbatespen arrunta eta erraztua bateraezinak dira eta.

5. ZENBATETSITAKO ERRENTEN BALORAZIOA

Zergadunak bere jarduera ekonomikoko ondasunak, eskubideak edo zerbitzuak dohain lagatzen edo mailegatzen baditu edo berak kontsumitzen edo erabiltzen baditu, jardueraren etekin garbia kalkulatzeko ondasun, eskubide edo zerbitzuek merkatuan duten balio normala hartuko da aintzat.

Era berean, kontraprestazioa badago, baina ondasun, eskubide eta zerbitzuon merkatu-balio normala baino nabarmen txikiagoa bada, azken balio hori hartuko da kontuan.

Lotutako pertsona edo erakundeen arteko eragiketen errenten balorazioa merkatuko balio normala izango da, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 42. artikuluan ezarritakoaren arabera.

Jarduera ekonomiko bat egiten duen ezkontideak bi ezkontideen ondare-elementuak erabiltzea ez da lagapena zerga-ordainketarako, eta ez du sortzen bien arteko ordainketarik.

6. ALDI-EGOZKETA

a) Jarduera ekonomikoen etekinak Sozietateen gaineko Zergan aldi-egozketari buruz ezarritako irizpideen arabera egotziko dira.

   Hala ere, Espainiako Landa Garapenerako Esparruan nekazari gazteen lehenengo instalaziorako aurrez ikusten diren laguntza publikoak laurdenetan egotzi ahal izango dira, lortzen diren zergaldian eta hurrengo hiruretan.

Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 54. artikuluan ezarritakoaren arabera, sarrerak eta gastuak sortzen diren zergaldian egotziko dira, horiek ordezkatzen dituzten ondasun eta zerbitzuen benetako korrontearen arabera, moneta edo finantzen korrontetik at, batzuen eta besteen arteko koerlazioa errespetatuz.

Hala ere, aldi baterako egozketa egin behar duen zergaldiaz geroztikoan, kontabilitate bidez galera eta irabazien kontuan edo erreserba kontu batean egotzitako gastuak edo, irabazien eta galeren kontuan aurreko zergaldi batean egotzitako sarrerak badira, batzuen eta besteen aldi baterako egozketa kontabilitateko egozketa egin den zergaldian egingo da, beti horko horretatik sortzapenaren printzipioaren arabera egokituko litzatekeena baino gutxiago ordaindu beharra ateratzen ez bada.

Epekako edo prezio geroratuko eragiketak direnean, berriz, errentak proportzionalki lortutzat hartuko dira kobruak egiten diren neurrian; salbuespena: zergadunak erabakitzen badu sortzapenaren irizpidea aplikatzea.

Epekako edo prezio geroratuko eragiketatzat hartuko dira salmentak eta obren burutzapenak, berauen prezioa, osotasunean edo partzialki hurrenez hurrengo ordainketen edo ordainketa bakarraren bidez hartzen denean, ematearen eta azken epearen edo epe bakarraren mugaegunaren arteko denbora urtebetetik gorakoa izan denean.

Geroratutako zenbatekoen endosua, deskontua edo kobrantza aurreratua eginez gero, egotzi gabeko errenta momentu horretan lortutakotzat emango da.

Epekako edo prezio geroratuko eragiketez ezarritakoa errentei dagozkien sarrerak eta gastuak kontabilizatzeko modua gorabehera aplikatuko da.

b) Egiten duten jarduera ekonomikoaren etekin garbia zehazteko zuzeneko zenbatespen erraztua aplikatzen duten zergadunek kobrantza eta ordainketen irizpidea hautatu ahal izango dute euren sarrera eta gastuen aldi-egozketa egiteko, jarduera horietarako, baldintza hauek betez gero:

   - Sarrera edo gastuen kalifikazio fiskalean inolako aldaketarik ez eragitea.
   - Sarrera-gastuak denboraren arabera egozteko irizpideak aldatzeak ezin du inola ere eragin gastu edo sarreraren bat egotzi gabe geratzea, eta, horretarako, dagokion erregularizazioa egin beharko da egozpen-irizpidea aldatu aurretik.
   - Egozketarako irizpidea bat bera izan behar da aplikatzen zaion jarduera ekonomikoaren sarrera eta gastu guztietarako.

   Kobrantzen eta ordainketen irizpidea Zerga Administrazioak onartu duela ulertuko da informazio-aitorpenean eragiketa ekonomikoen erregistro-liburuaren edukiarekin adierazten bada, edo, egoitza elektronikoaren bidez eramanez gero, dagozkion idatz-oharrak egitean adierazten bada. Gutxienez, hiru urtez mantendu behar da.

   Hautapen horrek eraginkortasuna galduko du hautapenaren ondoren zergadunak etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate arruntaren bidez zehaztu behar badu.

c) Egotzi gabeko errentak direla eta, hauxe aplikatuko da:

   - Pertsona bat atzerrira badoa bizitzen eta ondorioz zergadun izateari uzten badio, egotzi gabeko errentak aurreko egoitza dagoen lurraldean aurkeztu behar duen azken aitorpenaren zergaldiko zerga-oinarrian integratu behar dira arautegian

ezarrita dagoen bezala; beharrezkoa izanez gero, autolikidazio osagarria egingo da, eta ez zaio ezarriko zehapenik, ez berandutze-korriturik, ez errekargurik.

Bizilekua Europar Batasuneko beste estatu kide batera edo Europako Esparru Ekonomikoko beste estatu batera lekualdatzen denean, baldin eta Espainiarekin edo Europar Batasunarekin zerga-kredituak kobratzeari buruzko elkarrekiko laguntzari buruzko akordioa egin badu, Kontseiluaren 2010eko martxoaren 16ko 2010/24/UE Zuzentarauarekin baliokidea dena, zerga, eskubide eta beste neurri batzuei dagozkien kredituak kobratzeko elkarrekiko laguntzari buruzkoan, zergadunak aurreko paragrafoan xedatutakoaren arabera egotzi ahal izango ditu egiteke dauden errentak, edo egotzi gabe dauden errentetako bakoitza lortu ahala egotzi ahal izango ditu, zehapenik, berandutze-interesik eta errekargurik gabe, zerga honengatik aitortu beharreko azken aldian.

Egozten diren errenten aitorpena, horiek lortu ahala egiten bada, errenta horiek egoztea legokiokeen zergaldiari dagokion aitorpen-epean egingo da, baldin eta zergadun izaera galdu ez bada.

- Zergaduna hilez gero, egozteko dauden errenta guztiak aitortu beharreko azken zergaldiko zerga-oinarrian integratu behar dira.

Aldi-egozketarako irizpideen aldaketak inolaz ere ez du ekarriko gastu edo sarreren bat konputatu gabe geratzea, ez eta beste ekitaldi batean berriz egoztea ere. Egozketa-irizpide bat aldatu aurretik erregularizazioa egin behar da.

7. BAKOIZTAPENA

Jarduera ekonomikoen etekinak ekoizpen baliabideak edo jarduerari lotutako giza baliabideak pertsonalki eta zuzenean euren kontura antolatu ohi dituztenek lortutakotzat joko dira.

Kontrako frogarik ezean, jardueraren titular gisa agertzen direnek aurrean aipatutako baldintzak betetzen dituztela pentsatuko da.

Errentak esleitzeko araubidea ezin zaie aplikatu testamentu-ahalordea baliatzearen zain dauden jarauntsiei dagozkien jarduera ekonomikoen etekinei; etekinok honela kargatuko dira:

a) Ondasunen eta eskubideen gainean pertsona jakin batentzako edo batzuentzako gozamen-eskubidea ezarri bada: jarduera ekonomikoen etekinak izaera horrekin egotziko zaizkio gozamendunari, jarduerari lotutako ekoizbideen eta giza baliabideen norberaren konturako antolamenduan zuzenean, pertsonalki eta maiztasunarekin parte hartu zein ez.

b) Gozamen-eskubiderik ezarri ez bada: jarauntsiari esleituko zaizkio eta Bizkaiko Lurralde Historikoko zerga-ordainketako sistema Euskal Herriko foru zuzenbide zibilaren berezitasunetara moldatu duten Foru Arauak eta Foru Dekretuak ezarritakoaren arabera kargatuko dira.

   Hain zuzen ere, jarduera ekonomikoen etekinak testamentu-ahalordea erabiltzearen zain dagoen jarauntsien bidez lortutzat joko dira beti, nahiz eta jarauntsiak ez bete jarduerari lotutako ekoizbideen eta giza baliabideen norberaren konturako antolamenduan zuzenean, pertsonalki eta maiztasunarekin parte hartzeko baldintza.

Testamentu-ahalordea erabiltzearen zain egonik, kausatzailearen heriotzarengatik geratutako ondasunen foru komunikazioaren ezkontza-araubide ekonomikoa finkatzearen ondoriozko ezkontza ondoko erkidegoaren jarduera ekonomikoen errentak erdi bana esleituko zaizkie ezkontide edo izatezko bikoteko kide alargunari eta ahalordea erabiltzearen zain dagoen jarauntsiari, aurreko bi letretan ezarritako erregelak aplikatuz.

8. BETEBEHAR FORMALAK

8.1. ERAGIKETA EKONOMIKOEN ERREGISTRO-LIBURUA

Ondokoek eragiketa ekonomikoen erregistro-liburua, arteztu behar dute, etekinak kalkulatzeko aplikatzen duten zenbatespen modalitatea gorabehera:

a) Jarduera ekonomikoren bat egiten duten pertsona fisikoek.

b) Errentak esleitzeko araubidean egonik jarduera ekonomikoren bat egiten duten erakundeek, kideei esleitu behar dizkieten etekinak gorabehera.

c) Testamentu-ahalordea baliatzearen zain egonik jarduera ekonomikoren bat egiten duten jarauntsiek, kideei esleitu behar dizkieten etekinak gorabehera.

Jarduera ekonomiko batzuk egiten dituzten zergadunek liburu bakarra arteztu behar dute eta bertan ondo identifikatu behar dituzte jarduera bakoitzeko eragiketak.

Eragiketa ekonomikoen erregistro-liburua Bizkaiko Lurralde Historikoko zerga betebehar formalei buruzko Araudian adierazitako moduan arteztu beharko da; eragiketa ekonomiko guztiak bertan ezarri behar dira kapitulu hauetan sailkatuta:

- Sarreren eta emandako fakturen kapitulua.
- Gastuen eta jasotako fakturen kapitulua.
- Jarduerari lotutako ondasunen eta inbertsio-ondasunen kapitulua.
- Batasunaren barruko eragiketa jakin batzuen kapitulua.
- Horniduren eta aurrerakinen kapitulua.

Batuz proiektuari, borondatez nahiz horretarako behartuta, atxikita daudenek eragiketa ekonomikoen erregistro-liburua bete beharko dute Bizkaiko Foru Aldundiaren egoitza elektronikoaren bitartez, proiektuarekiko atxikimendua egiten duten egunetik aurrera. Liburu horretan beste kapitulu bat erantsiko da, "Zergetan garrantzia duen beste informazio baten kapitulua". (Ikusi dagokion atala *Batuz* eranskinean).

8.2. JARDUERA EKONOMIKOREN BAT EGITEN DUTEN ZERGADUNEN BETEBEHARRAK

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondoreetarako, zergadunek honako hauek zuzen aurkeztu eta gorde behar dituzte:

1. Zuzeneko zenbatespen arrunta:
   a) Merkataritzako jarduerak:

- Eragiketa ekonomikoen erregistro-liburua.
- Kontabilitatea, Merkataritzako Kodean xedatutakoaren arabera.

b) Merkataritzakoak ez diren jarduerak:

- Eragiketa ekonomikoen erregistro-liburua.

2. Zuzeneko zenbatespen erraztua:

- Eragiketa ekonomikoen erregistro-liburua.

Errentak esleitzeko araubidean dauden erakundeek eta testamentu-ahalordea erabiltzearen zain dauden jarauntsiek jarduera ekonomikoren bat egiten badute, jarduerari dagozkion liburu bat soilik arteztu behar dute, etekinak esleitzea gorabehera.

9. ZATIKAKO ORDAINKETAK

Jarduera ekonomikoren bat egiten dutenek ondoren azalduko diren erregelen araberako autolikidazioa egin behar dute eta horren ondoriozko konturako sarrerak egin behar dizkiote Foru Ogasunari.

Ez dute zatikako ordainketa egin behar ondokoek:

a) Nekazaritza, abeltzaintza edo basogintzako jardueraren bat egiten duten zergadunek, baldin eta ordainketa zatikatuen urtearen azkenaurreko urtean ustiapenak sortutako sarreren %70i, gutxienez, diru-laguntza arruntak, kapital diru-laguntzak eta kalte-ordainak zenbatu gabe, atxikipena edo konturako sarrera aplikatu bazaie.

b) Jarduera profesionalen bat egiten duten zergadunek, baldin eta zatikako ordainketen urtearen azkenaurreko urtean jarduerak sortutako sarreren %70i, gutxienez, atxikipena edo konturako sarrera aplikatu bazaie.

Aurreko a) eta b) letretan xedatutakoak ondoreak izan ditzan, jarduerari ekin zaion ekitaldian eta hurrengoan, zatikako ordainketaren epealdian atxikipena edo konturako sarrera aplikatu zaien sarreren ehunekoa hartuko da kontuan.

9.1. NOLA KALKULATU ZATIKAKO ORDAINKETA

Araubide orokorra

Zatikako ordainketaren zenbatekoa: zatikako ordainketak azkenaurreko urtean jarduera ekonomikoaren bidez lortutako etekin garbien %5.

Azkenaurreko urtean jarduerari ekin bazaio, urte horretako etekin garbiaren zenbatekoa urte osoan lortuko zena izan behar da.

Aparteko araubidea

a) Jarduerari ekin zaion ekitaldia eta hurrengoa:

Zatikako ordainketaren zenbatekoa: egutegiko hiruhileko bakoitzean sortutako sarrera konputagarrien eta gastu kengarrien arteko diferentziaren %20.

b) Etekin garbi negatiboa:

Araubide hau kasu hauetan aplikatuko da: ordainketa zatikatuaren ekitaldiaren azkenaurreko ekitaldian jardueraren etekin garbia positiboa ez denean.

- Orokorra

  Zatikako ordainketaren zenbatekoa: ordainketaren urtearen azkenaurreko urtean izan diren salmenten edo sarreren bolumenaren %0,5.

- Handizkako merkatariak

  Zatikako ordainketaren zenbatekoa: ordainketaren urtearen azkenaurreko urtean izan diren salmenten edo sarreren bolumenaren %0,25.

Nekazaritza, abeltzaintza, basogintza edo arrantza jarduera egiten bada, etekin garbia kalkulatzeko modalitatea gorabehera: *Zatikako ordainketaren zenbatekoa*: hiruhilekoan izandako salmenten edo sarreren %2, kapitaleko diru-laguntzak eta kalte-ordainak zenbatu gabe.

Zatikako ordainketa kalkulatzeko kontuan hartu badira azkenaurreko urteko etekin garbiak, aurreko paragrafoetan ezarritakoa aplikatzearen emaitzako kopurutik ekitaldi horretan egin diren atxikipen eta konturako sarrera guztien %25 kendu behar da.

Kalkulu horretarako hiruhilekoan izan diren sarrerak eta gastuak hartu badira kontuan, aurreko paragrafoetan ezarritakoa aplikatzearen emaitzako kopurutik hiruhilekoan egin diren atxikipenak eta konturako sarrerak kendu behar dira.

Errentak esleitzeko araubidean dauden erakundeetan, jarduera ekonomikoen bidez erakundeek lortutako etekinei dagokien zatikako ordainketa bazkide, jaraunsle, erkide edo partaide guztiek egingo dute, bakoitzak erakundean duen partaidetza graduaren arabera, baldin eta bazkide, jaraunsle, erkide edo partaideok etekin horiek euren buruari esleitzen badizkiote jarduera ekonomikoen bidez lortutako etekin gisa.

9.2. AUTOLIKIDAZIOA ETA SARTZEA

Zergadunek hiru hilean behin aurkeztu behar diote autolikidazioa eta sartu behar dizkiote zatikako ordainketak Foru Ogasunari, hain zuzen ere apirilaren, uztailaren eta urriaren 1etik 25era bitartean, urteko lehenengo, bigarren eta hirugarren hiruhilekoengatik, hurrenez hurren, eta urtarrilaren 1etik 31ra bitartean, laugarren hiruhilekoagatik.

Aurreko paragrafoetan xedatutakoa aplikatzearen emaitza ezer sartu behar ez izatea bada, zergadunak aitorpen negatiboa aurkeztu behar du.

VI. KAPITULUA ZUZENEKO ZENBATESPENAREN ARAUBIDEA. MODALITATE ARRUNTA

1. OROKORREAN. ETEKIN GARBIA

Etekin garbia kalkulatzeko modalitate orokorra zuzeneko zenbatespen arrunta izango da.

Etekinak zenbatespen modalitate horretan kalkulatzeko Sozietateen gaineko Zergaren arautegia eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 25. artikuluan ezarritako arau orokorrak aplikatu behar dira, eta gainera kontuan eduki behar dira Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 27. artikuluan ezarritako erregela berezi batzuk.

Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 15. artikuluan ezarritakoaren arabera zuzeneko zenbatespenaren araubidean honela kalkulatuko da zerga-oinarria: Merkataritzako Kodean, zehaztapen horri buruzko gainerako legeetan eta arau horiek garatzeko ematen diren xedapenetan ezarritako arauen arabera zehaztutako kontabilitateko emaitza foru arau horretan ezarritako manuak aplikatuta zuzendu behar da.

Prozedura nolabait erraztuta, etekin garbia sarrera guztien eta gastu guztien arteko kendura izango da; sarreretan autokontsumoa, diru-laguntzak eta jasotako gainerako transferentzia guztiak sartuko dira eta gastuetan sarrerak lortzeko egin behar izan diren gastuak eta sarrerak sortu dituzten ondasunen narriaduraren zenbatekoa. Batuz sistemaren borondatezko aplikazioari heltzen diotenek tributu- konpentsazioa jasotzeko eskubidea izango dute, baldin eta horretarako baldintzak betetzen badituzte.

Diferentzia horri hauxe gehitu behar zaio: jarduerari lotutako ondare-elementuek sortutako irabazi-galeren saldo garbia; eta hauxe kendu behar zaio betiere: jarduera hasteagatik aplika daitekeen murrizketa.

> Etekin garbia = (Sarrerak – Zerga-kenkaria dakarten gastuak) - Batuz konpentsazioa + Lotutako ondare-elementuen irabazien eta galeren saldo garbia – Jarduera hasteagatik aplika daitekeen murrizketa

Gainera, kontuan izan behar da, 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera, lekualdatutako langileentzako araubide bereziaren pizgarri fiskalak aplikatuko zaizkiela jarduera ekonomikoen etekinei. (Ikusi lekualdatutako langileentzako araubide bereziaren atala II kapituluan: *Lanaren etekinak*).

2. BESTE OHAR BATZUK. DIRU-SARRERAK ETA GASTUAK

2.1. DIRU-SARRERAK

Oro har, hartukizun guztiak sarrera gisa jarri behar dira, edozein dela beraien izena edo izaera, baldin eta jardueraren ondoriozkoak badira, diruzkoak zein gauzazkoak izan.

Horrez gain, honako ohar hauek ere aintzat hartu behar dira:

A) Diru-sarrera gisa jasoko dira:

   a) Ustiapeneko ekoizkinei gertatutako ezbeharrengatik aseguru konpainiek ordaindutako kopuruak.

   b) Jardueraren titularraren edo bere familia unitatearen ondarerako ondasun-emateak eta zerbitzugintzak, eta beste pertsona batzuei doan edo merkatukoa baino askoz prezio baxuagoan egindako ondasun-emateak eta zerbitzugintzak. Sarreren zerga-balorazioa lagatako ondasunen edo zerbitzuen merkatuko balio arrunta izan behar da.

   c) Diru-laguntzen eta dirutan baloratu daitezkeen ondasunen edo eskubideen gainerako transferentzia arrunten zenbatekoa, baldin eta jardueran erabili badira.

B) Izakinen aldakuntza dela eta, hasieran amaieran baino izakin gutxiago baldin badago, diru-sarrera gisa hartuko da.

C) Jarduera ekonomikoaren ondoriozko sarreren barruan ez da konputatu behar sortutako Balio Erantsiaren gaineko Zerga (BEZa), baldin eta BEZaren kuotak zerga horri dagozkion aitorpenetan sartu behar badira. Sortutako BEZa eta —hala denean— itzulitako konpentsazioak sarrera osoetan sartu behar dira, garatutako jarduera nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzaren araubide berezian dagoenean, baliokidetasun-errekarguaren araubide berezian edo erraztuaren araubide bereziaren kasu jakin batzuetan.

D) Kontingentzia profesionalen ondoriozko aldi baterako ezintasunaren kasuan mutuak Gizarte Segurantzari ordaintzen dizkion kuotak, mediku-bajatik hirurogei egun baino gehiago igaro badira, gauzazko sarreratzat hartuko da; dena den, gastu kengarritzat ere hartu ahal izango da.

2.2. GASTUAK

Oro har, zerga-ordainketan gastuak kengarriak izateko ezinbestekoa da ondokoak betetzea:

- Erregistratuta egotea kontabilitatean edo jarduera ekonomikoren bat egiten duten zergadunek nahitaez arteztu beharreko erregistro-liburuetan.
- Jarduerari lotuta egotea.
- Behar bezala frogatzea.

Horrez gain, honako ohar hauek ere aintzat hartu behar dira:

A) Gastu bat zergei dagokienez kengarritzat jotzeko Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauan ezarritakora jo behar da eta honako ohar hauek aintzat hartu behar dira:

a) Ez dira kengarriak izango dohaintza gisa ordaindutako kopuruak eta emandako ondasunen kontabilitate-balioa, kirol federazioen eta kirol kluben xedeak lortzeko erabil badaitezke, kirol jarduera ez-profesionalen sustapen eta garapenerako kirol sozietate anonimoek emandako diru kopuruei dagokienez, betiere erakunde horien artean aipatutako kirol federazio eta kluben helburua lortzeko beharrezkoa den kontratu bidezko eta kostu bidezko lokarria badago.

b) Gizarte aurreikuspeneko mutualitateetara enpresaburuak edo profesionalak berak egindako ekarpenak ez dira gastu kengarriak izango.

Hala ere, gastu kengarritzat hartuko dira Gizarte Segurantzaren norberaren konturako langile edo langile autonomoen araubide berezian ez dauden profesionalek gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin itundutako aseguru-kontratuak direla bide ordaindutako kopuruak, baldin eta Gizarte Segurantzaren araubide bereziaren alternatiba gisa ari badira. Gastu kengarritzat Gizarte Segurantzak estaltzen dituen kontingentzietarako kopurua izango da, eta aipatutako ekitaldi ekonomikoan araubide berezi horretan ezarritako kontingentzia komunen gehienezko kuota izango da muga.

Ekarpenek muga hori gainditzen badute, gaindikina Zergaren zerga-oinarria kendu ahal izango da, hain zuzen ere BGAE eta pentsio-planen kontingentzia eurak estaltzeko den zatia, murrizketei buruzko kapituluan ezarritako muga eta betekizunekin.

c) Kengarritzat joko dira ezkontidearekin edo izatezko bikotekidearekin hizpatutako ordainsariak, bai eta zergadunarekin bizi diren seme-alaba adingabekoekin hizpatutakoak ere, ondokoak gertatuz gero:

- Jardueran maiztasunez eta modu jarraituan lan egitea.
- Lan-kontratua egotea eta Gizarte Segurantzako araubide egokian afiliatuta egotea.
- Hizpatutako ordainsariak ez izatea merkatuan egiten den lanerako eta kualifikaziorako ezarritakoak baino gehiago. Gehiago badira, merkatuko balioaren gaineko gaindikina ez da izango gastu kengarria ordaintzailearentzat.

Hizpatutako ordainsariak lanaren etekinak dira jasotzaileentzat.

d) Ezkontideak edo izatezko bikotekideak edo zergadunarekin bizi diren seme-alaba adingabekoek jarduera ekonomikoaren xederako diren ondasunak eta eskubideak lagatzen badituzte, jardueraren titularrak ordaindutako kontraprestazioaren zenbatekoa kendu ahal izango du, baldin eta:

- Itundutako ordainketaren zenbatekoa ez bada merkatuko balioa baino gehiago (itunik ez badago, merkatuko balioa kenduko da).
- Ondasunak edota eskubideak ez badira ezkontide edo izatezko bikoteko bikotekide bienak.

Kontraprestazioa edo merkatuko balioa ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen edo adingabeko seme edo alabaren kapitalaren etekintzat joko da.

e) Ondokoak gastu kengarriak dira, jarduera ekonomikoarekin lotuta egonez gero:

- Harreman publikoak direla eta zergadunak jatetxe, ostatu, bidaia eta joan-etorrietan egindako gastuen %50. Kontzeptu horien guztien baterako kopurua zergadunak zergaldian lortutako sarreren %5 izango da gehienez jarduera bakoitzeko.
- Opariak eta gainerako erregaluak, baldin eta unitateko zenbatekoa 300 euro bada gehienez hartzaile eta zergaldi bakoitzeko, eta agiri batean hartzailea nor den adierazten bada. Baldin eta aipaturiko gastuak goian zehazturiko zenbatekoa baino gehiago badira, zenbateko horretaraino soilik izango dira kengarri.

Bezeroei, hornitzaileei edo hirugarrenei opariak egitea			
Gastu kengarriak	Kenkariaren %	Kenkaria gehienez	Baldintzak
Sukaldaritza, ostalaritza, bidaiak eta joan-etorriak	%50	% 5 sarreren bolumena	Korrelazioa izatea sarrerekin
Opariak eta gainerako erregaluak	%100	300 € hartzaileko	Korrelazioa izatea sarrerekin Hartzailearen identitatea agiri bidez jasota egotea

f) Oro har, ez dira kengarriak turismo ibilgailuak eta horien atoiak, ziklomotoreak eta motozikletak eskuratu, inportatu, errentan eman, konpondu eta mantentzearekin lotutako gastuak, haien balio-galerak eta beraien erabilerarekin lotutako gainerako gastu guztiak.

Nolanahi ere, zergadunak frogatzen badu jardueraren berezko ezaugarriak direla eta ibilgailua oso garrantzitsua dela sarrerak lortzeko eta horretarako erabili ohi duela, gastu horien %50 kendu ahal izango du ibilgailuko, muga hauekin:

- Errentamendua, lagapena edo balio-galera dela eta, zenbateko hauetatik txikiena: 2.500 euro edo zergadunak erabilitako amortizazio-ehunekoa 25.000 eurori aplikatzearen emaitzako zenbatekoaren %50.
- Ibilgailuaren eskuraketa-prezioa 25.000 euro baino gehiago izanez gero, kopuru horren zati proportzionala ibilgailuaren eskuraketak eragindako finantza-gastuekiko. Hau da, ibilgailu bakarraren kasuan, ibilgailuaren eskuraketak eragin dituen finantza gastuen %50 kendu ahal izango du, baldin eta eskuraketa

prezioa 25.000 eurotik gorakoa izan ez bada. Eskuraketa-prezioa 25.000 eurotik gorakoa bada, 25.000 euroren eta eskuraketa-prezioaren arteko proportzioari dagokion finantza-gastuen zatiaren % 50 kendu daiteke.

- 3.000 euro ibilgailuko urtean, erabileraren inguruko gaineko kontzeptu guztiengatik.

Zergadunak modu sinesgarrian frogatzen duenean ibilgailua esklusiboki lotu zaiola beraren ekonomia-jarduerari, gastu horiek kengarriak izango dira, baina honako muga hauekin:

- Errentamendua, lagapena edo balio-galera dela eta, zenbateko hauetatik txikiena: 5.000 euro edo zergadunak erabilitako amortizazio-ehunekoa 25.000 eurori aplikatzearen emaitzako zenbatekoa.
- Ibilgailuaren eskuraketa-prezioa 25.000 euro baino gehiago izanez gero, kopuru horren zati proportzionala ibilgailuaren eskuraketak eragindako finantza-gastuekiko. Hau da, eskuraketa-prezioa 25.000 eurotik gorakoa ez bada, gastuen guztirako kopurua ken daiteke; aldiz, 25.000 eurotik gorakoa bada, zenbateko horren eta eskuraketa-prezioaren proportzioari dagokion gastuen zatia.
- 6.000 euro erabileraren inguruko gaineko kontzeptu guztiengatik.

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

Letra honetan (f) ezarritako mugak ez zaizkie aplikatuko ondoko zerrendako ibilgailuen erabileraren inguruko gastuei (gastuok jarduera ekonomikoak eragindakotzat joko dira):

1. Salgaien garraioan erabilitako ibilgailu mistoak.
2. Bidaiariak kontraprestazio bat ordainduta garraiatzeko zerbitzuetan erabiltzen direnak.
3. Fabrikatzaileek probak, saioak, erakusketak edo salmenten sustapena egiteko erabilitakoak.
4. Ordezkarien eta agente komertzialen lan-bidaietan erabiltzen direnak, aurrekoan ezarritako mugekin, ibilgailua jarduera ekonomikorako soilik erabiltzen dela modu sinesgarrian frogatuz gero (5.000 euro edo zenbateko hauetatik txikiena: errentamendua, lagapena edo balio-galera dela eta zergadunak erabilitako amortizazio-ehunekoa 25.000 eurori aplikatzearen emaitzako zenbatekoa; ibilgailuaren eskuraketa-prezioa 25.000 euro baino gehiago izanez gero, kopuru horren zati proportzionala ibilgailuaren eskurapenak eragindako finantza gastuekiko).
5. Gidariei eta pilotuei kontraprestazio bat ordainduta irakasteko zerbitzuetan erabilitakoak.
6. Zaintza-zerbitzuetan erabilitakoak.
7. Eskuarki ibilgailuak alokatzen jarduten duten entitateek kontraprestazio bidezko alokairu-jarduera horretan soil-soilik eta egiaz erabiltzen dituztenak.

Turismo-automobilak, atoiak, ziklomotorrak edo motozikletak			
Baldintzak	Mugak		
	Errentamenduaren, lagapenaren edo balio-galeraren ziozko gastuak (Zuzeneko zenbatespen arrunterako soilik)	Erostearen ondoriozko finantza-gastuak	Erabilerari lotutako gainerako gastuak
Ez kengarriak			
Oro har	0 €	0 €	0 €
Kengarriak % 50ean			
Ibilgailu bakarra Egiaztatzea, jardueraren izaera kontuan hartuta, ibilgailua ohiko erabilerarako dela eta bereziki garrantzitsua dela sarrerak lortzeko	Txikiena, hauen artean: - 2.500 € - % 50 (25.000 € x amortizazioaren %)	- Ibilgailuaren prezioa ⩽25.000 €: finantza-gastuen %50 - Ibilgailuaren prezioa >25.000 €: finantza-gastuen %50 x (25.000€/ibilgailuaren prezioa)	3.000 €
% 100eko kengarriak, mugekin			
Ibilgailu bakarra Jarduera ekonomikorako soilik erabiltzen dela egiaztatzeko froga fede-emailea	Txikiena, hauen artean: - 5.000 € - 25.000 € x amortizazioaren %	- Ibilgailuaren prezioa ⩽25.000 €: finantza-gastuen %100 - Ibilgailuaren prezioa >25.000 €: finantza-gastuak x (25.000 €/ibilgailuaren prezioa)	6.000 €
Merkataritzako ordezkari edo agenteen laneko joan-etorrietarako erabilera	Txikiena, hauen artean: - 5.000 € - 25.000 € x amortizazioaren %	- Ibilgailuaren prezioa ⩽25.000 €: finantza-gastuen %100 - Ibilgailuaren prezioa >25.000 €: finantza-gastuak x (25.000 €/ibilgailuaren prezioa)	Mugarik gabe
Kengarriak % 100ean			
PFEZari buruzko FAren 27.5.Lau artikuluko ibilgailuak	Mugarik gabe (Amortizatzeko askatasunari, amortizazio bizkortuari eta baterako amortizazioari hel diezaiokete)	Mugarik gabe	Mugarik gabe

g) Ez dira kengarriak izango laketontziekin edo itsas kiroletako ontziekin zein aireontziekin zerikusia duten gastuak, baldin eta halakoen erosketa, inportazio, alokatze, konponketa, mantentze-lan, baliogalera eta erabilerarekin zerikusia duten gastuak badira.

Ibilgailu horiek jarduera ekonomiko bat egiteko soilik erabiltzen badira, aipatutako gastuak kendu ahal izango dira muga hau gainditu gabe: zergaldi bakoitzean jarduera horrek sortutako sarreren zenbatekoa.

Hala ere, muga hori ez da aplikatuko zergadunak frogatzen badu badituela jarduera ekonomikoan horretan –alegia, garraiobideok ustiatzea– denboran zehar jarraituki jarduteko behar diren baliabide materialak eta giza baliabideak.

h) Gastu hauek ez dira kengarriak izango: iruzurraren aurkako prebentzioa eta borroka areagotzearren zerga eta aurrekontu araudia aldatu eta finantza araudia egokitzen duen urriaren 29ko 7/2012 Legeko 7. artikuluan diruzko ordainketen mugei buruz xedatutakoa betetzen ez duten eragiketen ondoriozko gastuak.

Gastuen zati bat bakarrik ordaindu bada eskudirutan, horrela ordaindutako zatia bakarrik da kenkaririk ez dakarrena.

i) Eroskeria ez da kengarria izango.

B) Izakinen aldakuntza

Izakinen aldakuntza dela eta, hasieran amaieran baino izakin gehiago baldin badago, gastu gisa hartuko da.

C) Balio Erantsiaren gaineko Zerga

Jarduera ekonomikoaren gastuen artean ez dago sartuta jasandako BEZa, zeinaren kuotan kengarriak diren zerga horri dagozkion aitorpenetan. Aitzitik, gastu gisa sartu behar dira BEZa eta —hala denean— baliokidetasun-errekargua, bi horiek jasan diren eragiketei dagozkien kuotak kengarriak ez direnean zerga horren aitorpenetan. Hori gertatuko da garatutako jarduera nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzaren araubide berezian dagoenean, edo baliokidetasun-errekarguaren araubide berezian edo erraztuaren araubide bereziaren kasu jakin batzuetan.

D) Jarduerari atxikitako ondasunen amortizazioa

Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 16. eta 17. artikuluetan ezarritakoaren arabera ondoko kasuetan gertatuko da ibilgetu materialaren eta higiezinetako inbertsioen balio-galera:

a) Ondoko taulan ezarritako amortizazio-koefizienteak aplikatzearen emaitza denean:

Ondare-elementuak	Urteko gehieneko koefizientea
Etxe-gela eta bulegorako, merkataritzako erabilerarako edota zerbitzuetarako eraikinak	3
Industria erabilerarako eraikinak eta pabiloiak	5
Instalazioak	20
Industria erabilerarako makinak	20
Beste erabilera batzuetarako makinak	15
Itsasontziak eta aireontziak	10
Autobusak, kamioiak, furgonetak eta antzekoak	20
Turismo ibilgailuak	20
Moldeak, modeloak, trokelak eta matrizeak	33,33
Tresnak eta erremintak	33,33
Altzariak	15
Ekipo informatikoak	33,33
Alokatzeko bideopelikulak	50
Zehaztu gabeko beste elementu batzuk	10

Ondare-elementuen gehieneko amortizazio-aldia 15 urtekoa izango da; salbuespenak: higiezinena 50 urtekoa izango da eta itsasontzi zein aireontziena 25 urtekoa.

b) Erabili diren amortizazio metodoek, irizpide tekniko-ekonomiko baten arabera, kuota gero eta txikiagoak ematen dituztenean ondasunaren bizitza baliagarrian zehar, ondoko kopuruak gainditu ezean:

- Lehenengo ekitaldian: aurreko a) ataleko taulan jasotako gehieneko koefizientea x 2.
- Bigarren ekitaldian: aurreko a) ataleko taulan jasotako gehieneko koefizientea x 1,5.
- Hirugarren ekitaldian eta hurrengoetan: aurreko a) ataleko taulan jasotako gehieneko koefizientea.

Amortizazio-aldia aurreko a) ataleko taulako gehieneko amortizazio aldiaren eta atal horretako a) letrako gehieneko amortizazio koefizientearen ondoriozko aldiaren artean egon daiteke.

b) letra honetan ezarritakoa ezin zaie aplikatu erabilita eskuratze diren eraikin, altzari, tresna eta elementuei.

c) Zergadunak formulatu eta Zerga Administrazioak onetsitako plan bati egokitzen zaionean.

d) Zergadunak zenbatekoa frogatzen duenean.

Arau bereziak

a) Ondasun erabiliak: ibilgetu materialaren elementuak eta ondasun higiezinetako inbertsioak erabilita eskuratzen direnean (eraikinak alde batera utzita), gehieneko koefizienteak aplikatuko dira zerga-ordainketan ken daitekeen amortizazioa kalkulatzeko (muga: aurreko a) letran ageri den amortizazio taulako koefizienteak halako bi), eta gehieneko amortizazio-aldia erdira laburtuko da.

b) Ibilgetu materialeko edo higiezinetako inbertsioetako elementu bat egunero erabiltzen bada lan-txanda arrunt batean baino gehiagotan, gehieneko amortizazio-koefizienteei honela kalkulatutako gehikuntza aplikatu ahal izango zaie: aurreko a) letrako amortizazio-taulako gehieneko koefizientearen eta gutxieneko amortizazio-koefizientearen (100 gehieneko amortizazio-aldiaz –higiezinak, 50 urte; ontziak eta aireontziak, 25 urte; gainerako ondare-elementuak, 15 urte- zatikatzearen emaitza) arteko diferentzia kalkulatu eta horren emaitza egunero egin ohi diren lanorduak zortziz zatituta sortzen den kopuruaz biderkatu. Eragiketa horren emaitza onar daitekeen gehieneko amortizazio-koefizientea da.

Erregela berezi hau ezin zaie aplikatu eraikinei, garraio-elementuei, merkataritzako altzariei eta instalazioei eta informatikako ekipoei.

c) Ezohiko amortizazio bizkortua: 2020ko maiatzaren 6tik 2021eko abenduaren 31ra bitartean eskuratu ziren ibilgetu materialeko elementu berriak (Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013 Foru Arauaren 31.3 artikuluko a) letran eta d) letrako lehenengo eta bigarren lerroaldeetan azaldutako erregelak aplikatzen zaizkien eraikinak eta garraiobideak izan ezik) aurreko a) ataleko amortizazio-taulan ezarritako gehieneko amortizazio-koefizientea bider 1,5 eginez ateratzen den koefizientearen arabera amortizatu ahal izango dira, funtzionatzen hasten direnetik aurrera, bai eta enpresak berak eraikitako ibilgetu materialeko elementuak eta 2020ko maiatzaren 6tik 2021eko abenduaren 31ra bitartean sinatutako obrak egiteko kontratu baten bidez enkargatutakoak ere, baldin eta kontratua amaitzen denetik hamabi hilabete pasatu baino lehen jartzen badira enpresaren esku.

Ibilgetu ukiezineko elementuen balio-galera Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 20. artikuluan ezarritakoaren arabera joko da benetakotzat; hauxe ezarri du:

"*1. Ibilgetu ez-materialaren balio-bizitzarekin bat datozen ibilgetu hori amortizatzeko zuzkidurak kengarriak izango dira.*

Dena dela, balio-bizitza ezin bada modu fidagarrian balioztatu, urtean gehienez ere amortizazio-zuzkiduren hamarren bat izango da kengarria."

Amortizazioaren oinarrian ondokoak sartuko dira: erosketaren prezioa, ondasuna funtzionatzeko prest jarri arte egiten diren gastu gehigarri guztiak eta produkzioaren kostua (hondar-balioa ez da sartzen). Eraikuntzei dagokienez, lurzoruaren balioari eskuraketa-prezioan dagokion zatia (birgaikuntza-kostua kenduta, egonez gero) ezin da amortizatu.

Amortizazioa elementuz elementu egin behar da. Hala ere, ondare-elementu baten atalak bereizita amortiza daitezke, baldin eta bakoitzak pisu esanguratsua badauka elementuaren guztirako kostuan eta beraren bizitza baliagarria ez bada elementuaren gainerako zatiena bera.

Elementuak antzekoak edo erabilera maila bertsukoak badira, denak batera amortizatu ahal izango dira, baldintza honekin: noiznahi ondare-elementu bakoitzari dagokion amortizazioaren zatia zein den jakiteko modua egon behar da.

Instalazio teknikoak elementu bakar gisa amortiza daitezke.

Ondare-elementu bakoitzari ezin zaio aplikatu amortizazio-metodo bat baino gehiago, ez aldi berean, ez elkarren segidan.

Ondare-elementuak bizitza baliagarriaren amortizatu behar dira, hau da, hautatu den amortizazio-metodoaren arabera balioa (hondar-balioa zenbatu gabe) erabat estali behar den aldian. Konponketa handiek dakartzaten kostuak konponketa egin arteko aldian amortizatuko dira.

E) Maileguen interes motak mugatzeko klausulen ondorioz aurretik ordaindutako interesak itzultzeagatik jasotako zenbatekoak

Zenbateko horiek gastu kengarritzat hartu izan badira aurreko ekitaldietan eta Administrazioaren eskubidea zerga-zorra likidazioaren bidez zehazteko preskribatu ez bada, zenbateko horiek ez dira jarduera ekonomikoen etekinak izango, eta zergadunak ondoriozko zenbatekoak beren aldiari egotzi beharko dizkio zehapenik gabe, berandutze-interesik gabe eta errekargurik gabe epaiaren, laudoaren edo erabakiaren egunetik zerga honen aitorpena aurkezteko hurrengo epealdia amaitu arte.

Zergadunak zenbateko horiek ordaindu baditu itzultzeko epaia, laudoa edo erabakia eman aurretik zerga honen aitorpena aurkezteko epealdia amaitu gabe egon den ekitaldietan, ez dira gastu kengarritzat hartuko.

F) Aseguruen primak ordaintzea

Enpresaburuen edo profesionalen bizi-aseguruen, istripu-aseguruen eta antzekoen primak, are aldi baterako ezintasunaren aseguruenak, medikuaren bajan diru-sarrerak bermatzeko aseguruenak eta ospitaleko egonaldietan errenta bermatzeko aseguruenak ordaintzeak ez du sortuko gastu kengarririk haientzat, zenbateko horiek ez daudelako korrelazionatuta jarduera ekonomikoen diru-sarrerekin. Aitzitik, enpresaburuen edo profesionalen erantzukizun zibil profesionaleko aseguruen primak kengarriak izango dira.

2.3. ERAGIKETA EKONOMIKOEN ERREGISTRO LIBURUKO DATUAK

2016ko ekitalditik pertsona fisiko guztiek, errentak eratxikitzeko araubidea duten erakundeek eta testamentu-ahalordea erabili gabe duten jarauntsiek ekonomi eragiketa ekonomikoen erregistro liburua izan behar dute jarduera ekonomikorik badute. 2024ko uztailaren 1etik aurrera, Batuz sistema, progresiboki, indarrean jarriko da, eta erregistro-liburua betetzeko derrigortasuna Bizkaiko Foru Aldundiaren egoitza elektronikoaren bidez egingo da. Hala ere, 2022tik, egoitza elektronikoan beteko dute Batuz sistemarekin borondatez bat egin dutenek. (Ikusi dagokion atala *Batuz* eranskinean).

Batuzi atxikitzea nahitaezkoa ez denean eta borondatez egin ez bada, eta, beraz, liburua egoitza elektronikoan betetzen ez denean, Bizkaiko Foru Ogasunak laguntza-programa bat jartzen du zergadunen eskura; programa hori BILA plataformatik deskargatu daiteke. Liburuaren edukiak informazio-aitorpenean (140 eredua) bidaliko da. Eredu hori dagokion ekitaldiaren hurrengo urteko otsailaren 1etik 29ra bitartean aurkeztu behar da, telematikoki.

Laguntza-programak kontsulta orokor bat ikusteko aukera ematen du, baita, 2024ko ekitaldirako jarduera ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko, kontzeptuei buruz erregistro liburuan sartutako informazioaren laburpen bat ere.

Datu horiek laburpenean jasotzeko modua hurrengo taulan ageri da, eta Kontabilitate Plan Orokorraren (KPO) kontuekin erkatuz:

	KPO kontuak
Salmentak eta sarrerak	700 +705
Salmentak eta sarrerak, gainerakoak (ondare-irabaziak eta ondare-galerak izan ezik)	701+702+703+704 730+731+732+733 740+746 752+ 753+ 754+755+759 760+761+762+766+768+769 773+775+778 790+791+792+793+794+795+796+797+799
Deskontuak azkar ordaintzeagatik, itzulketak eta salmenten gaineko rappelak	706+708+709
Izakinen aldakuntza, diru-sarreretan	*
Erosketak	600+601
Erosketak, gainerakoak	602+607
Deskontuak azkar ordaintzeagatik, itzulketak eta erosketen gaineko rappelak	606+608+609
Izakinen aldakuntza, gastuetan	**
Errentamenduak	621
Kanpoko beste zerbitzu batzuk	620+622+623+624+625+626+627+628+629
Zergak	630+631+633+636+638
Langileen gastuak	640+641+642+643+644+649
Kudeaketako beste gastu batzuk	650+659

Finantza-gastuak	660+661+662+665+666+667+668+669
Aparteko gastuak	673+675+678
Amortizazioak	680+681+682
Narriaduraren ondoriozko galerak	690+691+692 +693+694+695+696+697+698+699
Zeharkako zergapetzea: doikuntza positiboa	639
Zeharkako zergapetzea: doikuntza negatiboa	634

Izakinen aldakuntzarako kalkulua, Kontabilitate Plan Orokorreko kontuak erabiliz:

Izakinen aldakuntza = (710+711+712+ 713) – (610+611+612) =Y

Baldin eta Y $>$ 0 emaitza diru-sarreren izakinen aldakuntzara eramango dugu (*) eta gastuetakoa zuriz egongo da (**).

Baldin eta Y $<$ 0 emaitza gastuen izakinen aldakuntzara eramango dugu (**) eta diru-sarrerena hutsik utziko dugu.

Irabaziaren kalkuluan edota ondare galeran (lotutako ondasunak) KPOren hurrengo kontuekin lotuko ditugu:

Ondare-irabazia (jarduerari lotutako ondasunak)	770+771+772
Ondare-galera (jarduerari lotutako ondasunak)	670+671+672

3. MIKROENPRESAK ETA ENPRESA TXIKI ETA ERTAINAK. KONTZEPTUA ETA ZERGA-PIZGARRIAK

3.1. KONTZEPTUA

Mikroenpresa

Mikroenpresatzat joko da ondoko beharkizun hauek betetzen dituena:

a) Ustiapen ekonomikoan jardutea.
b) Aktiboa edo eragiketen bolumena 2 milioi eurotik gorakoa ez izatea.
c) Batez beste plantillan ez egotea 10 pertsona baino gehiago.

d) Lehen adierazitako betekizunetako bat betetzen ez duen beste enpresa baten %25etik gorako partaidetzarik ez edukitzea, ez zuzenean, ez zeharka, salbu eta kapital-arriskuko funts edo sozietateak direnean, horiei Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan ezarritako araubide berezia aplikatzen baitzaie, partaidetza sozietatearen xedea betetzearen ondoriozkoa denean.

Enpresa txikia

Enpresa txikitzat joko dira baldintza hauek betetzen dituztenak:

a) Ustiapen ekonomikoan jardutea.

b) Aktiboa edo eragiketen bolumena 10 milioi eurotik gorakoa ez izatea.

c) Batez beste plantillan ez egotea 50 pertsona baino gehiago.

d) Lehen adierazitako betekizunetako bat betetzen ez duen beste enpresa baten %25etik gorako partaidetzarik ez edukitzea, ez zuzenean, ez zeharka, salbu eta kapital-arriskuko funts edo sozietateak direnean, horiei Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan ezarritako araubide berezia aplikatzen baitzaie, partaidetza sozietatearen xedea betetzearen ondoriozkoa denean.

Enpresa ertaina

Enpresa ertaintzat joko dira baldintza hauek betetzen dituztenak:

a) Ustiapen ekonomikoan jardutea.

b) Aktiboa ez izatea 43 milioi eurotik gorakoa edo eragiketen bolumena ez izatea 50 milioi eurotik gorakoa.

c) Batez beste plantillan ez egotea 250 pertsona baino gehiago.

d) Lehen adierazitako betekizunetako bat betetzen ez duen beste enpresa baten %25etik gorako partaidetzarik ez edukitzea, ez zuzenean, ez zeharka, salbu eta kapital-arriskuko funts edo sozietateak direnean, horiei Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan ezarritako araubide berezia aplikatzen baitzaie, partaidetza sozietatearen xedea betetzearen ondoriozkoa denean.

3.2. ARAU OROKORRAK MIKROENPRESENTZAT ETA ENPRESA TXIKI ETA ERTAINENTZAT

1. Erakunde batek ekitaldi batean ustiapen ekonomikoa egin du baldin eta aldi horretan lortutako sarreren %85, gutxienez, enpresa jarduerek edo jarduera profesionalek sortutako errentak badira. Errenta horietan ezin dira zenbatu egoiliar ez diren erakundeek (Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Araua, 48. artikulua) lortutako errenta positiboak.

   Aitzitik, enpresa jardueren errentatzat joko dira foru arau horretako 48. artikuluko 2. idatz-zatian xedatutakoaren arabera baztertuta daudenak, hots, merkataritza-talde bateko erakundeen edo pertsonen artean egindako eragiketetan sortzen direnak.

   Sarrerak zenbatzeko, kontuan hartuko dira beste erakunde batzuetako dibidenduak edo mozkinetako partaidetzak, zergadunak zuzeneko edo zeharkako partaidetza badauka erakunde horietan, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 33.

artikuluko 1. idatz-zatiko a) letran ehunekoari eta antzinatasunari buruz azaltzen diren baldintzak betetzen dituena, aipatutako mozkin eta erakunde horiek, gainera, idatz-zati honetan xedaturikoa betetzen dutenean; eta erakunde horietako partaidetza eskualdatuz lortutako errentak ere zenbatuko dira, foru arau honetako 34. artikuluan ezarritako baldintzak betetzen direnean.

Ez dira inola ere enpresa jardueretatik datozen errentatzat hartuko laga diren edo haien gaineko eskubide errealak eratu diren ondasun higiezinetatik ateratakoak, tartean direla haien errentamendua, azpierrentamendua edo erabilera nahiz luperketarako eskubide edo ahalmenen eraketa edo lagapena, edozein izanda ere haien izena edo izaera, ezta aktibo korrontetzat jotzen direnak ere, salbu eta higiezinen sustapen, salerosketa edo errentamendu jarduera ekonomiko bati atxikita daudenean, erakundeak plantillan izan ditzan, gutxienez, urtean batez beste hiru langile, inoren kontura enplegatuak, lanaldi osoarekin eta jarduera horretarako dedikazio esklusiboarekin. Horretarako, ez dira zenbatuko zergadunarekin lotutzat jotzen diren langileak.

Batez besteko plantilla zenbatzean, aurreko lerroaldean ezarritako baldintzak betetzen dituzten langileak ere hartu behar dira kontuan, hain zuzen ere Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 42. artikuluan ezarritakoaren arabera zergadunari lotutako erakundeetan enplegatuta daudenak, erakundeok ondare-sozietate ez direnean.

2. Aurreko ataleko a), b), c) eta d) letretan azaldutako betekizunak Zerga sortu aurreko zergaldian bete behar dituzte bai mikroenpresek bai enpresa txiki eta ertainek.

   Zergaldi hori egutegiko urtea baino laburragoa izan bada, eragiketen bolumenari dagokion magnitudea urtekoratu egingo da.

   Gauza bera egingo da erakunde sortu berria denean, baina kasu horretan, edo jarduerarik gabe zeuden eta ustiapen ekonomiko bati ekiten dioten erakundeen kasuan, zerga sortzen den ekitaldian bete beharko dira baldintza horiek.

   Aurreko zergaldia edo sortzapena gertatu den zergaldia egutegiko urtea baino laburragoa izan bada, eragiketen bolumenari dagokion magnitudea urtekoratu egingo da. Neurri hori bera aplikatuko da geldirik zeuden eta abiatu diren erakundeen kasuan, baldin eta abiatzea zergaldiaren hasieraren ondoren jazotzen bada.

3. Aurreko d) letretan xedatutakoa aplikatzeko (mikroenpresak eta enpresa txiki eta ertainak), partaidetza duten enpresek bete beharreko baldintzak aurreko ataleko b) eta c) letretan dauden baldintza kuantitatiboak soilik izango dira.

4. Aurreko ataleko c) letretan xedatutakoaren ondoreetarako (mikroenpresak eta enpresa txiki eta ertainak), batez besteko plantilla kalkulatzeko lansaio osoko langileak hartuko dira kontuan, urteko. Lansaio partzialeko langileak lan egindako orduen kopuruaren proportzioan zenbatuko dira.

Mugak eta betekizunak aplikatzeko, zergadunaren jarduera ekonomiko guztiak hartuko dira kontuan. Erakundea errentak esleitzeko araubidean badago, egiten dituen jarduera ekonomiko guztiak hartuko dira kontuan.

3.3. ZERGA-PIZGARRIAK

Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 13. artikuluan mikroenpresa, enpresa txikia edo enpresa ertaina izateko ezarritako betekizunak betetzen dituzten zergadunei foru arau horretako 21. artikuluko 1. idatz-zatiko b) letran eta 2. eta 3. idatz-zatietan eta 22. artikuluko 3. idatz-zatian xedatutakoa aplikatuko zaie.

3.3.1. IBILGETU MATERIALAREN AMORTIZAZIOA

Amortizazio askatasuna eta amortizazio azkarra

Mikroenpresek eta enpresa txikiek eskuratutako ibilgetu material berriko elementuak. Salbuespena: eraikinak eta Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 31. artikuluko 3. idatz-zatiko a) letran eta d) letrako lehen eta bigarren paragrafoetan aipatutako erregelak aplikatzen zaizkien ibilgailuak askatasunarekin amortizatu ahal izango dira funtzionamenduan jarri ondoren.

Enpresa ertainek eskuratutako ibilgetu material berriko elementuak. Salbuespena: eraikinak eta Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 31. artikuluko 3. idatz-zatiko a) letran eta d) letrako lehen eta bigarren paragrafoetan aipatutako erregelak aplikatzen zaizkien ibilgailuak koefiziente hau aplikatuz amortizatu ahal izango dira funtzionamenduan jarri ondoren: amortizazioen ataleko taulako gehieneko amortizazio-koefizientea 1,5ez biderkatzearen emaitza.

Aurreko bi paragrafoetako araubidea hauei ere aplikatuko zaie:

a) Zergaldian zehar sinatutako obra-burutzapeneko kontratua dela bide agindutako elementuei, baldin eta zergaldia amaitu eta ondorengo hamabi hilabeteen barruan jartzen badira eskura.

b) Enpresak berak eraikitako ibilgetu materialeko elementuei.

Amortizatzeko askatasuna eta amortizazio azkarra aplikatu ahal den zenbatekoa honela kalkulatuko da 2014ko urtarrilaren 1az gero eskuratutako ibilgetu materialeko elementuei dagokienez: eskuraketa-prezioaren eta gutxieneko amortizazio-kuoten (edo benetan aplikatutako amortizazioen) arteko kenketa egin behar da.

Baldin eta zergaldiren batean etekin garbien zenbatekoa amortizazio-kuotak kentzea berariaz onartzen ez duen metodo edo modalitate baten bidez kalkulatu bada, zergaldietako gutxieneko amortizazioak hartuko dira benetan aplikatutako kuotatzat. Gutxieneko amortizazioa kalkulatzeko hauxe egin behar da: ondare-elementuari Sozietateen gaineko Zergaren arautegian ezarritakoaren araberako gehieneko amortizazio-aldiari dagokion koefizientea aplikatu.

Baterako amortizazioa

Mikroenpresek hautatu dezakete zergaldi bakoitzean kengarritzat jotzea ibilgetu materialaren, ukiezinaren eta higiezinetako inbertsioen baterako amortizazio gisa (alde batera utzita Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 31. artikuluko 3. idatz-zatiko a) letran eta d) letrako lehen eta bigarren paragrafoetan ezarritako erregelak aplikatzen

zaizkien garraio-ibilgailuak) horrelako ondare-elementuen zerga-balio garbiaren %25, elementu amortizaezinen balioa zenbatu gabe.

Hori hautatuz gero, batera amortizatutako ondare-elementuen balio-narriaduraren ziozko amortizazio edo galera gisa kontabilizatutako zenbatekoak ezingo dira kengarritzat jo, eta egindako hautapenari eutsi beharko zaio zergaduna mikroenpresa den bitartean.

Kenkaria eragiten duen baterako amortizazioaren zenbatekoa sistema aplikatzen zaien elementu guztien eskuraketa-prezioaren edo ekoizpen-kostuaren %10 gainditzen ez duen zergaldian (elementu bakoitza noiz eskuratu den kontuan eduki gabe) kopuru hau kendu ahal izango da: amortizatzeko dagoen zerga-balio garbi osoa, elementuen eskuraketa-data gorabehera.

Baterako amortizazioa aukeratzen duten mikroenpresek ezin izango dute aplikatu amortizatzeko askatasuna, eta baterako amortizazioa egin beharko dute beren balantzeetan jasota dituzten baterako amortizazioa egiteko moduko ondare-elementu guztiekin. Hala ere, baterako amortizazioak ez die eragingo, aukera hori hautatu baino lehen, zergadunak amortizatzeko askatasuna, amortizazio azeleratua edo finantza-errentamenduko kontratuen kuoten kenkaria (Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan aipatzen dira hiru aukera horiek) aplikatu dien ondare-elementuei. Kasu horretan, dagokien erregulazioa aplikatuko zaie guztiz amortizatu arte.

Metodo hau aplikatzen den lehen ekitaldian baterako amortizaziorako hartzen diren ondare-elementuen zerga-balio garbia kalkulatzeko kenketa hau egin behar da: eskuraketa-preziotik gutxieneko amortizazio-kuotak kendu, edo bestela benetako aplikatutako amortizazio-kuotak (amortizazio askatasunerako eta amortizazio azkarrerako xedatutakoaren arabera kalkulatutakoak).

Amortizazio askatasuna, amortizazio azkarra edo baterako amortizazioa aplikatzen zaien diru kopuruak zerga-oinarriari batuko zaizkio amortizazioa aplikatu den elementua amortizatzen, eskualdatzen edo jaregiten denean.

Elementu horien eskualdaketan sortutako errentak aparteko mozkinen berrinbertsiorako erabiltzen badira, zerga-onura hori kopuru honi bakarrik aplikatu ahal zaio: eskualdaketa-balioaren eta kontabilitateko balioaren arteko kendurari, diruaren balio-galeraren araberako zuzenketa egin eta gero.

3.3.2. ZORDUNEN KAUDIMENGABEZIEN ONDORIOZKO KREDITU NARRIADUREK ERAGINDAKO GALERAK

Mikroenpresa eta enpresa txiki edo ertainek honako kenkari hau aplikatu ahal izango dute balizko kaudimengabezien ondoriozko kreditu-narriadurek ekar ditzaketen galerengatik: zergaldiaren amaieran dauden zordunen kontuen zenbatekoaren %1, gehienez. Kalkulu horretan ez dira kontuan hartuko kaudimengabezien ondoriozko kreditu-narriaduragatiko galera aitortu zaien zordunak, ez eta kengarriak ez diren narriaduragatiko galerak ere.

<table>
<tr><th colspan="3">Mikroenpresa eta enpresa txiki eta ertainentzako pizgarri fiskalak</th></tr>
<tr><th colspan="3">Amortizazioak</th></tr>
<tr><th>Enpresa mota (SZren FAren 13. Art.)</th><th>Amortizazio mota (SZren FAren 21. Art.)</th><th>Elementua (PFEZren FAren 27. 9 Art.)</th></tr>
<tr><td rowspan="2">Microenpresa</td><td>Askatasuna</td><td>Ibilgetu material berria, hauek izan ezik:
- Eraikinak
- Gastuak kentzeko mugak dituzten garraiobideak (PFEZ FA 27.5 eta 27.6 art.)</td></tr>
<tr><td>Bateratua
(%25 x izaera bereko ondare-elementuen balio fiskal garbia)</td><td>Ibilgetu materiala, hauek izan ezik:
- Gastuak kentzeko mugak dituzten garraiobideak (PFEZ FA 27.5 eta 27.6 art.)
Immateriala
Higiezinetako inbertsioak</td></tr>
<tr><td>Txikia</td><td>Askatasuna</td><td>Ibilgetu material berria, hauek izan ezik:
- Eraikinak
- Gastuak kentzeko mugak dituzten garraiobideak (PFEZ FA 27.5 eta 27.6 art.)</td></tr>
<tr><td>Ertaina</td><td>Bizkortua
(1,5 x gehieneko amortizazio-koefizientea)</td><td>Ibilgetu material berria, hauek izan ezik:
- Eraikinak
- Gastuak kentzeko mugak dituzten garraiobideak (PFEZ FA 27.5 eta 27.6 art.)</td></tr>
<tr><th colspan="3">Zordunen balizko kaudimengabeziengatik kredituak narriatzearen ondoriozko galerak</th></tr>
<tr><th>Enpresa mota (SZren FAren 13. Art.)</th><th colspan="2">Kengarriak, gehienez</th></tr>
<tr><td>Microenpresa</td><td colspan="2" rowspan="3">% 1 x zergaldiaren amaieran zordunen kontuetan dagoen zenbatekoa
(Zordun hauek izan ezik: kaudimengabeziagatiko kredituen narriaduraren ondoriozko galera aitortuta daukatenak, eta kengarriak ez diren narriaduragatiko galerak dituztenak).</td></tr>
<tr><td>Txikia</td></tr>
<tr><td>Ertaina</td></tr>
</table>

4. JARDUERA BATI LOTUTAKO ONDASUNEN ONDORIOZKO ONDARE-IRABAZIAK ETA ONDARE-GALERAK

4.1. NOLA KALKULATU ONDAREAN GERTATUTAKO IRABAZIA EDO GALERA

Ondarean izan den irabazia edo galera kalkulatzeko ez dira aplikatuko jarduera bati lotu gabeko ondare-elementuen ondoriozko irabazi eta galeretarako ezarritako arau orokorrak.

Lotutako elementuen eskualdaketaren ondoriozko ondare-aldakuntzak jarduera ekonomikoaren etekin arruntari gehituko zaizkio, bakoitza bere zeinuarekin (irabaziak positiboa; galerak negatiboa), etekin garbia kalkulatzeko.

Zenbatekoak kalkulatzeko Sozietateen gaineko Zergaren arautegiko erregelak aplikatuko dira. Halaber, aparteko mozkinak berrinbertitzen direnean, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 36. artikuluan xedatutakoa aplikatuko da.

Oro har, ondareko irabazia edo galera hauxe da: ondare-elementu baten eskualdaketa-balioaren eta haren kontabilitate-balioaren arteko diferentzia, positiboa zein negatiboa. Kontabilitate-balioa eskuraketa-prezioa izango da, edo ekoizpen-kostutik edo lotura-baliotik amortizazioen batura kenduta geratzen dena, bestela.

Eskualdatze-balioa izango da eskualdatze horren benetako zenbatekoari eskualdatzaileak ordaindutako eskualdatze-gastuak kentzearen ondoriozko zenbatekoa.

Kontabilitate-balioa hauetako bat izango da:

a) Eskuraketa-kostua; hau ondokoen batura da:
   - Eskualdatutako elementua eskuratzeko ordaindutako benetako zenbatekoa.
   - Elementua funtzionamenduan jarri arteko gastuak.

b) Ekoizpenaren kostua, ondare-elementua enpresak sortu badu.

c) Lotura-balioa. Ondare-elementua eskuratu ondoren lotu bazaio jarduera ekonomikoari, erosketa-balioa hartuko da eskuraketa-baliotzat.

Eskualdatutako ondare-elementu batean inbertsiorik edo hobekuntzarik egin bada, zenbatekoa eskuraketa-kostuari edo ekoizpen-kostuari gehitu behar zaio.

Eskuraketa-kostutik, ekoizpen-kostutik edo lotura-baliotik amortizazioen zenbatekoa kendu behar da.

Moneta-zuzenketa

a) Aurreko eragiketaren emaitza positiboa bada, hau da, ibilgetu materialeko edo ukiezineko ondare-elementuak eta higiezinetako inbertsioak eta salmentarako mantendu diren aktibo ez korronte moduan sailkatutako elementuak eskualdatuta lortutako ondare-irabazia bada, orduan, pasatutako aldiko monetaren balio-galera kendu behar da emaitza horren inflazioaren eraginagatik sortu den moneta-errenta hutsa kargatik kanpo uzteko.

2024ko moneta-zuzenketarako koefizienteak			
Ekitaldiak	Koefizienteak	Ekitaldiak	Koefizienteak
1983 eta aurrekoak	3,077	2004	1,415
1984	2,795	2005	1,389
1985	2,580	2006	1,363
1986	2,429	2007	1,316
1987	2,314	2008	1,284
1988	2,210	2009	1,270
1989	2,105	2010	1,267
1990	2,022	2011	1,252
1991	1,955	2012	1,241
1992	1,896	2013	1,234
1993	1,880	2014	1,234
1994	1,843	2015	1,227
1995	1,759	2016	1,218
1996	1,696	2017	1,197
1997	1,668	2018	1,181
1998	1,668	2019	1,166
1999	1,608	2020	1,156
2000	1,500	2021	1,144
2001	1,479	2022	1,091
2002	1,453	2023	1,048
2003	1,432	2024	1,000

Koefizienteak honela aplikatuko dira:

- Eskuraketa-prezioei edo ekoizpen-kostuei aplikatu behar zaizkie, ondare-elementua zein urtetan eskuratu edo ekoiztu den kontuan hartuta. Hobekuntzei egin diren urteko koefizientea aplikatu behar zaie.
- Kontabilizatutako amortizazioei egin diren urtearen arabera aplikatuko zaizkie.

Aurreko koefizienteen araberako kopuruen arteko diferentziatik eskualdatutako ondare-elementuaren kontabilitateko balioa kenduko da monetaren balio-galera kalkulatzeko. Kontuan eduki behar da zuzenketa elementuaren gainbalioa deuseztatu arte aplikatu daitekeela gehienez.

Beraz, moneta-zuzenketaren kenkariaren ondoriozko ondare-irabazia kopuru positiboa edo zero izan behar da. Kalkuluen emaitza kopuru negatiboa bada, irabazia zero izango da (irabazirik ez).

Moneta-zuzenketako koefizientea aplikatu behar denean, jarduera ekonomikoari lotutako ondare-elementuen eskualdaketaren ondoriozko ondare-irabaziei ondoko arauak aplikatu behar zaizkie:

- Ondare-elementu bat jarduera ekonomiko bati lotzen bazaio eskuraketaren ondoren, lotura gertatu den unea hartuko da eskuraketa-unetzat.
- Zergadunek jardueren etekin garbia amortizazioen kenkaririk aplikatzeko aukerarik ematen ez duen zenbatespen metodo edo modalitate baten bidez kalkulatu duten zergaldietan hauxe hartu behar da amortizaziotzat: ondare-elementuari Sozietateen gaineko Zergaren arautegiko gehieneko epealdiari dagokion gutxieneko amortizazio-koefizientea aplikatzearen emaitza.

1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako ondare-elementuek sortutako ondare-irabaziak zehazteko modua, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko lehenengo xedapen iragankorrean garatu dena, ez da aplikatuko zergadunaren jarduera ekonomikoari lotuta egon diren ondare-elementuen eskualdaketetan, jarduera hori beste titularitate batekin egiten jarraitzen bada.

b) Ondare-aldakuntzaren emaitza negatiboa bada, hau da, ondare-galera gertatu bada, ondare-elementuaren eskualdaketa-balioaren eta kontabilitate-balioaren arteko kenketa egin behar da, ondare-galerei ezin baitzaie aplikatu moneta-zuzenketarik.

4.2. SALBUESPENA BERRINBERTSIOAGATIK

Nahi izanez gero, zerga-oinarrian sartu gabe utz daitezke eskualdatu aurretik saltzeko mantendutako aktibo ez-korronte gisa sailkatu eta ustiapen ekonomikoari lotutako ibilgetu material edo ukiezineko edo higiezinetako inbertsioetako ondare-elementuen kostu bidezko eskualdaketen bidez lortutako errentak, monetaren balio-galeraren zuzenketa aplikatu ondoren.

Horretarako beharrezkoa da eskualdaketaren ondorioz lortutako zenbatekoa aurrean aipatutako ondare-elementuetako edozeinetan berrinbertitzea, ondare-elementua eman den edo eskura jarri den egunaren aurreko urtearen eta osteko hiru urteen arteko epealdiaren barruan.

Berrinbertsioa gauzatzen den ondare-elementua baliagarri jartzen den egunean egintzat joko da.

Ondare-elementuen balio-narriaduragatik izandako galeren zenbatekoa ez da sartuko zerga-oinarritik kanpo uzten diren errenten multzoan, baldin eta galera horiek kenkari fiskala izan badute, ez eta Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 25. artikuluan (merkataritza-funtsen eta bizitza baliagarri mugagabea duten beste elementu ukiezin batzuen zerga-tratamendua) xedatutakoari jarraituz kendu diren zenbatekoak ere, edo amortizazio askatasunari, amortizazio azkarrari nahiz baterako amortizazioari aplikatutakoak, zerga-oinarrian sartu behar badira, onura horiek izan zituzten ondare-elementuen eskualdaketa dela eta.

Berrinbertsioa jasotzen duten ondare-elementuak bost urte egon behar dira zergadunaren ondarean, galdu direla frogatu ezean, edo hiru urte, ondasun higigarriak direnean, bizitza erabilgarria laburragoa izan ezean.

Elementu horiek aipatutako epealdia amaitu baino lehen eskualdatzen badira, integratu gabeko errentaren zatia zerga-oinarrian integratu beharko da, ondoko kasuan izan ezik: lortutako zenbatekoa aurrean ezarritakoaren arabera berrinbertitzen denean eskualdatu ondoko hiru hiletan zehar.

Berrinbertsio-epean erabakitzen bada eskualdaketaren zenbateko bereko kopurua ez berrinbertitzea, edo berrinbertsioa ez bada adierazitako epean egiten, zergadunak integratu gabeko errentaren zatia hura lortu den zergaldiaren zerga-oinarriari egotzi beharko dio, eta, horretarako, errentaren zenbatekoaren % 15 gehitu beharko dio. Horrela, dagokion kuota osoaren zatia kalkulatuko du, eta berrinbertitzeko erabakia hartzen den edo epea amaitzen den zergaldiko kuotarekin ordainduko da.

Berrinbertsioaren hautapena ekitaldiko aitorpenean adierazi behar da. Zergaldi baterako egindako aukera geroago aldatu ahal izango da, hain zuzen ere, zergaren aitorpena egiteko borondatezko epea amaitu ondoren, baina Zerga Administrazioak ekintza berririk egin ez badu.

1. ADIBIDEA:

2019ko maiatzaren 1ean zergadun batek higiezin bat erosi zuen 82.500 eurotan. Lurzoruaren balioa erosketa-balioaren %20 izan zen (%20 x 82.500).

Higiezina beraren jarduera profesionalari lotuta egon da beti. 2024ko ekainaren 1ean 230.000 eurotan eskualdatu zuen. Hiri lurren balioaren gehikuntzaren gaineko zerga-karga 4.000 euro izan da.

Ondarean izan den irabazia edo galera kalkulatu behar da, kontuan hartuta jardueraren titularrak zuzeneko zenbatespenaren metodoa aplikatuta zehaztu duela bere jardueraren etekin garbia eta higiezina amortizatzeko Sozietateen gaineko Zergaren amortizazio-tauletako koefiziente lineal handiena erabili duela.

EBAZPENA:

Eskualdaketa-balioa: 230.000 – 4.000 = 226.000 €

Eskuraketa-balioa: 82.500 €

Eskuraketa-balioa, eguneratua: Eskuraketa-balioa x egunerapen-koefizientea (2019): 82.500 x 1,166 = 96.195 €

Amortizazioak

Higiezinaren balioa, lurraren balioa kenduta: 82.500 –16.500 = 66.000 €

2019. urtea: 8/12 66.000 x %3 = 1.320 €
2020 – 2023: 66.000 x %3 = 1.980 €
2024. urtea: 5/12 66.000 x %3 = 825 €

Amortizazioak, eguneratuta

2019. urtea: 1.320 x 1,166 = 1.539,12 €
2020. urtea: 1.980 x 1,156 = 2.288,88 €
2021. urtea: 1.980 x 1,144 = 2.265,12 €
2022. urtea: 1.980 x 1,091 = 2.160,18 €
2023. urtea: 1.980 x 1,048 = 2.075,04 €
2024. urtea: 825 €
Amortizazioak, eguneratuta, guztira = 11.153,34 €
Kontabilitateko balio garbia, eguneratuta = 96.195 – 11.153,34 = 85.041,66 €
Lotutako ondasunaren ondare-irabazia = 226.000 – 85.041,66 = 140.958,34 €
Irabazi hau jardueraren etekinari gehitu behar zaio.

2. ADIBIDEA:

Aurreko kasu bera, baina kontuan izanik higiezina hutsik egon dela 2021eko abenduaren 31ra arte eta 2022ko urtarrilaren 1ean zergadunaren jarduera profesionalari lotu zitzaiola.

EBAZPENA:

Eskuraketa-balioa: 82.500 €

Eskuraketa-balioa, eguneratua: Eskuraketa-balioa x egunerapen-koefizientea (2022): 82.500 x 1,091= 90.007,5 €

Amortizazioak

2022 – 2023: 66.000 x%3 = 1.980 €

2024. urtea: 5/12 66.000 x %3 = 825 €

Amortizazioak, eguneratuta

2022. urtea: 1.980 x 1,091 = 2.160,18 €
2023. urtea: 1.980 x 1,048 = 2.075,04 €
2024. urtea: 825 €
Amortizazioak, eguneratuta, guztira = 5.060,20 €
Kontabilitateko balio garbia, eguneratua = 90.007,5 – 5.060,22 = 84.947,28 €
Lotutako ondasunaren ondare-irabazia = 226.000 – 84.947,28 = 141.052,72 €
Irabazi hau jardueraren etekinari gehitu behar zaio.

5. MURRIZKETA JARDUERA BAT HASTEAGATIK

Ekitaldian zehar jarduera ekonomiko bati ekiten dioten zergadunek %10 murriztu ahal izango dute haren etekin garbia positiboa den lehen zergaldian eta hurrengoan; behar denean, arautegian bi edo bost urte baino aldi luzeagoan sortutako etekinetarako edo irregulartzat jotzen diren etekinetarako ezarritako integrazio-ehunekoa aplikatuko da.

Murrizketa hau aplikatu ahal izateko, zergadunaren lehen etekin garbi positiboa jarduerari ekin eta hurrengo bost zergaldietako batean gertatu behar da.

Hori dela eta, zergadunak jarduera bati ekin diola onartzeko ezinbestekoa da aurretik jarduera berean zuzenean zein zeharka jardun gabea izatea. Zergadunak aurreko jarduera bat egin duela pentsatuko da jarduera hori talde berean sailkatuta badago Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergaren tarifetan.

Ondoko kasuan ezin aplikatu izango da murrizketa hau: zergaldian jarduera ekonomikoaren bidez lortutako sarreren %50 baino gehiago zergadunak jarduerari ekin aurreko urtean lanaren etekinak ordaindu dizkion pertsona edo erakunde batenak direnean.

6. MEZENASGORAKO ZERGA-PIZGARRIAK

Irabazteko asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga-pizgarrien Zerga-Araubideari buruzko 2019ko martxoaren 20ko 4/2019 Foru Arauak zerga-pizgarri batzuk ezartzen ditu interes orokorreko jardueretako partaidetza pribaturako.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunen ekonomia-jardueraren etekin garbia zehaztean aplikatu ahal diren zerga-pizgarriak:

1. Enpresa-lankidetzako hitzarmenak interes orokorreko jardueretan (4/2019 Foru Araua, 28. artikulua).
2. Interes orokorreko jardueretan egindako gastuak (4/2019 Foru Araua, 29. artikulua).
3. Arte-lanak eskuratzea dohaintzan eskaintzeko (4/2019 Foru Araua, 30. artikulua).
4. Mezenasgoaren lehentasunezko jarduerak (4/2019 Foru Araua, IV. kapituluaren 1. atala).
5. Lan-jarduerak integratzea sustatzeko kenkaria (4/2019 Foru Araua, bostgarren xedapen gehigarria).
6. Ohiz kanpoko interes publikoa duten gertaerei laguntza emateko programak (4/2019 Foru Araua, IV. kapituluaren 2. atala).

6.1. ENPRESA-LANKIDETZAKO HITZARMENAK INTERES OROKORREKO JARDUERETAN

Ekonomia-jardueraren etekin garbia zehazteko partida kengarritzat joko dira interes orokorreko jardueren arloan egindako enpresa-lankidetzako hitzarmenen ondorioz zergadunak ordaindutako zenbatekoak edo egindako gastuak.

Interes orokorreko jardueren arloan egindako enpresa-lankidetzako hitzarmenak dira eskuliburu honen XI. kapituluaren 2.5.1 puntuan aipaturiko erakundeek erabiltzen dituztenak, beren helburu edo xedea betetzeko jarduerak egiteko dirulaguntza baten truke, izan diruzkoa, gauzazkoa edo laguntza eman duenaren berezko jarduera ekonomikoan egindako zerbitzu-prestazioa, laguntza eman duenak jarduera horietan izan duen partaidetza edozein bideren bitartez hedatzeko konpromisoa hartzeko. Konpromiso hori idatziz agerrarazten dute.

Difusio hori ez da zerbitzu-prestazio bat BEZaren ondorioetarako, eta kolaboratzaileak ere egin ahal izango du.

Apartatu honetan aipatzen den gastu kengarria aplikatzea aitorpena aurkeztean egin behar den aukera bat da. Zergaldi baterako egindako aukera geroago aldatu ahal izango da, hain zuzen ere, aitorpena egiteko borondatezko epea amaitu ondoren, baina Zerga Administrazioak aurretiazko errekerimendurik egin ez badu.

Pizgarri hau bateraezina da 4/2019 Foru Arauaren ezarritako gainerako pizgarriekin.

6.2. INTERES OROKORREKO JARDUERETAN EGINDAKO GASTUAK

Jardueraren etekin garbia zehazteko, kengarritzat joko dira interes orokorreko helburuetarako egindako gastuak.

Apartatu honetan aipatzen den gastu kengarria aplikatzea aitorpena aurkeztean egin behar den aukera bat da. Zergaldi baterako egindako aukera geroago aldatu ahal izango da, hain zuzen ere, aitorpena egiteko borondatezko epea amaitu ondoren, baina Zerga Administrazioak aurretiazko errekerimendurik egin ez badu.

Pizgarri hau bateraezina da 4/2019 Foru Arauaren ezarritako gainerako pizgarriekin.

6.3. ARTE-LANAK ESKURATZEA DOHAINTZAN ESKAINTZEKO

Eskaintza egiten zaion erakundeak dohaintza onartzen badu, enpresaburuek eta profesionalek zerga-oinarria zehazteko partida kengarritzat jo dezakete eskuliburu honen XI. kapituluaren 2.5.1 puntuan aipaturiko erakundeei dohaintzan emateko eskuratutako arte-lanen eskuraketa-balioa. Ildo horretan, arte-lantzat joko dira Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko araudian zehazturiko arte-gaiak, antzinako gauzak eta bildumako gaiak, baldin eta balio historikoa edo artistikoa badute.

Kenkari hori aplikatu ahal izateko, dohaintzaren eskaintza honako baldintza eta betekizun hauen arabera egin beharko da:

a) Ondasuna erakunde dohaintza-hartzaileei gehienez jota bost urteko epean eskualdatzeko konpromisoa, eskaintza behin betiko onartzen denetik zenbatzen hasita. Horretarako, Bizkaiko Foru Aldundiko Euskara eta Kultura Sailaren txostena beharko da, ondasuna arte-lan gisa kalifikatzeko eta haren balorazioa zehazteko. Dohaintzan emandako artelanak Euskal Kultura Ondarearen Erregistroan babes bereziko eta babes ertaineko ondasun gisa inskribatuta daudenean (Euskal Kultura Ondareari buruzko maiatzaren 9ko 6/2019 Legean aipatzen dira), txosten hori Eusko Jaurlaritzako Kultura eta Hizkuntza Politika Sailari eskatu beharko zaio. Ekainaren 25eko 16/1985 Legean aipaturiko ondare historikoaren edo edozein autonomia-erkidegoko ondare historikoaren barruko arte-lanak izanez gero, txostena organo eskudunei eskatu beharko zaie, kasuan kasuko arauak kontuan hartuta. Erakunde dohaintza-hartzaileak dohaintza onartu eta gero, atzeraezina izango da eta ondasuna ezin izango zaie hirugarren batzuei eman.

b) Ondasuna erosi eta hurrengo hilaren barruan eskaini beharko da dohaintzan.

c) Ondasuna erakunde dohaintza-hartzaileari behin betiko eskualdatu arte pasatzen den denboran, ondasuna eskuragarri egongo da jendaurrean erakusteko eta ikertzeko, dohaintza-emailearen eta erakunde dohaintza-hartzailearen artean egindako hitzarmenean ezarritako baldintzetan.

d) Kenkari honi atxikitzen zaizkion pertsonek edo erakundeek ezin izango dute narriaduraren ondoriozko galerarik deduzitu eskaintzan sarturiko ondasunei dagokienez.

e) Erakundea likidatuz gero, arte-lanaren jabetza erakunde dohaintza-hartzaileari adjudikatuko zaio.

f) Erakunde dohaintza-hartzailea irabazi-asmorik gabeko erakunde bat denean, erakunde horretako bazkideek, sortzaileek, patronatuko kideek, gerenteek, ezkontideek, izatezko bikotekideek nahiz familiakoek (laugarren mailara artekoek) ezin izango dute pizgarri hori jaso.

Kantitate kengarrien zenbatekoa, guztira, ondasunaren eskuratze-kostua izango da, edo Administrazioak finkaturiko tasazio-balioa, azken hori txikiagoa denean.

Kenkaria zati berdinetan egingo da, hitzarturiko aldiaren barruan, eta ekitaldi bakoitzeko gehieneko muga, berriz, hamar zati aldiaren barruko urte kopurua eginez ateratzen den ehunekoa izango da. Muga horren zenbaketa zergadunak egindako ekonomia-jardueraren etekinei dagokien zerga-oinarri orokorraren zatiaren arabera ezarriko da.

Apartatu honetan aipatzen den gastu kengarria aplikatzea aitorpena aurkeztean egin behar den aukera bat da. Zergaldi baterako egindako aukera geroago aldatu ahal izango da, hain zuzen ere, aitorpena egiteko borondatezko epea amaitu ondoren, baina Zerga Administrazioak aurretiazko errekerimendurik egin ez badu.

Artikulu honetan ezarritako kenkaria, ondasun berari dagokionez, bateraezina da emari, dohaintza, eta ekarpenen ondorioz edo lehentasunezkotzat jotako jardueretarako erabilitako kopuruen ondorioz kuota osoan egin daitezkeen kenkariekin.

6.4. MEZENASGOAREN LEHENTASUNEZKO JARDUERAK

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunek eskubidea izango dute kuota osotik kentzeko Bizkaiko Lurralde Historikorako lehentasunezkotzat jotako jardueretara bideratutako kopuruen %45.

Kenkari honen oinarria ezin da izan Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zerga-oinarriaren %30 baino handiagoa. Muga hori gainditzeagatik kendu ez diren zenbatekoak ondoz ondoko hurrengo bost urteetan amaitzen diren zergaldietako aitorpenetan aplikatu ahal izango dira, muga bera errespetatuz.

Muga horri dagokionez, zerga-oinarriaren zenbatekoa zerga-oinarri orokorraren eta aurrezkiaren oinarri orokorraren batura izango da.

Kenkaria aplikatzea aitorpena aurkeztean egin behar den aukera bat da. Zergaldi baterako egindako aukera geroago aldatu ahal izango da, hain zuzen ere, aitorpena egiteko borondatezko epea amaitu ondoren, baina Zerga Administrazioak aurretiazko errekerimendurik egin ez badu.

Kenkaria aplikatzeko ekitaldia lehentasunezko jarduerak egiten diren urteari dagokiona izango da.

Onura fiskal bateraezina da eskuliburu honen XI. kapituluaren 2.5.1 apartatuan aipatzen den kuota osoaren %30eko kenkariarekin eta aurreko apartatuan jasotako arte-lanak dohaintzan eskaintzeko eskuratzearen ondoriozko kenkariarekin.

Kenkaria aplikatu ahal izateko, beharrezkoa izango da lehentasuneko jardueretarako emari, dohaintza, eta ekarpenak benetan egin direla justifikatzea.

Eskuliburu honen XI. kapituluan, 2.5.2 puntuan, mezenasgoaren lehentasunezko eremuak eta eremu bakoitzari dagozkion lehentasuneko jarduerak aipatzen dira.

6.5. LAN-JARDUERAK INTEGRATZEA SUSTATZEKO KENKARIA

Jarduera ekonomikoak egiten dituzten zergadunek hezkuntza sistemako maila eta espezialitate guztietan irakaskuntza arautuak emateko ofizialki onartutako ikastetxeen alde egindako irabazizko ekarpenak edo kontribuzioak, hauek egitera bideratuta badaude:

- praktika programetako gastuak edo ikasleak lan- edo lanbide-bizitzan integratzea errazten duten programetako gastuak ordaintzea
- edo ikastetxe, enpresa edo enpresa proiektuak garatzeko programa horietan horiek gauzatzeko hasierako etapan edo garapen fasean dauden ikasleek edo hazteko ahalmen handia duten mikroenpresak, enpresa txikiak edo ertainak eratzea

mezenasgorako lehentasunezko jardueretarako zenbatekoetarako ezarrita dagoen zerga-tratamendu bera jasoko dute.

Xedatutakoa ez da aplikatuko, Sozietateen gaineko Zergan ezarritako baldintzetan, ekarpena edo kontribuzioa egiten duen zergadunaren eta horren aldeko erakundearen arteko lotura-harremana dagoen kasuetan.

6.6. OHIZ KANPOKO INTERES PUBLIKOA DUTEN GERTAEREI LAGUNTZA EMATEKO PROGRAMAK

Bizkaiko Foru Aldundiak, salbuespenez, ohiz kanpoko interes publikoa duten gertaerei laguntza emateko programak onetsi ahal izango ditu, foru-dekretu bidez.

Ekonomia-jarduerak egiten dituzten zergadunek gastuen eta inbertsioen %15 kendu ahal izango dute zergaren kuota likidotik, baldin eta, kasuan kasuko administrazio-organoak ezarritako jardueren planak eta programak betetzeko, gastu eta inbertsio horiek honetarako badira:

a) Ibilgetu materialaren elementu berriak eskuratzeko; lurrak ez dira inoiz ere halakotzat hartuko.

b) Programaren eraginpeko eremu fisikoa edertzeko lagungarriak diren eraikinak eta beste eraikuntza batzuk birgaitzeko.

c) Urte anitzerako propaganda- eta publizitate-gastuak egiteko, kasuan kasuko gertaera zuzenean sustatzeko baliozkoak direnean. Publizitate-euskarriaren edukia, funtsean, gertaeraren zabalkundea egiteko denean, kenkariaren oinarria egindako inbertsioaren zenbateko osoa izango da. Bestela, kenkariaren oinarria inbertsio horren %25 izango da.

Apartatu honetan aipatzen den onura fiskalak aplikatzea aitorpena aurkeztean egin behar den aukera bat da. Zergaldi baterako egindako aukera geroago aldatu ahal izango da, hain zuzen ere, aitorpena egiteko borondatezko epea amaitu ondoren, baina Zerga Administrazioak aurretiazko errekerimendurik egin ez badu.

VII. KAPITULUA
ZUZENEKO ZENBATESPENAREN ARAUBIDEA. MODALITATE ERRAZTUA

1. HAUTAPENA

Modalitate erraztua erabili ahal dute jarduera ekonomikoak (enpresa jarduerak, jarduera profesionalak zein jarduera artistikoak) egiten dituzten zergadunek, ondoko beharkizunak betez gero:

a) Zergadunak berariaz hautatu behar du modalitate erraztua bere jarduera guztien etekin garbia kalkulatzeko.

b) Zergadunak aurreko urtean jarduera ekonomiko guztietan egindako eragiketen bolumena ezin da izan 600.000 euro baino gehiago. Neurri hori ez zaie aplikatuko nekazaritza, abeltzaintza eta basogintzako jarduerei eta baxurako arrantzari.

   Eragiketen bolumena jardueran ondasunak emanez eta zerbitzuak eginez lortutako kontraprestazioen guztirako zenbatekoa da, Balio Erantsiaren gaineko Zerga eta Baliokidetzaren Errekargua kenduta.

   Eragiketen bolumena modalitate hau aplikatuko den urteko aurreko urtekoa izango da.

   Jarduera urtean zehar hasi bada, eragiketen bolumena zenbatzeko ekitaldian egindako eragiketen bolumena hartuko da kontuan.

   Aurreko urtean jarduerarik egin ez bada, etekina modalitate honen bidez zehaztuko da, baldin eta zergadunak modalitate hau erabiltzea hautatzen badu.

   Aurreko urtean jarduera bati ekin bazaio, jarduera horretako eragiketen kopurua kalkulatzeko urte osoan egingo ziren eragiketak hartuko dira kontuan.

   Egutegiko urte batean eragiketen bolumena hori baino handiagoa bada, hurrengo urtetik aurrera zergaduna modalitate erraztutik baztertuta geratuko da eta modalitate arrunta aplikatu beharko du bere etekinak kalkulatzeko.

   Zergadunak bazterketa gertatuko den urteko apirilaren 25a baino lehen jakinarazi behar du gertatuko dela; horretarako errolda-aitorpenerako 036 edo 037 eredua erabili beharko du, kasuan kasukoa.

Etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate erraztuaren bitartez zehaztu nahi duten zergadunek, modalitate hori erabiltzeko beharkizunak betetzen badituzte, hura hautatu dutela adierazi behar dute ondoreak sortzen hasiko den urte naturaleko apirilaren 25a baino lehen. Urtean zehar jarduera bati ekiten bazaio, jarduera

hasieraren errolda-aitorpenean adierazi behar dute modalitate hori hautatu nahi dutela.

Hautapenak indarrean iraungo du hurrengo urteetan, modalitatea aplikagarria den bitartean, baldin eta zergadunak beren beregi ezeztatzen ez badu hura hautatzeko ezarritako epealdi berean.

Modalitate honen hautapena eta hautapenaren ezeztapena errolda-aitorpenaren bidez egin behar dira (036 eredua edo 037 eredua).

Jardueren etekin garbia modalitate erraztuaren bidez zehaztu nahi duten zergadunek jarduera guzti-guztien etekinetarako aplikatu behar dute modalitate hori. Bestela, zergadunak egindako jarduera guztien etekinak zehaztuko dira zuzeneko zenbatespenaren modalitate arruntaren bidez.

2. ARAU OROKORRAK. ETEKIN GARBIA

Modalitate honetaz baliatuz etekin garbia zehazteko, hauxe egin behar da:

a) Sarrerak eta gastuak Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 27. artikuluko arauetan xedatutakoarekin bat etorriz kalifikatu eta zenbatu behar dira, ondoko hauek izan ezik: narriaduragatiko galerak, amortizazioak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 27. artikuluko 5. arauko Bigarren eta Hirugarren idatz-zatietako a) letran aipatzen diren ibilgailuen errentamenduek, lagapenek eta balio-galerek eragiten dituzten gastuak, eta jarduerari lotutako ondare-elementuen ondoriozko irabaziak eta galerak.

b) Aurreko a) letran aipatutako sarreren eta gastuen arteko aldea kalkulatuko da.

c) Emaitzako zenbatekoa positiboa bada, tributu-konpentsazioa murriztuko da, Batuz sistemari borondatez atxikitzea sustatzeko. Konpentsazio hori 2024ko ekitaldian aplikatzeko, Batuz-ek eskatutako betebeharrak eta betekizunak benetan bete beharko dira. (Ikusi dagokion atala *Batuz* eranskinean).

d) Amortizazioen, narriaduraren ondoriozko galeren eta justifikatzen zailak diren gastuen kontzeptuan, % 15 murriztuko da 2024ko zergaldian.

e) Aurreko d) letran esaten denaren arabera kalkulatutako zenbatekoari gehitu edo kendu egingo zaizkio jarduerari lotutako ondare-elementuek sortutako irabaziak eta galerak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 25. artikuluko 3. idatz-zatian xedatutakoarekin bat etorriz. Ondasun atxikietatik eratorritako ondare-irabaziak eta -galerak kuantifikatzeko, ikusi aurreko kapituluko dagokion atalean ezarritakoa.

f) Jarduera hasteagatik zenbat murriztu daitekeen kalkulatzeko aurreko kapituluan horretaz ezarritakoa aplikatu behar da.

g) Fundazioei egindako ekarpenetarako ere aurreko kapituluko atal egokian ezarritakoa aplikatu behar da.

(+) Sarrerak (–) Gastuak Salbuetsita: narriaduragatiko galerak, amortizazioak, 27. artikuluko 5. arauko Bigarren eta Hirugarren idatz-zatietako a) letran aipatzen diren ibilgailuen errentamenduek, lagapenek eta balio-galerek eragiten dituzten gastuak, eta jarduerari lotutako ondare-elementuen ondoriozko irabaziak eta galerak
(=) Diferentzia
(–) Batuz konpentsazioa (–) Gastuen koefizientea (%15)
= Aurreko etekina (±) Jarduerari loturiko ondare-elementuen irabazien eta galeren saldo garbia (–) Murrizketa jarduera hasteagatik
= Amaierako etekin garbia

2.1. SARRERAK

Modalitate honetan sarrerak nola zehaztu jakiteko, aztertu modalitate arrunta (aurreko kapitulua), prozedura bera baita.

2.2. ZERGA-ORDAINKETAN KEN DAITEZKEEN GASTUAK

Gastu kengarriak zehazteko, modalitate arrunterako aurreko kapituluan ezarritako guztia hartuko da kontuan, ondoko salbuespenekin:

a) Narriaduragatiko galerak eta amortizazioak ez dira inoiz kengarriak izango.

b) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 27. artikuluko 5. arauko Bigarren eta Hirugarren idatz-zatietako a) letran aipatzen diren ibilgailuen errentamenduek, lagapenek eta balio-galerek eragiten dituzten gastuak ez dira kengarriak (ikusi aurreko kapituluan kenkaririk ez dakarten gastuez esandakoa).

3. ARAU BEREZIAK

3.1. NEKAZARITZAKO ETA ABELTZAINTZAKO JARDUERAK

2024ko zergaldian nekazaritza eta abeltzaintzako jardueren etekin garbia metodoaren modalitate erraztuaren bidez kalkulatuz gero, amortizazio, narriaduragatiko galera eta zuritzen gaitz diren gastuengatik %70 aplikatuko da.

(+)	Sarrerak
(–)	Gastuak
	Salbuetsita: narriaduragatiko galerak, amortizazioak, 27. artikuluko 5. arauko Bigarren eta Hirugarren idatz-zatietako a) letran aipatzen diren ibilgailuen errentamenduek, lagapenek eta balio-galerek eragiten dituzten gastuak, eta jarduerari lotutako ondare-elementuen ondoriozko irabaziak eta galerak
(=)	Diferentzia
(–)	Batuz konpentsazioa
(–)	Gastuen koefizientea (%70)
=	Aurreko etekina
(±)	Jarduerari loturiko ondare-elementuen irabazien eta galeren saldo garbia
(–)	Murrizketa jarduera hasteagatik
=	Amaierako etekin garbia

Hauexek dira nekazaritza eta abeltzaintzako jarduerak: abeltzaintza lokabea; ganadua hazi, zaindu eta gizentzeko zerbitzuak; Balio Erantsiaren gaineko Zergaren nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzaren araubide berezitik baztertuta dauden nekazariek eta abeltzainek egiten dituzten bestelako lanak eta zerbitzu osagarriak; Balio Erantsiaren gaineko Zergaren nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzaren araubide berezian sartu daitezkeen nekazaritza eta abeltzaintzako jarduerak.

3.2. SALGAIEN ERREPIDEZKO GARRAIOA (JARDUERA EKONOMIKOEN GAINEKO ZERGAREN TARIFETAKO 722. EPIGRAFEA)

2024ko zergaldian salgaien errepidezko garraioaren etekin garbia metodoaren modalitate erraztuaren bidez kalkulatuz gero, amortizazio, narriaduragatiko galera eta zuritzen gaitz diren gastuengatik %70 aplikatuko da.

(+)	Sarrerak
(–)	Gastuak
	Salbuetsita: narriaduragatiko galerak, amortizazioak, 27. artikuluko 5. arauko Bigarren eta Hirugarren idatz-zatietako a) letran aipatzen diren ibilgailuen errentamenduek, lagapenek eta balio-galerek eragiten dituzten gastuak, eta jarduerari lotutako ondare-elementuen ondoriozko irabaziak eta galerak
(=)	Diferentzia
(–)	Batuz konpentsazioa
(–)	Gastuen koefizientea (%70)
=	Aurreko etekina
(±)	Jarduerari loturiko ondare-elementuen irabazien eta galeren saldo garbia
(–)	Murrizketa jarduera hasteagatik
=	Amaierako etekin garbia

3.3. BASOGINTZA

Basogintzaren etekin garbia modalitate erraztuaren bidez kalkulatzeko ondoko erregela berezi hauek aplikatu behar dira:

a) Sarrerak eta gastuak, jarduerari lotutako ondare-elementuen irabaziak eta galerak ez beste guztiak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan ezarritako erregela orokorrekin bat etorriz kalifikatu eta zenbatuko dira.

b) Batuz sistemari borondatez atxikitzea sustatzeko konpentsazioa murriztuko da. Konpentsazio hori 2024ko ekitaldian aplikatzeko, Batuz-ek eskatutako betebeharrak eta betekizunak benetan bete beharko dira. (Ikusi dagokion atala Batuz eranskinean).

c) Gastu kengarriak frogatzen eta baloratzen gaitz direnez, %65 konputatuko da.

   Zergadunak ustiatzen dituen sailak basoberritzen baditu, gastu kengarrien ehunekoa %80 izango da. %80 ezin da aplikatu hazkunde bizkorreko hostozabalen ustiapenlanetan.

   Ustiatzen diren sailak mozketarako baimena ematen denetik hiru urte pasatu baino lehen basoberritu behar dira eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren araudian ezarritako baldintzak bete behar dira.

d) Aurreko letretan aipatutako sarreren eta gastuen arteko diferentzia kalkulatu behar da. Diferentzia horri bi edo bost urte baino aldi luzeagoan sortu eta aldian-aldian lortzen ez diren jarduera ekonomikoaren etekin garbietarako ezarritako tratamendua aplikatuko zaio, bidezkoa izanez gero.

e) Aurrekoaren emaitzako kopuruari jarduerari lotutako ondare-elementuek sortutako ondare-irabaziak batuko zaizkio edo ondare-galerak kenduko, aurreko kapituluko ondare-irabazien eta ondare-galeren atalean ezarritakoarekin bat etorriz eta, egokia denean, murrizketa jarduera hasteagatik kenduko zaio, aurreko kapituluko atal egokian ezarritakoarekin bat etorriz.

(+)	Sarrerak
(–)	Batuz konpentsazioa
(–)	%65 edo %80
(=)	Aurreko etekina
(–)	Integratu gabeko kopurua
=	Aurreko etekin garbia
(±)	Jarduerari loturiko ondare-elementuen irabazien eta galeren saldo garbia
(–)	Murrizketa jarduera hasteagatik
=	Amaierako etekin garbia

3.4. BAXURAKO ARRANTZA

Baxurako arrantzaren etekin garbia modalitate erraztuaren bidez kalkulatzeko ondoko erregela berezi hauek aplikatu behar dira:

a) Sarrerak eta gastuak, jarduerari lotutako ondare-elementuen irabaziak eta galerak ez beste guztiak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan ezarritako erregela orokorrekin bat etorriz kalifikatu eta zenbatuko dira.

b) Batuz sistemari borondatez atxikitzea sustatzeko konpentsazioa murriztuko da. Konpentsazio hori 2024ko ekitaldian aplikatzeko, Batuz-ek eskatutako betebeharrak eta betekizunak benetan bete beharko dira. (Ikusi dagokion atala Batuz eranskinean).

c) Gastu kengarriak frogatzen eta baloratzen gaitz direnez, %90 konputatuko da.

d) Aurreko letretan aipatutako sarreren eta gastuen arteko diferentzia kalkulatu behar da. Diferentzia horri bi edo bost urte baino aldi luzeagoan sortu eta aldian-aldian lortzen ez diren jarduera ekonomikoaren etekin garbietarako ezarritako tratamendua aplikatuko zaio, bidezkoa izanez gero.

e) Aurrekoaren emaitzako kopuruari jarduerari lotutako ondare-elementuek sortutako ondare-irabaziak batuko zaizkio edo ondare-galerak kenduko, aurreko kapituluko ondare-irabazien eta ondare-galeren atalean ezarritakoarekin bat etorriz eta, egokia denean, murrizketa jarduera hasteagatik kenduko zaio, aurreko kapituluko atal egokian ezarritakoarekin bat etorriz.

(+)	Sarrerak
(–)	Batuz konpentsazioa
(–)	%90
(=)	Aurreko etekina
(–)	Integratu gabeko kopurua
=	Aurreko etekin garbia
(±)	Jarduerari loturiko ondare-elementuen irabazien eta galeren saldo garbia
(–)	Murrizketa jarduera hasteagatik
=	Amaierako etekin garbia

KASU PRAKTIKOA:

Pertsona batek enpresa jarduera bat egiten du bere lokal batean. Sarrera eta gastuen erregistro-liburuetan dauden datuen arabera 2024ko ekitaldiko sarrerak eta gastuak ondokoak izan dira:

- Sarrera osoak 74.000 €
- Gastuak
  - . Erosketak ..... 22.000 €
  - . Soldatak eta alokairuak..... 29.000 €
  - . Gizarte Segurantzaren autonomoen araubidean egindako ekarpena .....1.450 €
  - . Telefonoa..... 3.400 €
  - . Elektrizitatea..... 720 €
  - . Estatuarenak ez diren zergak..... 390 €
  - . Lotutako ondasunen amortizazioak .....1.480 €
  - . Aseguru-primak ..... 160 €
  - . Eskuzabaltasunak..... 7.100 €
  - . Frogatu gabeko beste gastu batzuk..... 3.250 €
- Beste datu batzuk
  - . 2024ko irailaren 1ean ondare-irabazi garbia lortu zuen jarduerari lotutako makina bat eskualdatuta: 13.000 euro.
  - . Produktuen hasierako izakinen zenbatekoa 12.500 euro izan zen eta azken izakinena 15.000 euro.
  - . Soldaten eta alokairuen partidan jarduera ekonomikoa egiteko kontratatutako pertsonaren oporraldietan 2006tik aurrera egindako zerbitzuengatik ezkontideari ordaindutako 2.350 euroak sartu dira.

Zehaztu jarduera ekonomikoaren etekin garbia zuzeneko zenbatespen erraztuaren bidez.

EBAZPENA:

Modalitate honetan ezin dira kendu jarduerari lotutako ondare-elementuen amortizazioak; konpentsazio gisa kenkari hau aplika daiteke: sarreren eta modalitate honetan kengarri diren gastuen arteko diferentziaren %15 (gastuetan ez dira sartu behar amortizazioak, narriaduragatiko galerak, PFEZ FAren 27. artikuluko 5. arauko Bigarren eta Hirugarren idatz-zatietako a) letran aipatzen diren ibilgailuen errentamenduek, lagapenek eta balio-galerek eragiten dituzten gastuak, eta frogatzen gaitz diren gastuak).

Sarrerak

Sarrera osoak = 74.000 €
Izakinen aldakuntza = 15.000 – 12.500 = 2.500 €
Sarrerak, guztira = 76.500 €

Gastu kengarriak

Erosketak 22.000 + Soldatak eta alokairuak 26.650 + Autonomoen araubidean egindako ekarpenak 1.450 + Telefonoa 3.400 + Elektrizitatea 720 + Estatuarenak ez diren zergak 390 + Aseguru-primak 160

Oharrak

"Soldatak eta alokairuak" partidatik ezkontideari ordaindutako 2.350 euroak kendu dira, ez baita betetzen arautegian kengarritzat jotzeko eskatzen den guztia: lan-kontratua egotea, Gizarte Segurantzaren araubide egokian afiliatuta egotea eta jarduera ekonomikoan etengabean aritzea.

Gainera, eskuzabaltasunek eragindako gastuak eta frogatu gabeko gastuak ere ez dira kengarriak.

Gastu kengarriak, guztira = 54.770 €

Diferentzia (Sarrerak – Gastuak) = 21.730 €

Gastuen koefizientea (%15) = 3.259,5 €

Aurreko etekina = 18.470,5 €

Jarduerari lotutako ondasunen ondare-irabazia = 13.000 €

Etekin garbia = 31.470,5 €

VIII. KAPITULUA
ERRENTEN EGOZKETA ETA ESLEIPENA

1. ERRENTEN EGOZKETA

1.1. NAZIOARTEKO ZERGA-GARDENTASUNA

Gogoeta orokorrak

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauko 51. artikuluan nazioarteko zerga-gardentasuna arautzen da: egoiliar ez diren entitateek lortzen dituzten errenta positiboak, guztirakoak edo izaera jakinekoak, haietan partaidetza handia duten Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kargapekoei, egoitza jurisdikzio ez-kooperatibo batean dutenei, egozteko araubidea.

Hain zuzen ere, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauak ezartzen du zergadunei egotziko zaiela egoitza Espainiako lurraldean ez duen entitate batek lortzen duen errenta positiboa honako inguruabar hauek gertatzen direnean:

a) Berek bakarrik, edo Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 42. artikuluko 3. idatz-zatian ezartzen denaren arabera lotuta dauden entitateekin batera, %50 edo gehiagoko partaidetza edukitzea egoitza Espainiako lurraldean ez daukan entitatearen kapitalean, funts propioetan, emaitzetan edo boto-eskubidean, delako entitate horren ekitaldi soziala itxi den egunean. Entitate lotuez gainera beste hauekin batera ere eduki dezakete partaidetza: ahaidetasun-harreman zuzen edo zeharkakoen bidez loturiko beste zergadun batzuekin (ezkontidea edo izatezko bikotekidea barne), edo odolkidetasunez, ezkontza bidez edo izatezko bikotea osatzetik, bigarren mailaraino, maila hori barne, elkartutako beste zergadun batzuekin.

b) Egoitza Espainiako lurraldean ez duen entitateak ordaindutako zenbatekoa, Sozietateen gaineko Zergaren moduko edo antzeko karga baten ondorioz araubide honetan ezarritako errenta-motaren bati egozgarria dena, txikiagoa izatea zerga horren arauen arabera legokiokeen zenbatekoaren eta entitate ez-egoiliarrak benetan ordaindutakoaren arteko kendura baino.

Errenten egozketa nazioarteko zerga-gardentasunaren araubidean

Jarraian azalduko diren inguruabarren arabera nazioarteko zerga-gardentasunaren araubidean bi modu daude errenta positiboak egozteko.

A) Egoiliarra ez den entitate batek guztira lortutako errenta positiboa egoztea

Egoitza Espainiako lurraldean ez duen entitate batek lortzen duen errenta positiboa honako inguruabar hauek gertatzen direnean egotziko zaie zergadunei:

a) Berek bakarrik, edo Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 42. artikuluko 3. idatz-zatian ezartzen denaren arabera lotuta dauden entitateekin batera, %50 edo gehiagoko partaidetza edukitzea egoitza Espainiako lurraldean ez daukan entitatearen kapitalean, funts propioetan, emaitzetan edo boto-eskubidean, delako entitate horren ekitaldi soziala itxi den egunean. Entitate lotuez gainera beste hauekin batera ere eduki dezakete partaidetza: ahaidetasun-harreman zuzen edo zeharkakoen bidez loturiko beste zergadun batzuekin (ezkontidea edo izatezko bikotekidea barne), edo odolkidetasunez, ezkontza bidez edo izatezko bikotea osatzetik, bigarren mailaraino, maila hori barne, elkartutako beste zergadun batzuekin.

b) Egoitza Espainiako lurraldean ez duen entitateak ordaindutako zenbatekoa, Sozietateen gaineko Zergaren moduko edo antzeko karga baten ondorioz araubide honetan ezarritako errenta-motaren bati egozgarria dena, txikiagoa izatea zerga horren arauen arabera legokiokeen zenbatekoaren eta entitate ez-egoiliarrak benetan ordaindutakoaren arteko kendura baino.

c) Espainiako lurraldean egoitzarik ez duen entitateak ez edukitzea bere giza baliabideak eta baliabide materialak errenta sortzeko antolatuta, nahiz eta eragiketak askotan egin.

Errenta osoa izango da, hain zuzen, Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauan zein zerga horri buruzko gainerako xedapenetan zerga-oinarria zehazteko ezartzen diren irizpideak eta printzipioak aplikatuz ateratzen den zerga-oinarriaren zenbatekoa.

Hala ere, errenten guztirako zenbatekoa ez dira sartuko egoiliarra ez den entitateak partaidetzak eskualdatuta lortutako dibidenduak, mozkin-partaidetzak eta errentak, baldin eta entitateak zuzenean edo zeharka %5ekoa baino partaidetza handiagoa daukan entitate batetik badatoz (edo %3koa baino handiagoa, sozietate horrek antolatutako bigarren mailako merkatu batean kotizatzen badu), honako baldintza hauek betez gero:

- Entitate ez-egoiliarrak partaidetzak zuzendu eta kudeatzea giza baliabide eta bitarteko materialen antolaketa egokiaren bidez, eta entitatea benetan ezarrita egotea egoitza duen estatuan, eta haren egitura izaera artifizial hutsekoa ez izatea.
- Errenten sorburu diren entitateen sarreren %85, gutxienez, jarduera ekonomikoen ondoriozkoak izatea.

Entitateak sozietate-talde berekoak badira Merkataritza Kodeko 42. artikuluan ezartzen diren irizpideen arabera, egoitza non dagoen eta urteko kontu bateratuak egin beharra gorabehera, partaidetza-ehunekoaren inguruko betekizunak eta partaidetzaren zuzendaritza eta kudeaketa egon beharra betetzen diren zehazteko, taldeko entitate guztiak hartuko dira kontuan.

Zergadunak hauetako bat frogatzen badu, ez dira sartuko errenta positibo guztiak:

a) Eragiketak egoitza Espainian ez daukan talde bereko (Merkataritza Kodeko 42. artikuluan ezartzen diren irizpideen arabera, egoitza non dagoen eta urteko kontu bateratuak egin beharra gorabehera) entitate bateko baliabide materialez eta giza baliabideez baliatuz egin direla.

b) Arrazoi ekonomiko baliozkoak egon direla entitatea eratzeko eta aritzeko.

B) Egoiliarra ez den entitate batek lortutako errenta positibo jakin batzuk egoztea

Araubide hau kasu honetan aplikatuko da: egoitza Espainian ez daukan entitateak eragiketak bere kontura edo talde bereko (Merkataritza Kodeko 42. artikuluan ezartzen diren irizpideen arabera, egoitza non dagoen eta urteko kontu bateratuak egin beharra gorabehera) entitate baten bitartez egiteko behar diren baliabide materialak eta giza baliabideak badauzka edo arrazoi ekonomiko baliozkoak egon badira hura eratzeko eta aritzeko. Beraz, kasu honetan betetzen da zergadunaren partaidetza-ehunekoaren baldintza, bai eta egoiliarra ez den entitatearen tributazioaz ezarritakoa ere, hau da, Sozietateen gaineko Zergaren arauen arabera legokiokeen zenbatekoaren eta entitate ez-egoiliarrak benetan ordaindutakoaren arteko kendura baino txikiagoa izatea.

Jarraian azalduko diren iturrietatik datozen errenta positiboak baizik ez dira egotziko:

a) Landa- zein hiri-ondasun higiezinen edo haiei dagozkien eskubide errealen titularitasunetik datorrenean, salbu ekonomia-jarduera bati afektatuta badaude edo Merkataritzako Kodeko 42. artikuluari jarraituz titularraren sozietate-talde bereko diren entitate ez-egoiliarrei laga bazaie haien erabilera —kontuan izan gabe haien egoitza eta urteko kontu kontsolidatuak egiteko betebeharra— eta jarduera ekonomiko bati afektaturik badaude.

b) Edozein entitateren funts propioetan partaidetza edukitzea eta kapital propioak hirugarrenei lagatzea. Honako finantza-aktibo hauek sortzen duten errenta positiboa salbuetsita dago:

- Jarduera ekonomikoak egiteagatik sortutako legezko eta arauzko obligazioak betetzeko edukitzen diren finantza-aktiboak.
- Jarduera ekonomikoak egitearen ondorioz finkatutako kontratu-harremanetatik sortzen diren kreditu-eskubideak jasotzen dituzten finantza-aktiboak.
- Baloreen merkatu ofizialetan bitartekaritza-jarduerak egitearen ondorioz edukitzen direnak.
- Kreditu-entitateek eta aseguru-etxeek beren jardueren ondorioz dauzkatenak, ondoko i) letran ezartzen dena gorabehera.

Kapital propioak hirugarrenei lagatzetik eratorritako errenta positiboa hurrengo i) letran aipatuko diren kreditu- eta finantza-jarduerak burutzetik datorrela ulertuko da, baldin eta lagatzailea eta lagapen-hartzailea sozietate-talde batekoak badira, Merkataritzako Kodeko 42. artikuluak zehaztutakoaren arabera —kontuan izan gabe haien egoitza eta urteko kontu kontsolidatuak egiteko betebeharra—,eta lagapen-hartzailearen diru-sarreren %85 gutxienez ekonomia-jarduerak egitetik badator.

c) Sozietatean gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 42.3 artikuluan ezarritako moduan lotutako pertsona edo entitateek ondasun eta zerbitzuekin egindako eragiketak, baldin eta entitate ez-egoiliarrak edo establezimendu iraunkorrak gehitzen duen balio ekonomikoa urria edo nulua bada.

d) Kapitalizazio-eragiketak eta aseguru-eragiketak, onuraduna entitatea bera bada.

e) Jabetza intelektuala eta industriala, laguntza teknikoa, ondasun higigarriak, irudi-eskubideak eta negozio edo meategien errentamendu edo azpierrentamendua.

f) Finantza-tresna deribatuak, honako hauek izan ezik: jarduera ekonomikoak egitetik datorren eta berariaz identifikatuta dagoen arrisku bat estaltzeko izendatutakoak.

g) Aurreko a), b), d) eta e) letretan aipatzen diren ondasun eta eskubideak eskualdatzea, errentarik sortuz gero.

h) Aseguru- edo kreditu-jarduerak, errentamendu finantzarioko eragiketak eta bestelako finantza-jarduerak, jarduera ekonomikoak egiteagatik lortzen direnean izan ezik, hurrengo i) letran ezarritakoa gorabehera.

i) Kreditu-, finantza-, aseguru- eta zerbitzu-jarduerak (esportazio-jarduerekin zuzenean lotutakoak izan ezik), baldin eta jarduera horiek zeharka edo zuzenean egin badira Espainiako lurraldean egoiliar diren eta Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 42. artikuluko 3. zenbakian ezarritakoaren arabera lotuak diren pertsona edo entitateekin, eta baldin eta entitate egoiliar horientzat fiskalki kengarriak diren gastuak zehazten badituzte.

   Letra honetan ezarritako errenta positiboa ez da kontuan hartuko, baldin eta entitate ez-egoiliarrak egindako kreditu-, finantza-, aseguru- eta zerbitzu-jardueren (esportazio-jarduerekin zuzenean lotutako zerbitzuena izan ezik) sarreren %50 baino gehiago lortu bada entitate horrek Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 42. artikuluko 3. zenbakian ezarritakoaren arabera lotuak ez diren pertsona edo entitateekin egin dituen eragiketetatik.

Hala ere, ez dira sartuko aurreko b) eta g) letretan aipatzen diren errentak, baldin eta entitateak zuzenean edo zeharka %5ekoa baino partaidetza handiagoa daukan entitate batetik badatoz (edo %3koa baino handiagoa, sozietate horrek antolatutako bigarren mailako merkatu batean kotizatzen badu), honako baldintza hauek betez gero:

- Entitate ez-egoiliarrak partaidetzak zuzendu eta kudeatzea giza baliabide eta bitarteko materialen antolaketa egokiaren bidez, eta entitatea benetan ezarrita egotea egoitza duen estatuan, eta haren egitura izaera artifizial hutsekoa ez izatea. Bereziki, egitura hori artifizial hutsa ez dela frogatzeko, froga-elementu objektiboak aurkeztu behar ditu zergadunak, zeinetan azaldu behar baita partaidetutako sozietateak zenbateko presentzia fisikoa duen egoitza duen estatuan, zein den partaidetutako sozietateak egindako jardueraren benetako substantibotasuna eta zein den partaidetutako sozietatearen jardunaren balio ekonomikoa, zergadunaren nahiz talde osoaren jardunari dagokionez.
- Errenten sorburu diren entitateen sarreren %85, gutxienez, jarduera ekonomikoen ondoriozkoak izatea.

Entitateak sozietate-talde berekoak badira Merkataritza Kodeko 42. artikuluan ezartzen diren irizpideen arabera, egoitza non dagoen eta urteko kontu bateratuak egin beharra gorabehera, partaidetza-ehunekoaren inguruko betekizunak eta partaidetzaren zuzendaritza eta kudeaketa egon beharra betetzen diren zehazteko, taldeko entitate guztiak hartuko dira kontuan.

Errenta positiboaren egozketa

Errenta positiboaren egozketa

Aintzat hartu beharreko errenta positiboaren zenbatekoa emaitzetan daukan partaidetzaren arabera zehaztuko da edo, halakorik ezean, entitatearen kapitalean, funts propioetan edo boto-eskubideetan daukan partaidetzaren arabera (%P).

Guztirako errenta positiboaren egozketa	Errenta positiboaren egozketa, iturriaren arabera
Guztirako errenta (GE) Sozietateen gaineko Zergaren zerga-oinarria da (SZZO) GE = SZZO Egozketa = GE x %P	Iturri bakoitzak sortutako errenta positiboa (IE) zergadunaren partaidetza-ehunekoaren arabera egotzi behar da. Egozketa = (IEa + IEb + IEc + IEd + IEe + IEf + IEg + RFh + RFi) x %P Inolaz ere ezin da egotzi entitate ez-egoiliarraren guztirako errenta baino gehiago. IEa + IEb + IEc + IEd + IEe + IEf + IEg + RFh + RFi $\leqslant$ GE **Errenten egozketaren salbuespena** Iturri bakoitzeko errenta positiboa ez da zerga-oinarrian sartuko kasu honetan: denen batura egoiliarra ez den entitateak lortutako errenta osoaren %15 baino gutxiago denean. IEa + IEb + IEc + IEd + IEe + IEf + IEg + RFh + RFi $<$ 0,15 x GE Muga hau Espainiako lurraldeko egoiliarrak ez diren sozietate-talde bereko (Merkataritzako Kodeko 42. artikuluan ezartzen denaren arabera) entitate guztiek lortutako errenten baturari aplikatuko ahal zaio. Salbuespena: i) letrako errentak osorik egotzi behar dira.

Zerga-oinarri orokorrean sartu beharreko errenta positiboaren zenbatekoa kalkulatzeko Sozietateen gaineko Zergaren zerga-oinarria zehazteko ezarritako printzipioak eta irizpideak aplikatuko dira. Horretarako Espainian egoitza ez daukan entitatearen ekitaldia ixtean indarrean egon den truke-tasa aplikatuko da.

Zergadunaren zerga-oinarrian ez da egotziko egoiliarra ez den sozietateak sartu beharreko errenta zatiagatik Sozietateen gaineko Zerga bezalako edo antzeko zergaren edo zergen kargagatik ordaindu beharreko kuota.

Errenta positiboak zerga-oinarri orokorrean egotziko dira.

Egozketa-unea. Espainiako lurraldeko egoiliarra ez den entitateak bere ekitaldi soziala amaitu den egunari dagokion zergaldian egin beharko du egozpena. Ildo horretan, ekitaldi sozialaren iraupena ezin da izan 12 hilabete baino luzeagoa.

Oharra: Araubide honi dagokionez, Merkataritzako Kodeko 42. artikuluan aipatzen den sozietate-taldean sartzen dira talde anitzeko entitateak eta entitate elkartuak, merkataritzako legeriarekin bat etorriz.

Mozkinen dibidenduen edo partaidetzen zati bat ez da egotzi behar, egotzitako errenta positiboari dagokion kopurua, hain zuzen ere. Berdin jokatuko da konturako dibidenduekin.

Erreserbak banatzen badira, hitzarmen sozialean dagoen izendapena hartuko da aintzat. Halakorik ez badago, ordaindutako azken kopuruak erreserba horietarako erabilitzat joko dira.

Oro har, errenta positibo bat behin bakarrik egotzi ahal da, nola eta zer entitatetan sortu den kontuan hartu gabe.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kuota osoan aplika daitekeen kenkaria

Kuota osotik ken daiteke atzerrian dibidenduak edo mozkinetako partaidetzak banatzeagatik benetan ordaindutako zerga edo karga, bai ezarpen bikoitza saihesteko hitzarmen baten arabera, bai herri edo lurralde hartako legeriaren arabera, hain zuzen ere zerga-oinarrian sartutako errenta positiboari dagokion zatia.

Kenkariaren zenbatekoa ezin da izan zerga-oinarrian egotzitako errentagatik Espainian ordaindu beharreko kuota osoa baino gehiago.

Errenta positiboa sartzen den zergaldian ez ezik, beste zergaldi batzuetan ere aplika daiteke kenkari hau.

Jurisdikzio ez-kooperatibotzat jotzen diren herrialde eta lurraldeetan ordaintzen diren zergek ez dute kenkaririk sortuko.

Partaidetza jurisdikzio ez-kooperatiboan

Partaidetutako entitateak egoitza jurisdikzio ez-kooperatibotzat jotako herrialde edo lurralde batean badauka, honako hau ulertuko da:

a) Egoitza Espainiako lurraldean ez duen entitateak ordaindutako zenbatekoa, Sozietateen gaineko Zergaren moduko edo antzeko karga baten ondorioz araubide honetan ezarritako errenta-motaren bati egozgarria dena, txikiagoa izatea zerga horren arauen arabera legokiokeen zenbatekoaren eta entitate ez-egoiliarrak benetan ordaindutakoaren arteko kendura baino.

b) Zergadunak partaidetza daukan entitateak lortutako errentaren iturriak aurrean egozgarritzat jotakoak dira.

c) Zergadunak partaidetza daukan entitateak lortutako errenta partaidetzaren eskuratzebalioaren %15 da.

Aurreko presuntzioek kontrako frogak onartzen dituzte eta ez dira aplikatuko partaidetutako entitateak kontuak bateratzen dituenean, Merkataritzako Kodeko 42. artikuluan ezarritakoaren arabera, errentok integratzera behartuta dauden entitateren batekin edo batzuekin.

Informazioa eman beharra

Nazioarteko zerga-gardentasunaren araubidea aplikatu behar zaien zergadunek Espainian egoitza ez daukan entitateari buruzko datu hauek aurkeztu behar dituzte Pertsona

Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren honen aitorpenarekin batera:

a) Izena edo sozietate izena eta egoitza.

b) Administratzaileen zerrenda.

c) Balantzea eta galera-irabazien kontua.

d) Egotzi beharreko errenta positiboen zenbatekoa.

e) Egotzi beharreko errenta positiboa dela eta ordaindutako zergen frogagiriak.

Zergaldia

Entitate ez-egoiliarrean parte hartzeari buruzko inguruabarrak entitate horren ekitaldi sozialaren itxiera-datan ikusten direnez, Bizkaiko bazkide fisiko egoiliarraren zerga-oinarri orokorrean sartu beharko da entitate ez-egoiliarraren ekitaldi soziala amaitu den egunari dagokion zergaldian, eta, horretarako, ekitaldi sozialaren iraupena ezin da 12 hilabete baino luzeagoa izan.

Nazioarteko zerga-gardentasunaren araubidea ez aplikatzea

Entitate partaidetua Europar Batasuneko beste estatu kide bateko egoiliarra bada edo Europako Esparru Ekonomikoaren Akordioaren parte bada, eta herrialdeak edo lurraldeak jurisdikzio ez-kooperatibo gisa kalifikatuta ez badago, zergadunak araubide hori aplikatzea saihestu ahal izango du frogatzen badu erakunde partaidetua benetan bere bizilekuko estatuan ezarrita dagoela eta egiturak ez duela Sozietateen gaineko Zergaren tributazioa murrizteko helburu gisa sortutako izaera artifizial hutsa; ondore horretarako frogatu beharko du zergadunaren zerga-karga murriztea dakarten transakzioak egoitza duen estatuan benetan egindako prestazioei dagozkiela eta ez dutela interes ekonomikorik zergadunaren jarduerari dagokionez.

Hain zuzen ere, partaidetza daukan entitatearen egitura ez dela guztiz artifiziala frogatzeko, zergadunak froga-elementu objektiboak aurkeztu beharko ditu honako inguruabar hauei buruz:

a) Partaidetza daukan entitateak egoitza daukan estatuan daukan presentzia fisikoaren maila.

b) Partaidetza daukan entitatearen jarduera benetakoa dela.

c) Partaidetza daukan sozietateak egiten duen jarduerak zergadunaren eta talde osoaren jardueraren aldean daukan balio ekonomikoa.

KASU PRAKTIKOA:

XX andreak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunak, %90eko partaidetza du BSA Sozietatearen kapitalean. Sozietate hori ez da Europar Batasuneko egoiliarra, eta errentak lortzen ditu eta horiei nazioarteko gardentasun fiskalaren araubidea aplikatzen zaie. 2024an zergadunaren batez besteko tasa efektiboa %40koa da.

Sozietate ez-egoiliarraren zerga-oinarria 28.000 eurokoa da; horietatik 21.000 euro egotzi beharreko errenta positiboari dagozkio, eta gainerakoa egotzi gabeko errentari.

BSA sozietateak Sozietateen gaineko Zergaren modukoa edo antzekoa den zergagatik 4.200 euroko zenbatekoa ordaindu du (%15).

Sozietate ez-egoiliarrak 5.000 euroko dibidendua banatzen du. XX andreari dibidendua banatzerakoan zergapetze bikoitzeko hitzarmen bat aplikatzen da eta, horren bidez, %10eko karga ezartzen zaio. Zergadunak, XX Sozietatearen egoitza den herrialdean Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren subjektu pasiboa den aldetik, kontzeptu horrengatik 450 euroko zerga ordaintzen du (5.000 x 0,9 x 0,1).

Dagokion errenta-egozpena zehaztu.

EBAZPENA:

Zerga-oinarri orokorrean sartu beharreko zenbatekoa kalkulatzea, errentak nazioarteko gardentasun fiskalaren araubidean egoztearen kontzeptuan.

1. BSA Sozietateko partaidetzaren ehunekoa egozteko modukoak diren errenten gainean aplikatzea.

   0,9 x 21.000 = 18.900 €

2. Sozietateen gaineko Zergaren izaera bereko edo antzeko zergaren kalkulua, atzerrian ordainduta eta egotzi beharreko errentei dagokiena.

   4.200 x 0,9 x (21.000/28.000) = 2.835 €

3. XX andrearen zerga-oinarri orokorrari egotzi beharreko zenbatekoa zehaztea.

   Nazioarteko gardentasun fiskalaren araubidea aplikatzeak ezartzen du zergadunaren zerga-oinarrian ez dela/direla egotziko Sozietateen gaineko Zergaren izaera bereko edo antzeko zerga edo zergak, sartu beharreko errentaren zatiagatik sozietate ez-egoiliarrak benetan ordaindu dituenak.

   Egotzi beharreko errenta = 18.900 – 2.835 = 16.065 €

XX andreak jasotako dibidendua, aurrezkiaren zerga-oinarrian sartzea eta kuota osoko kenkaria.

PFEZ FAren 51. artikuluaren arabera, dibidenduak edo mozkinetako partaidetzak ez dira egotziko egotzitako errenta positiboari dagokion zatian. Kuota osoan kengarria izango da dibidenduen banaketaren zioz edo mozkinetako partaidetzen zioz atzerrian benetan ordaindu den zerga edo karga, zerga-oinarrian sartuta dagoen errenta positiboari dagokion zatian. Kenkari hori ezin izango da zerga-oinarrian egotzitako errenta positiboagatik ordaindu beharko litzatekeen kuota osotik gorakoa izan.

a) Zerga-oinarri orokorrean egotzitako errentari dagokion dibidenduaren zatia:

   5.000 x 0,9 x (21.000/28.000) = 3.375 €. Zenbateko hori ez da zerga-oinarrian sartzen, egotzitako errentan sartuta baitago jada.

   Dagokion zerga = 337,5 €. Kuota osotik ken daitekeen zenbatekoa. XX andrearen tasa efektiboa %40koa dela kontuan hartuta, kengarria da osorik.

b) Egotzitako errentari ez dagokion dibidenduaren zatia.

   5.000 x 0,9 x (7.000/28.000) = 1.125 €. PFEZ FAren 34.a) artikuluan jasotako dibidendu-tratamenduak edo mozkinetako partaidetzak jasotzen duen zenbatekoa.

Halaber, PFEZ FAren 9.24 artikuluan jasotako 1.500 euroko salbuespena aplikatuko da.

Beraz, ez da zenbatekorik sartuko aurrezkiaren zerga-oinarrian.

Dagokion zerga = 112,5 €

Nazioarteko zergapetze bikoitzaren kontzeptuan kengarria ez den zenbatekoa, dibidenduaren tributazio efektiborik ez dagoelako PFEZ FAren 9.24 artikuluko salbuespena aplikatzeagatik.

1.2. INTERES EKONOMIKOKO TALDEAK ETA ALDI BATERAKO ENPRESA-ELKARTEAK

INTERES EKONOMIKOKO TALDEAK

Interes Ekonomikoko Taldeei buruzko apirilaren 29ko 12/1991 Legeak arautzen dituen interes ekonomikoko taldeei Sozietateen gaineko Zergaren arau orokorrak aplikatuko zaizkie, honako berezitasun hauekin:

a) Egoitza Espainiako lurraldean duten bazkideei egotzi beharreko zerga-oinarriaren zatiak ez du jasaten Sozietateen gaineko Zergaren kargarik. Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko 68. artikuluan aipatzen diren atxikipenak eta konturako sarrerak ez dira inolaz ere itzuliko.

b) Espainiako lurraldean egoitza duten bazkideei honako hauek egotziko zaizkie:
   - Entitate hauetan zergaldian kenkari gisa aplikatu ez diren gastu finantzario garbiak, Sozietateen gaineko Zergaren 25.bis artikuluaren arabera betiere. Entitate horietako bazkideei egozten zaizkien gastu finantzario garbiak ezingo ditu kenkari gisa aplikatu entitateak.
   - Entitate horiek lortutako zerga-oinarriak, positiboak zein negatiboak. Zerga-oinarri negatiboa lortu duen entitateak ezin izango ditu konpentsatu bazkideei egotzitako zerga-oinarri negatiboak.

     Hala ere, bazkideei kultura sustatzeko ezarritako kenkariak egozten zaizkienean, ezin izango dira zerga-oinarri negatiboak egotzi ekonomia-intereseko elkartzeei egindako ekarpenak ezaugarri berezidun ondare-tresnatzat kalifikatu behar direnean kontabilitate-irizpideen arabera.
   - Entitateak eskubidez kuotan aplika ditzakeen kenkariak. Kenkarien oinarriak bazkideen likidazioan sartuko dira, eta kuota murriztuko dute Sozietateen gaineko Zergaren edo Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arauei jarraituz.
   - Entitateari dagozkion atxikipenak eta konturako sarrerak.

Hala ere, bazkideek interes ekonomikoko taldeetara egindako ekarpenak ezaugarri bereziko ondare-tresnak badira kontabilitate-irizpideen arabera, finantza-gastu garbien, zerga-oinarri negatiboen zein kuotako kenkarien egozketaren zenbatekoa ezin da izan, kuotari dagokionez, bazkideak interes ekonomikoko taldearen kapitalera egindako ekarpenak 1,20z biderkatzearen emaitzako kopurua baino gehiago. Soberakina ezin da inolaz ere egotzi. Aipatutako muga bazkidea Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergaduna (13/2013 Foru Araua) edo Sozietateen gaineko Zergarena (11/2013 Foru Araua) izanez gero aplikatuko da, are interes ekonomiko taldeak Bizkaiko Lurralde Historikoko arautegia bete behar ez badu ere.

Ekarpenak ezaugarri bereziko ondare-tresnatzat jotzen badira kontabilitate-irizpideen arabera, finantza-gastu garbien, zerga-oinarri negatiboen eta kuotako kenkarien egozketetarako ezarritako muga bazkideak interes ekonomikoko taldean partaidetza daukan zergaldi guztietan aplikatuko da. Zergaldi jakin batean zenbateko batzuk egotzi gabe geratzen badira ezarritako mugaren ondorioz, egotzi gabeko zenbateko horiek hurrengo zergaldietan egotzi ahal izango dira, muga errespetatuta.

Mozkin dibidenduak eta partaidetzak

a) Zerga-oinarriaren egozketa jasan behar duten bazkideei dagozkien mozkin dibidenduak eta partaidetzak entitatea interes ekonomikoko taldeen errentak esleitzeko araubidean egon den zergaldietan sortuak badira, dibidenduak eta partaidetzek ez dute jasango Sozietatearen gaineko Zergaren kargarik, ez eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergarenik ere. Mozkin dibidendu eta partaidetzen zenbatekoa ez da sartuko egozten zaizkien bazkideen partaidetzen erosketa-balioan. Bazkideek egozketaren ondoren erosi badituzte partaidetzak, dibidendu-partaidetzen zenbatekoa erosketa-baliotik kenduko da.

   Errentak esleitzeko araubidean dauden entitateen kapitaleko, funts propioetako edo emaitzetako partaidetzak eskualdatzean, eskuraketa-balioari kopuru hau gehituko zaio: partaidetzok banatu izan ez balira, bazkideei partaidetzok eskuratu direnetik eskualdatu arte errenta gisa egotziko zitzaizkien onura sozialen zenbatekoa.

Era berean, eskuraketa-balioa bazkideei egotzi zaizkien galera sozialen zenbatekotik kenduko da. Kontabilitate irizpideek hala ezartzen dutenean, ordea, eskuraketa-baliotik bazkideei eskuraketaren eta eskualdaketaren arteko aldian bazkideei egotzitako finantza-gastu garbien, zerga-oinarri negatiboen eta kenkarien zenbatekoa kenduko da, balioa deuseztatu arte, eta zerga-oinarrian bidezko finantza-sarrera sartuko da.

Aurrekoa gorabehera, bazkideei kultura sustatzeko ezarritako kenkariak egozten zaizkienean, aurreko bi paragrafoetan ezarritakoa aplikatzearen ondorioz emaitza negatiborik sortuz gero, bazkideek ezin izango diote kenkaririk aplikatu ekonomia-intereseko elkartzeei egindako ekarpenak ezaugarri berezidun ondare- tresnatzat kalifikatu behar direnean kontabilitate-irizpideen arabera.

b) Espainiako lurraldean egoitza ez duten bazkideei dagozkien mozkinetako dibidenduak eta partaidetzak kontzeptu horren arabera kargatuko dira, Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauak ezartzen dituen arauekin eta zergapetze bikoitza ekiditeko Espainiak sinaturiko hitzarmenekin bat etorriz.

Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko 73. artikuluan ezartzen den errentak esleitzeko zerga-araubidea ez da aplikatuko xedea betetzeko ez diren jarduerak egiten diren zergaldietan, bazkide dituzten sozietateetan partaidetzak dituztenean, zuzenean nahiz zeharka, edo, bazkideen edo hirugarrenen jarduerak, zuzenean nahiz zeharka, zuzentzen edo kontrolatzen dituztenean.

INTERES EKONOMIKOKO EUROPAKO TALDEAK

Europar Erkidegoetako Kontseiluaren uztailaren 25eko 2137/1985 Erregelamenduan arautzen diren interes ekonomikoko Europako taldeei eta haien bazkideei aurreko atalean azaldu den interes ekonomikoko taldeen errentak esleitzeko araubide bera aplikatuko zaizkie, honako berezitasun hauekin:

a) Ez dute ordainduko Sozietateen gaineko Zerga. Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko 68. artikuluan aipatzen diren atxikipenak eta konturako sarrerak ez dira inolaz ere itzuliko.

b) Entitateak ez badauka egoitza Espainiako lurraldean, Espainian egoitza daukaten bazkideek Sozietateen gaineko Zergaren zerga-oinarrian edo Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zerga-oinarrian, kasuan kasukoan, sartuko dute taldean izandako irabazi edo galeretatik dagokien zatia, zerga-oinarria zehazteko arauak aplikatuz zuzendua.

Taldearen bitartez bazkideek egindako jarduerak atzerrian establezimendu iraunkorra sortu duen kasuetan, Sozietateen gaineko Zergan edo nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko Espainiak sinatutako hitzarmenean xedatutako arauak aplikatu beharko dira.

c) Espainiako lurraldean egoitza ez duten bazkideak, entitateak egoitza Espainian zein kanpoan edukitzea gorabehera, kasu honetan bakarrik egongo dira Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren kargapean: baldin eta, Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauko 13. artikuluan edo nazioarteko ezarpen bikoitza saihesteko hitzarmenean ezartzen denaren arabera, taldearen bidez egindako jarduerak berekin badakar establezimendu iraunkorra egotea.

d) Espainiako lurraldean egoitza ez duten bazkideei egotzitako mozkinak Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren arauak aplikatuz kargatzen badira, kargapean ez dira egongo banaketa dela eta.

Araubide hau ez da aplikatuko interes ekonomikoko Europako taldeak bere xedeak betetzeko ez diren jarduerak egiten dituen zergaldian, ez eta uztailaren 25eko 2137/1985 EEE Araudiko 3. artikuluko 2. zenbakian debekatzen diren jarduerak egiten dituen zergaldian ere.

ALDI BATERAKO ENPRESA-ELKARTEAK

Enpresen aldi baterako elkarte eta taldeen eta eskualdeko industria garapeneko sozietateen zerga-araubideari buruzko maiatzaren 26ko 18/1982 Legean araututako aldi baterako enpresa-elkarteak, bidezko erregistro berezian inskribatuta daudenak, eta haien kide diren enpresak interes ekonomikoko taldeetarako Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko 73. artikuluan ezartzen denaren arabera kargatuko dira.

Atzerrian diharduten aldi baterako enpresa-elkarteetako enpresek honako hauek hauta ditzakete:

a) Mozkin dibidenduen eta partaidetzen gaineko zergapetze bikoitza ezabatzea, Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko 33. artikuluan ezartzen den bezala.
b) Entitateetako partaidetzak eskualdatuta lortutako errenten gaineko zergapetze bikoitza ezabatzea, Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko 34. artikuluan ezartzen den bezala.
c) Atzerriko establezimendu iraunkorren bidez lortzen diren errenta positiboak zerga-oinarrian ez sartzea, Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko 35. artikuluan ezartzen den bezala.

Atzerrian egin edo emandako obretan, zerbitzuetan eta horniduretan aldi baterakoen antzeko lankidetza-formulen bidez parte hartzen duten entitateek hauxe hauta dezakete atzerritik datozen errentei dagokienez:

a) Mozkin dibidenduen eta partaidetzen gaineko zergapetze bikoitza ezabatzea, Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko 33. artikuluan ezartzen den bezala.
b) Entitateetako partaidetzak eskualdatuta lortutako errenten gaineko zergapetze bikoitza ezabatzea, Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko 34. artikuluan ezartzen den bezala.
c) Atzerriko establezimendu iraunkorren bidez lortzen diren errenta positiboak zerga-oinarria ez sartzea, Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko 35. artikuluan ezartzen den bezala.

Entitateek Zerga Administrazioari eskatu beharko diote Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko artikulu horietan ezartzen dena aplikatzeko. Horretarako Espainiako lurraldean eratutako aldi baterako enpresa-elkarteei eskatzen zaienaren antzeko informazioa aurkeztu beharko dute.

Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko 33., 34. eta 35. artikuluetan ezartzen dena aplikatzea hautatzen bada, aldi baterako elkartea amaitu arte aplikatu beharko da.

Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko 31 bis artikuluaren 4. idatz-zatian eta 5. zenbakiaren d) letran adierazitakoari kalterik egin gabe, aldi baterako elkarteak lortzen duen errenta negatiboa elkarteko kide diren entitateen zerga-oinarrian egotziko da. Kasu horretan, aldi baterako elkarteak zenbait ekitaldi jarraituetan errenta positiboak lortzen baditu, kide diren enpresek, izaera positiboarekin, aldez aurretik egotzitako

errenta negatiboa gehituko dute zerga-oinarrian, errenta positibo horien zenbatekoaren gehieneko muga errespetatuz.

Araubide hau ezin izango da aplikatu zergadunak bere xede sozialekoak ez diren jarduerak egiten dituen zergaldietan.

INTERES EKONOMIKOKO TALDEETAKO, INTERES EKONOMIKOKO EUROPAKO TALDEETAKO ETA ALDI BATERAKO ENPRESA-ELKARTEETAKO BAZKIDEAK EDO ENPRESAK IDENTIFIKATZEKO ETA HAIEI ERRENTA EGOZTEKO IRIZPIDEAK

Errentak zergaldiko azken egunean errentak esleitzeko araubidean dauden entitateetako bazkidetzak edo kidetzak dakartzan eskubide ekonomikoak dauzkaten pertsonei edo entitateei egotziko zaizkie, entitatearen eraketa-eskrituratik ondorioztatzen den proportzioan edo, bestela, hainbana.

Egozketa honela egingo da:

a) Bazkideak edo enpresak errentak esleitzeko araubidean egonez gero, araubide horren menpean jarritako entitatearen ekitaldia ixten den egunean.

b) Gainerako kasuetan, hurrengo zergaldian, errentak esleitzeko araubidean dagoen entitatearen ekitaldia ixten den egunean bertan jarraian egitea erabakitzen ez bada.

Hautapena ondoreak sortu behar dituen lehen aitorpenean egin behar da, eta hiru urtean mantendu behar da.

Errentak esleitzeko araubidea aplikatzen zaien entitateek honako hauek aurkeztu beharko dituzte aitorpenarekin batera:

a) Zergaldiko azken egunean bazkidetzari edo kidetzari dagozkion eskubideak dituzten pertsonen zerrenda.

b) Pertsona horietako bakoitzak entitatearen emaitzetan daukan partaidetza-ehunekoa.

1.3. JURISDIKZIO EZ-KOOPERATIBOETAN ERATUTAKO INBERTSIO KOLEKTIBOKO ENTITATEAK

Jurisdikzio ez-kooperatibotzat diren herrialde edo lurraldeetan eratutako inbertsio kolektiboko entitateetan partaidetza duten zergadunek zerga-oinarri orokorrean egotzi behar dute partaidetzak zergaldia ixten den egunean daukan likidazio-balioaren eta haren eskuraketa-balioaren arteko diferentzia positiboa.

Egozketa zerga-oinarri orokorrean
Partaidetzaren likidazio-balioa zergaldiko azken egunean – Eskuraketa-balioa $>$ 0
Besterik frogatu ezean: Partaidetzaren likidazio-balioa zergaldiko azken egunean – Eskuraketa-balioa = %15 x Akzioaren edo partaidetzaren eskuraketa-balioa

Egotzitako kopuruak eskuraketa-balio handienak izango dira.

Atal honetan zehazten diren inbertsio kolektiboko entitateek banatzen dituzten mozkinak ez dira egotziko; partaidetzaren eskuraketa-baliotik kenduko dira.

Jurisdikzio ez-kooperatibo kalifikatutako herrialde edo lurraldeetan eratutako inbertsio kolektiboko entitateen akzioen edo partaidetzen araubide iragankorra, 1999ko urtarrilaren 1a baino lehen eskuratutako akzio edo partaidetzei aplikatu beharrekoa (13/2013 Foru Arauko bosgarren xedapen iragankorra)

Egozketa zerga-oinarri orokorrean
Partaidetzaren likidazio-balioa zergaldiko azken egunean – Likidazio-balioa 1999/01/01ean $>$ 0

Likidazio-balioaren gaindikina kalkulatzeko, 1999ko urtarrilaren 1eko likidazio-balioa hartuko da eskuraketa-baliotzat, zergadunak egun horretan zituen partaidetza eta akzioei dagokienez. Akzioak edo partaidetzak eskualdatuz edo itzuliz lortzen diren errentak zehazteko, balio horren eta benetako eskuraketa-balioaren arteko diferentzia ez da eskuraketa-baliotzat hartuko.

Inbertsio kolektiboko entitateek 1999ko urtarrilaren 1a baino lehen lortutako mozkinetatik banatzen dituzten partaidetzak eta dibidenduak bazkideen edo partaideen zerga-oinarrian sartuko dira. Horretarako, banatutako lehen erreserbak irabazi diren lehen mozkinekin ordaindu direla pentsatuko da.

2. ERRENTEN ESLEIPENA

2.1. ERRENTAK ESLEITZEKO ARAUBIDEAN DAUDEN ENTITATEAK

Errentak esleitzeko araubideko entitatetzat joko dira sozietate zibilak, nortasun juridikoa eduki zein ez, jarauntsi banatugabeak, ondasun erkidegoak eta Zergei buruzko Foru Arau Orokorreko 34. artikuluko 3. idatz-zatian aipatzen diren gainerako entitateak, eta, bereziki, atzerrian eratutako entitateak, baldin eta Espainiako legeen arabera eratutako errentak esleitzeko araubideko entitateen izaera juridiko bera edo antzekoa badute.

Erakunde hauek lortutako errentak direla eta, erakundeetako kideek tributatu beharko dute beren ezarpen pertsonalean. Errentak esleitzeko araubidean dauden entitateak ez dira egongo Sozietateen gaineko Zergaren kargapean, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 31 bis.11 artikuluan xedatutakoa aplikatzekoa denean izan ezik.

Errentak esleitzeko araubidea ez da aplikagarria izango honako hauetan:

- Sozietateen gaineko Zerga ordainduko duten transformazioko nekazaritzako sozietateak.
- Testamendu-ahalordearen betearazpenaren zain dauden jaraunspenak. Hurrengo 3. puntuan: *Testamendu-ahalordearen betearazpenaren zain dauden jaraunspenak* atalean azaltzen da nola ordaindu behar dituzten zergak.

- Sozietate zibiletako bazkideak, horien zerga-egoitzari dagokion araudiarekin bat Sozietateen gaineko Zergaren zergadun moduan ordaintzen dutenean, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren xedapen gehigarrietatik hogeita hamalaugarrenen ezarri dena betez. Hurrengo 2.2 atalean: *Sozietateen gaineko Zergaren kargapeko sozietate zibilen araubidean* Bizkaiko Lurralde Historikoan egoiliarrak diren eta pertsona fisikoek diren sozietate zibil horien bazkideek zergak nola ordaindu behar dituzten azaltzen da.

Esleitutako errentaren kalifikazioa

Errentak esleitzeko araubidean dauden entitateek bazkideei, jaraunsleei, erkideei edo partaideei esleitzen dizkieten errenten izaera sortu diren jardueraren edo iturriaren araberakoa izango da.

Hala ere, errentak esleitzeko araubidean dagoen entitate batek jarduera ekonomiko bat egiten badu, jardueraren etekinak etekin ekonomikoak izango dira jarduerari lotutako produkzio bideen eta giza baliabideen norbere konturako antolamenduan zuzenean parte ohi duten entitateko bazkide, erkide, partaide edo jaraunsleentzat.

Ostera, esleitutako etekinak kapitalaren etekinak izango dira aurrean aipatutako jardueretan parte hartzen ez duten bazkide, jaraunsle, erkide eta partaideentzat, entitateko partaidetza kapital ekarpena baino ez bada. Hala gertatuz gero, ezin da egotzi etekin gisa ekarritako kapitalaren %15 baino gehiago.

Nola kalkulatu esleitu beharreko errenta eta konturako ordainketak

Bazkide, jaraunsle, erkide edo partaide bakoitzari esleitu beharreko errenta kalkulatzeko arau hauek aplikatuko dira:

1. Entitatearen errentak zehazteko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko arauak aplikatuko dira eta ezin dira aplikatu bi edo bost urtetik gorako aldian sortutako etekinetarako eta nabarmenki irregulartzat kalifikatutako etekinetarako ezarritako integrazio-ehunekoak. Kontuan eduki behar dira berezitasun hauek:

   a) Esleitu beharreko errenta kalkulatzeko Sozietateen gaineko Zergaren arautegia erabiliko da kasu honetan: errentak esleitzeko araubidean dagoen entitateko kide guztiak zerga horren zergadunak izanez gero (ezin dira izan ondare-sozietateak), edo, Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren zergadunak izanik, establezimendu iraunkorra badute.

   b) Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren zergadunei (establezimendu iraunkorrik ez) esleitu beharreko errenta kalkulatzeko Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauko IV. kapituluan ezartzen dena aplikatu behar da.

   c) Errentak esleitzeko araubideko erakundeetan, Sozietateen gaineko Zergaren edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren (establezimendu iraunkorrarekin zein halakorik gabe) zergadun diren kideetatik pertsona fisiko ez direnei jarduera ekonomiko bati lotuta ez dauden ondare-elementuak eskualdatuta lortutako irabazien ondorioz esleitu beharreko errenta kalkulatzeko, ezin dira aplikatu (bidezkoa izanez gero) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauko lehen xedapen iragankorrean ezartzen diren murrizketa-koefizienteak.

2. Atzerrian eratutako errentak esleitzeko araubideko entitateetako bazkide, jaraunsle, erkide edo partaideak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren edo Sozietateen gaineko Zergaren zergadunak badira, esleitu beharreko errenta kalkulatzeko aurreko 1. arauan ezartzen dena aplikatu behar da.

3. Baldin eta errentak esleitzeko araubidean dagoen entitate batek errentak lortzen baditu atzerrian, hain zuzen ere Espainiarekin zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmenik (informazioa trukatzeko klausula duena) sinatuta ez duen herrialde batean, ez dira konputatuko herrialde horretan bertan iturri beretik lortutako errenta positiboak gainditzen dituzten errenta negatiboak.

   Soberakina hurrengo lau urteetan konputatuko da, 3. arauan ezartzen denarekin bat etorriz.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arauei jarraituz, atxikipena edo konturako sarrera egin beharko da errentak esleitzeko araubidean dauden entitateei ordaindutako errentak direla eta, kontuan hartu gabe entitate horren kide bat edo guztiak zerga horren, Sozietateen gaineko Zergaren edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren zergadun diren ala ez. Atxikipena edo konturako sarrera bazkide, jaraunsle, erkide edo partaide bakoitzaren ezarpen pertsonaletik kendu ahal izango da errentak esleitzen zaizkion proportzio berean.

Kasu bakoitzean aplika daitezkeen arau edo itunen arabera esleituko zaizkie errentak bazkide, jaraunsle, erkide edo partaideei; Zerga Administrazioak ez badu arau edo itun horien berririk, modu sinesgarrian, errentok hainbana esleituko zaizkie.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunak izanez gero, errentak esleitzeko araubidean dauden entitate bateko kideek bi edo bost urtetik gorako aldian sortutako edo nabarmenki irregulartzat kalifikatutako etekinetarako ezarrita dauden integrazio-ehunekoak aplikatu ahal izango dituzte bere aitorpenetan.

Sozietateen gaineko Zergaren zergadunek eta establezimendu iraunkorra duten Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren zergadunak errentak esleitzeko araubidean dagoen entitate bateko kideak badira eta entitate horrek inbertsio kolektiboko entitate baten akzioak edo partaidetzak eskuratzen baditu, zergadunok beren zerga-oinarrian sartu beharko dituzte akzio edo partaidetza horiek sortzen dituzten errentak, kontabilizatuak zein kontabilizatu beharrekoak. Halaber, beren zerga-oinarrian sartu beharko dituzte kapital propioak hirugarrenei lagata errentak esleitzeko araubidean dagoen entitatearen alde lortzen dituzten kapital higigarriaren etekinak ere.

Errentak esleitzeko araubidean dauden entitateen informazio-betebeharrak

Errentak esleitzeko araubidean dagoen entitate batek jarduera ekonomikoa egiten badu edo 3.000 eurotik gorako errentak lortzen baditu, urteko aitorpen informatiboa aurkeztu behar du (184 eredua); bertan bere identifikazio-datuak adierazi behar ditu (behar denean, ordezkarienak ere bai) eta informazio hau eman behar du:

a) Bazkide, jaraunsle, erkide edo partaideen (Espainiako lurraldeko egoiliar izan zein ez) identifikazioa, zerga-egoitza eta identifikazio fiskaleko zenbakia. Zergaldian entitatearen osaeran gertatu diren aldaketen berri ere eman behar da.

   Baldin eta entitateko kideren bat ez bada Espainiako lurraldeko egoiliarra, zehaztu beharko da nork daukan beraren zerga-ordezkaritza Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauko 10. artikuluan ezarritakoaren arabera.

Atzerrian eratutako errentak esleitzeko araubideko entitateen kasuan, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren edo Sozietateen gaineko Zergaren kargapean dauden kideak identifikatu behar dira, bai eta Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren kargapeko kideak ere zerga horren kargapeko errentei dagokienez.

b) Entitateak lortutako errenta guztien zenbatekoa eta kide bakoitzari esleitu beharreko errentarena; datu hauek zehaztu behar dira, kasuan kasukoa:
   - Errenta-iturri bakoitzaren sarrera osoak eta gastu kengarriak.
   - Atzerriko errenten zenbatekoa; herrialdea zehaztu behar da eta etekin osoak eta gastuak xehatu.
   - Errentak esleitzeko araubidean dagoen entitate bateko kideak Sozietateen gaineko Zergaren eta Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren (establezimendu iraunkorra) zergadunak badira eta hark inbertsio kolektiboko entitate baten akzioak edo partaidetzak eskuratzen baditu, inbertsio kolektiboko entitatea identifikatu beharko du, akzio edo partaidetzen eskuraketa- edo harpidetza-eguna eta eskuraketa-balioa zehaztu behar ditu, eta kapital propioak laga dituen pertsona edo entitatea (egoiliarra zein ez-egoiliarra) identifikatu behar du.

c) Kenkarien oinarriak.

d) Entitateak jasandako atxikipenen eta konturako sarreren zenbatekoak eta kide bakoitzari esleitu beharrekoenak.

e) Negozioen zenbateko garbia edo eragiketen bolumenaren zenbatekoa.

Informazioa eman beharra entitatearen ordezkaria den pertsonak bete beharko du, Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arau Orokorreko 44. artikuluko 3. idatzzatian ezartzen denaren arabera, edo zerga horren edo Sozietateen gaineko Zergaren zergadun diren kideek, atzerrian eratutako entitateen kasuan.

Errentak esleitzeko araubidean dauden entitateek bere bazkide, jaraunsle, erkide edo partaideei jakinarazi beharko dizkiete entitatearen errenta osoa eta bakoitzari esleituko zaion errenta.

ADIBIDEA:

RR sozietate zibilean bi bazkide daude; bakoitzak %50eko partaidetza dauka. "X" bazkidea Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergaduna da eta "N" bazkidea Sozietateen gaineko Zergaren zergaduna. Sozietate zibilak errenta hauek lortu ditu 2024ko ekitaldian:

1. 30.000 euro negozio-lokal baten errentamenduari esker. Higiezina 2005. urtean eskuratu zuten eta eskuraketa-kostua 230.000 euro izan zen; lurraren balioa %20 izan zen.

   Entitateak gastu hauek eduki ditu 2024ko ekitaldian errentamenduaren ondorioz:
   - OHZ: 290 €
   - Asegurua: 480 €
   - Besteren kapitalen korrituak: 2.300 €

2. 10.000 euro etxebizitza bat errentatuta. 1996an erosi zuten. 2024ko ekitaldian katastro-balioa 108.000 eurokoa izan zen; lurraren balioa %20 izan zen.

   Etxebizitzak gastu hauek eragin dizkio 2024ko ekitaldian:

   - Erkidegoa: 432 €
   - OHZ: 112 €
   - Asegurua: 230 €

3. 2024ko apirilaren 7an entitateak jarduera ekonomikoari lotuta ez zegoen higiezin bat eskualdatu zuen eta 180.000 euro jaso zituen. Salmentaren gastuak 7.000 euro izan ziren. Higiezina 2011n erosi zuten; eskuraketa-balioa 120.000 euro izan zen, gastuak barne. Erosiz geroztik hutsik egon da.
4. Horrez gainera, sozietate zibilak lanbide-jarduera bat egiten du eta beraren etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren bidez zehazten da, modalitate arrunta aplikatuta. Ekitaldiko sarreren zenbatekoa 60.000 euro izan da eta gastu kengarriena 24.000 euro.

EBAZPENA:

1. Nola kalkulatu entitateak bazkide bakoitzari esleitu beharreko errenta PFEZren arauak aplikatuz:

   A) Zerga-oinarri orokorreko kapital higiezinaren etekin garbiak (lokalaren errentamendua)

   - Sarrera osoak ..... 30.000 €
   - Gastu kengarriak:
     - OHZ ..... 290 €
     - Segurua ..... 480 €
     - Besteren kapitalen korrituak ..... 2.300 €
     - Higiezinaren amortizazioa [%3 x (%80 x 230.000)] .... 5.520 €

     Gastu kengarriak, guztira ..... 8.590 €
   - Zerga-oinarri orokorreko etekin garbia ..... 21.410 €

   Bazkide bakoitzari esleitu beharreko etekina (%50) ..... 10.705 €

   B) Aurrezkiaren oinarriko kapital higiezinaren etekin garbiak (etxebizitzaren errentamendua)

   - Sarrera osoak ..... 10.000 €
   - Hobaria (%20 x 10.000) ..... 2.000 €
   - Gastu kengarriak ..... 0 €

     Hobaria + Gastu kengarriak, guztira ..... 2.000 €
   - Aurrezkiaren oinarriko etekin garbia ..... 8.000 €

   Bazkide bakoitzari esleitu beharreko etekina (%50) ..... 4.000 €

C) Ondare-elementuen eskualdaketaren ondoriozko irabaziak eta galerak (higiezinaren salmenta)

- Eskualdaketa-balioa (180.000 – 7.000) ..... 173.000 €
- Eskualdaketa-balio eguneratua (120.000 x 1,303) ..... 156.360 €
- Ondare-irabazia ..... 16.640 €

Bazkide bakoitzari esleitu beharreko errenta (%50) ..... 8.320 €

D) Jarduera ekonomikoaren etekinak

- Sarrera osoak ..... 60.000 €
- Gastu kengarriak ..... 24.000 €
- Esleitu beharreko etekin garbia ..... 36.000 €

Bazkide bakoitzari esleitu beharreko etekin garbia (%50) .... 18.000 €

2. "X" bazkideari (PFEZren zergaduna) esleitutako errentaren aitorpena:

A) Kapital higiezinaren etekina. Oinarri orokorra

Esleitutako etekin garbia ..... 10.705 €

B) Kapital higiezinaren etekina. Aurrezkiaren oinarria

Esleitutako etekin garbia ..... 4.000 €

C) Ondare-irabazia. Aurrezkiaren oinarria

Ondare-irabazia ..... 8.320 €

D) Jarduera ekonomikoen etekina

Esleitutako etekin garbia ..... 18.000 €

2.2. SOZIETATEEN GAINEKO ZERGAREN KARGAPEAN DAUDEN SOZIETATE ZIBILEN ARAUBIDEA

Zerga-egoitzari dagokion arautegiaren arabera Sozietateen gaineko Zergaren zergadun diren sozietate zibiletako bazkideek ez dute sartu behar beren zerga-oinarrian esleitzen zaien errenten zati proportzionala. Horren ordez, errenta positiboak integratzeko araubidea aplikatuko da.

Araubide hori bete behar duten sozietate zibilek honako baldintza hauek betetzen dituzte:

1. Nortasun juridikoa dute.
2. Merkataritza-xedea daukate.
3. Zerga-egoitzari dagokion arautegiaren arabera, lurralde erkideko zerga-legeria aplikatu behar zaio, Sozietateen gaineko Zergaren azaroaren 27ko 27/2014 Legea.

Aurreko baldintzak betetzen dituzten sozietate zibilak Sozietateen gaineko Zergaren zergadunak izango dira; pertsona fisiko diren bazkideak, Bizkaiko Lurralde Historikoan egoitza dutenak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunak izango dira.

Pertsona fisiko diren eta Bizkaiko Lurralde Historikoan egoitza duten bazkideei aplikagarri zaien zerga-araubidea

Zerga-oinarri orokorrean errenta positiboa integratuko dute, sozietate zibiletik eskuratu dutena, bertan duten bazkide-partaidetzaren ehunekoaren proportzio berean, jarraian zehazten diren arauen arabera:

a) Errentak sozietate zibilaren ekitaldi soziala amaitu ondoren amaitzen den lehen zergaldian sartu behar dira zerga-oinarrian.

b) Zerga-oinarri orokorrean sartu beharreko errenta positiboaren zenbatekoa kalkulatzeko, Sozietateen gaineko Zergaren zerga-oinarria zehazteko ezarritako printzipioak eta irizpideak aplikatuko dira. Horretarako, errenta osotzat joko da, hain zuzen, irizpide eta printzipio horiek aplikatzetik ateratzen den zerga-oinarriaren zenbatekoa.

Errenta osoa = SZren zerga oinarria $>$ 0
Bazkideak integratu beharreko errenta = SZren zerga oinarria x partaidetza ehunekoa

c) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kuota osotik ken daitezke Sozietateen gaineko Zerga bezalako edo antzeko zergak edo kargak, benetan ordainduak, hain zuzen ere zerga-oinarrian sartutako errenta positiboari dagozkion zatiak. Horretarako, benetan ordaindutzat joko dira sozietate zibilak eta hark partaidetza daukan sozietateek ordaindutakoak, baldin eta kapitalean edo funts propioetan daukan partaidetza gutxienez %5ekoa bada, edo %3koa, sozietatearen akzioek bigarren mailako merkatu antolatuan kotizatzen badute.

Kenkari hau ezin da izan zerga horren zerga-oinarrian sartutako errentagatik ordaindu beharreko kuota osoa baino gehiago; atzerrian ordaindutako zergak kenduz gero, kenkariaren zenbatekoa ezin da izan errenta Bizkaiko Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergaren arautegiaren menpean dagoen entitate batek ordainduz gero, hura dela eta ordaindu beharreko kuota osoa baino gehiago.

Kenkaria = ((SZ zerga oinarria x SZ tasa) x partaidetza ehunekoa) $\leqslant$ PFEZren kuota osoa ZOn jasotako errenta positiboagatik

d) Araubide hau aplikagarri duten zergadunek, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitorpenarekin batera, jarraian aipatzen diren sozietate zibilari buruzko datuak aurkeztu beharko dituzte:

- Izena edo sozietate-izena eta egoitza.
- Administratzaileen zerrenda.
- Balantzea eta galera-irabazien kontua.
- Zerga-oinarrian sartu beharreko errenta positiboaren zenbatekoa.
- Zerga-oinarrian sartu beharreko errenta positiboa dela eta ordaindutako zergen frogagiriak.

e) Ez dira sartuko zerga-oinarrian sozietate zibiletatik eskuratutako onuren partaidetzak eta dibidenduak. Konturako dibidenduak antzera tratatuko dira.

f) Ez dira sartuko zerga-oinarrian horietako partaidetza besterentzearen ondoriozko errentak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zerga-oinarrian sartu diren errentei dagozkien neurrian.

1. ADIBIDEA:

ZZ sozietate zibilak Sozietateen gaineko Zergan tributatzen du Sozietateen gaineko Zergari buruzko azaroaren 27ko 27/2014 Legean ezarritakoa betetzeko, eta 2023ko ekitaldiak datu hauek aurkeztu zituen:

Zerga-oinarria = 35.000 €

Karga-tasa = %25

Konturako ordainketa batzuk egin ditu: guztira, 2.000 euro

Sozietatearen likidazioa:

- Zerga-oinarria = 35.000 €
- Kuota osoa = 35.000 x 0,25 = 8.750 €
- Kuota efektiboa = 8.750 €
- Zerga-zorra = 8.750 – 2.000= 6.750 €

Pertsona fisikoak diren bi bazkide dira ZZ sozietatearen jabeak, eta haietako bakoitzak partaidetzaren % 50 dauka enpresan. Bata, AA jauna da, egoitza fiskala Madrilen duena, eta, bestea, XX andrea, egoitza fiskala Bizkaiko Lurralde Historikoan duena.

XX andreak datua hauek aurkeztu ditu 2024ko ekitaldian:

- Haren errenta guztiak zerga-oinarri orokorraren parte dira; guztira, 22.000 euro.

ZZ sozietate zibilak lortutako errenta positiboen integrazioa kalkulatzen da XX andrearen zerga-oinarrian, eta dagozkion kenkariak kalkulatzen dira.

EBAZPENA:

XX andrearen PFEZren aitorpenean, zerga-oinarri orokorrean, ZZ sozietateak lortutako errenta positiboa integratzen da, kontuan hartuta partaidetzaren portzentajea.

Integratu beharreko errenta = SZren zerga-oinarria x partaidetzaren portzentajea = 35.000 x 0,5= 17.500 €

Zerga-oinarri orokorra = 22.000 + 17.500 = 39.500 €

Aurreko kuota oso orokorra = 10.458,20 €

Kuota gutxitzea = 1.583 €

Kuota oso orokorra = 10.458,20 – 1.583 = 8.875,20 €

Karga-tasa, integratu beharreko kenkarien muga kalkulatzeko = (8.875,20 /39.500) x 100= %22,47

Aplikatu beharreko kenkariak:

- Sozietateen gaineko Zergaren izaera bereko edo antzeko zergak edo kargak, ordaindu egin direnak, pertsona honen partaidetzari dagokionez = 8.750 x 0,5= 4.375 €
- Kenkariaren muga = Errenta integratua x karga-tasa = 17.500 x 0,2247 = 3.932,25 €

«*Kenkaria ezin da izan zerga hau dela-eta zerga-oinarrian sartutako errentagatik ordaindu beharreko kuota osoa baino gehiago...*»

Aplikatu beharreko kenkaria = 3.932,25 €

2. ADIBIDEA:

ZZ sozietate zibilak Sozietateen gaineko Zerga ordaintzen du, Sozietateen gaineko Zergaren azaroaren 27ko 27/2014 Legea aplikatuz, eta 2023ko ekitaldian honako datu hauek aurkeztu zituen.

Zerga-oinarria = 35.000 €

Karga-tasa = %25

Zerga-oinarriaren barruan, atzerrian eskuratu diren 10.000 euro daude, eta horietatik 3.000 euroko zergak ordaindu dira.

Aplikagarria den kenkari bakarra nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko da.

2.000 euroko ordainketak egin ditu kontura.

ZZ sozietateak Bizkaiko Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergaren arauarekin bat ordaindu izan balitu zergak, enpresa txikitzat hartuko zatekeen.

Sozietatearen likidazioa:

Zerga-oinarria = 35.000 €

Kuota osoa = 35.000 x 0,25 = 8.750 €

Kenkaria nazioarteko zergapetze bikoitzagatik, muga = 10.000 x 0,25 = 2.500 €

Kuota likidoa = 8.750 – 2.500 = 6.250 €

Kuota eraginkorra = 6.250 €

Tributu-zorra = 6.250 – 2.000 = 4.250 €

ZZ sozietatea bi pertsona fisiko bazkideren jabetza da; bakoitzak partaidetzaren %50 du. AA jaunak Madrilen du egoitza fiskala eta XX andreak, Bizkaiko Lurralde Historikoan.

XX andreak, 2024ko ekitaldian, jarraian zehazten diren datuak aurkeztu ditu:

Bere errenta guztiak daude zerga-oinarri orokorrean sartuta, eta zenbatekoa, guztira, 32.500 euro da.

Errenta positiboen integrazioa kalkulatzen da, ZZ sozietate zibilak eskuratutakoak, XX andrearen zerga-oinarrian, bai eta dagozkion kenkarien kalkulua ere.

EBAZPENA:

Zerga-oinarri orokorrean ZZ sozietateak eskuratutako errenta positiboa sartzen da, XX andrearen PFEZren aitorpenean, bere partaidetza-ehunekoaren arabera.

Sartu beharreko errenta = SZ zerga oinarria x partaidetza ehunekoa = 35.000 x 0,5= 17.500 €

Zerga-oinarri orokorra = 32.500 + 17.500 = 50.000 €

Aurreko kuota oso orokorra = 14.133,20 €

Kuota gutxitzea = 1.583 €

Kuota oso orokorra = 14.133,20 – 1.583 = 12.550,20 €

Karga-tasa, integratu beharreko kenkarien muga kalkulatzeko = (12.550,20/50.000) x 100 = %25,10

Aplikatzekoak diren kenkariak:

- Behar bezala ordaindutako Sozietateen gaineko Zergaren izaera bera edo antzekoa duten zergak edo kargak, honako zati honetan = 6.250 x 0,5 = 3.125 €
- Atzerrian ordaindutako zergak = 3.000 € x 0,5 = 1.500 €

  Kenkariaren muga = Integratutako errenta x karga tasa = 17.500 x 0,2510 = 4.392,57 €

  "*…Atzerrian ordaindutako zergak kenduz gero, kenkariaren zenbatekoa ezin da izan errenta Bizkaiko Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergaren arautegiaren menpean dagoen erakunde batek ordainduz gero, hura dela eta ordaindu beharreko kuota osoa baino gehiago*".
- Atzerrian ordaindutako zergen muga = 10.000 x 0,20 x 0,5 = 1.000 €

Kenkaria guztira = 3.125 + 1.000 = 4.125 €

3. TESTAMENTU-AHALORDEA ERABILTZEAREN ZAIN DAUDEN JARAUNSPENAK

Araudia

Testamentu-ahalordea erabiltzearen zain dauden jaraunspenei dagozkien errentak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren araudian ezarritako xedapen orokorren arabera zergapetuko dira, kontuan hartuta urriaren 15eko 7/2002 Foru Arauaren II. tituluko I. kapituluan eta abenduaren 3ko 183/2002 Foru Dekretuaren I, II eta IV. kapituluetan jasotako espezialitateak (Dekretu horren bidez Bizkaiko Lurralde Historikoko Zerga Sistema Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilaren berezitasunetara moldatu da).

Ordainarazpena

Bizkaiko Foru Aldundiaren erantzukizuna izango da horiek ordainaraztea, baldin eta heriotzaren unean jaraunspenaren kausatzailearen ohiko egoitza Bizkaian baldin badago.

Salbuespen-kasuak

Honako errentak baino ez dira egongo salbuetsita:

a) Testamentu-ahalorde bat erabiltzearen zain dagoen jaraunspenaren parte diren ezkontide alargunaren edo izatezko bikotean bizirik dirauen kidearen ohiko etxebizitza eskualdatzearen ondorioz lortutako ondare-irabaziak edo -galerak, baldin eta honako baldintza hauek betetzen badira:

   - Ezkontide alarguna edo izatezko bikotean bizirik dirauen kidea kausatzailearekin bizi behar izan da ohiko etxebizitza horretan kausatzailea hil aurreko bi urteetan.
   - Euskal Zuzenbide Zibilari buruzko ekainaren 25eko 5/2015 Legearen 43. artikuluan aipatzen diren xedatze-egintzen ondorioz sortu behar dira, eta eskualdaketa horrek ez du eragin behar Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga sortzerik.

     Ezkontide alargunak edo izatezko bikotean bizirik dirauen kideak, komisarioak, ordezkariak eta administrariak jaraunspenean jasotako ondasun edo eskubideak xedatu ahalko ditu, testamentu-ahalordea erabili gabe, honako kasu hauetakoren batean:

     · Ahalorde-emaileak horretarako baimena eman badio.

     · Jaraunspenaren betebeharrei, kargei eta zorrei erantzuteko.

     · Egokitzat jotzen duenean, beste batzuengatik ordezteko.

     Hala ere, beharrezkoa izango da lortutako kontraprestazioa besterendutako ondasunen lekuan subrogratzea, jaraunspenaren betebeharrak, kargak eta zorrak ordaintzeko erabiltzen ez bada.

   - Eskualdaketan lortutako zenbatekoa ezkontide alargunaren edo izatezko bikotean bizirik dirauen kidearen ohiko etxebizitza berria erosten berrinbertitu behar da.

Berrinbertitutako zenbatekoa txikiagoa bada eskualdaketan jasotako zenbateko osoa baino, lortutako ondare-irabazian berrinbertitutako zenbatekoari dagokion zati proportzionala baino ez da utziko zergapetu gabe.

b) Testamentu-ahalorde bat erabiltzearen zain dagoen jaraunspenaren parte diren ezkontide alargunaren edo izatezko bikotean bizirik dirauen kidearen ohiko etxebizitza kostu bidez eskualdatzearen edo ordainean ematearen ondorioz agerian geratzen diren ondare-irabaziak, baldin eta honako baldintza hauek betetzen badira:

   - Ezkontide alarguna edo izatezko bikotean bizirik dirauen kidea kausatzailearekin bizi behar izan da ohiko etxebizitza horretan kausatzailea hil aurreko bi urteetan.
   - Aurreko a) letran azaldutako xedatze-egintzen ondorioz sortu behar dira, eta eskualdaketa horrek ez du eragin behar Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga sortzerik.
   - Ezkontide alarguna edo izatezko bikotean bizirik dirauen kidea 65 urtetik gorakoa izan behar da edo mendetasun larrian edo oso larrian egon behar da eskualdaketa hori sortzen den unean, ohiko etxebizitza kostu bidez eskualdatzen bada.
   - Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren araudian ezartzen diren baldintzak bete behar dira halakorik aplikatzeko.

Ohiko etxebizitzatzat joko da Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren araudian ezarritako baldintzak betetzen dituena.

Errenten bakoiztapena

Testamentu-ahalordea erabiltzearen zain dauden jaraunspenei dagozkien etekinak eta errenta-egozpenak jaraunspeneko ondasunen gozamendunei eratxikiko zaizkie beraien jatorriaren edo iturburuaren arabera, baldin eta, kausatzaileak berak aginduta edo euskal zuzenbide zibilaren gaineko legeria aplikatuta, ondasunen eta eskubideen gainean pertsona jakin batentzako edo batzuentzako gozamen-eskubidea ezarri bada.

Hala ere, jarduera ekonomikoen etekinak pertsona gozamendunari eratxikiko zaizkio, kontzeptu horretan, are jarduerekin lotutako giza baliabideak edo ekoizpen-bitartekoak norberaren kontura erregulartasunez, pertsonalki eta zuzenean antolatzen ez badira ere.

2017ko maiatzaren 31ra arte, ondare-irabazi eta -galera guztiak pertsona gozamendunari eratxikiko zaizkio. 2017ko ekainaren 1etik aurrera, eskualdaketa baten ondoriozkoak ez diren ondasun eta eskubideak sartzearen ondorioz sortzen diren ondare-irabazi eta -galerak oraindik ere pertsona gozamendunari eratxikiko zaizkio. Hala ere, ondasunak eta eskubideak eskualdatzearen ondorioz lortutako ondare-irabaziak eta -galerak eta besteren kapitalak erabiltzearen eta erakartzearen adierazgarri diren aktiboak eskualdatzearen ondorioz lortutako kapital higigarriaren etekinak, testamentu-ahalorde bat erabiltzearen zain dagoen jaraunspenaren parte direnak, ezkontide alargunaren edo izatezko bikotean bizirik dirauen bikotekidearen xedapen-egintzen zioz, jaraunspenera bertara eratxikiko dira, baldin eta eskualdaketa horiek ez badute eragiten Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga sortzerik, are gozamen-eskubidea ezartzen denean ere.

Gozamen-eskubidea ezarrita ez duten ondasun edo eskubideen ziozko errenta-egozpenei, ondare-irabazi eta -galerei eta etekinei dagokienez, errentak jaraunspenean bertan eratxikiko dira.

Ezkontza osteko erkidegoari dagozkion etekinak, ondare-irabazi eta -galerak eta errenta-egozpenak, ezkontideetako bat edo izatezko bikoteko kideetako bat hiltzearen ondorioz sortutako ondasunen foru-komunikazioaren ondare- edo ezkontza-araubide ekonomikoa finkatzearen zioz, erditan eratxikiko zaizkio ezkontide alargunari edo izatezko bikotean bizirik dirauen kideari eta testamendu-ahalordea erabiltzeko zain dagoen jaraunspenari, aurreko paragrafoetan ezarritako arauen arabera.

Zerga-oinarria

Zerga-oinarria zehazteko, honako arau hauek aplikatuko dira:

a) Testamentu-ahalordea erabiltzearen zain dauden jaraunspen baten parte diren ondasun eta eskubideak eskualdatzearen ondorioz eskuratutako ondare-irabaziak eta -galerak, eskualdaketa horrek ez badu eragiten Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga sortzerik, eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan zergapetu behar badira, 2017ko ekainaren 1etik aurrera sortu direlako:

   Irabazi eta galera horiek, nolanahi ere, jaraunspenez eskuratutzat joko dira, eta zerga-oinarria kalkulatzeko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren araudian kostu bidezko eskualdaketetarako ezarritako arauak aplikatuko dira. Edonola ere, eskualdaketaren xede diren ondasunak eta eskubideak eskuratzeko data eta balioa zehaztean, kausatzaileak (kausatzaileak eskuratutako ondasun bat eskualdatzen denean jaraunspenaren barruan) edo jaraunspenak berak (bigarren edo hurrengo eskualdaketak direnean, hau da, jaraunspenak berak eskuratutako ondasun bat eskualdatzen denean jaraunspenean) eskuratu dituen unean duten balioa hartuko da kontuan.

b) Testamentu-ahalordea erabiltzearen zain dauden jaraunspen baten parte diren besteren kapitalak erakarri eta erabiltzearen adierazgarri diren aktiboak eskualdatzearen ondorioz eskuratutako kapital higigarriaren etekinak, eskualdaketa horiek ez badute eragiten Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga sortzerik, eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan zergapetu behar badira, 2017ko ekainaren 1etik aurrera sortu direlako:

   Kapital higigarriaren etekin horiek, nolanahi ere, jaraunspenez eskuratutzat joko dira, eta zerga-oinarria kalkulatzeko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren araudian ezarritako arauak aplikatuko dira. Eskualdaketaren xede diren aktiboak eskuratzeko data eta balioa zehazteko, kausatzaileak (kausatzaileak eskuratutako ondasun bat eskualdatzen denean jaraunspenaren barruan) edo jaraunspenak berak (bigarren edo hurrengo eskualdaketak direnean, hau da, jaraunspenak berak eskuratutako ondasun bat eskualdatzen denean jaraunspenean) eskuratu dituen unean duten balioa hartuko da kontuan.

c) Jarduera ekonomikoen etekinak, edonola ere, testamentu-ahalordea erabiltzearen zain dauden jaraunspenez eskuratutzat joko dira, kasuan kasuko jarduera ekonomikoei lotuta dauden giza baliabidek edo ekoizpen-bitartekoak norbere kontura pertsonalki, erregulartasunez edo zuzenean antolatzen parte hartzearen baldintza betetzen ez

bada ere. Kontuan hartu behar da eskuratutako etekinak gozamendun pertsonari eratxikiko zaizkiola, gozamen-eskubidea ezarri badu; bestela, jaraunspenari eratxikiko zaizkio.

Testamentu-ahalordea erabiltzearen zain dagoen jaraunspenari dagokion zerga-oinarrian sartuko dira etekinak, ondare-irabazi eta -galerak, eta errenta-egozpenak, aurreko atalean eratxikipen horretarako ezartzen diren arauen arabera.

Oinarri likidakorra

Oinarri likidakorra ezartzeko, zerga-oinarri orokorrean, eta, hala badagokio, aurrezkiaren zerga-oinarrian aplikatu beharko da soilik testamentu-ahalordea erabiltzearen zain dagoen jaraunspenaren kargura epailearen erabakiz ordaindutako elikagaien ziozko urterokoen murrizketa, araudi fiskal eta zibilean ezarritako baldintzei jarraikiz.

Murrizketaren aplikazioak ezin du sortu oinarri likidakor negatiborik, baina ezta hura gehitzerik ere.

Kuota likidoa

Kuota likidoa kalkulatzeko, kuota-kenkari hauek soilik aplikatu ahalko dira:

a) Dibidenduen banaketaren zioz edo mozkinetako partaidetzen zioz atzerrian benetan ordaindu den zerga edo kargaren kenkaria, zerga-oinarrian sartuta egon eta nazioarteko zerga-gardentasunaren araubideko egozpenei dagokien errenta positiboaren araberako zatian.

b) Desgaitasuna duen pertsona baten ondare babestura egindako ekarpenengatik aplika daitekeen kenkaria.

c) Inbertsioengatiko eta beste jarduera batzuengatiko kenkaria.

d) Nazioarteko zergapetze bikoitzagatiko kenkaria.

Saldo negatiboen, ondare-galeren, oinarri likidakor negatiboen eta kuotaren kenkarien konpentsazioa

Jarduera ekonomikoen ondoriozko etekinen saldo negatiboak, aurrezkiaren zerga-oinarriaren etekinen saldo negatiboak, ondare-galerak, oinarri likidakor negatiboak eta kuota nahikorik ez dagoelako praktikatu ez diren kuota-kenkariak testamendu-ahalordea erabiltzeke dagoen jaraunspenari dagozkion jarduera ekonomikoen ondoriozko saldo positiboekin, aurrezkiaren zerga-oinarriaren etekinen saldo positiboekin, ondare-irabaziekin, oinarri likidakor positiboekin eta kuota oso positiboekin soilik konpentsatu ahalko dira, hurrenez hurren.

Horrenbestez, konpentsatzeke dauden saldoak, oinarriak eta ondare-irabaziak eta kuota nahikorik ez egoteagatik praktikatu ez diren kuota-kenkariak, testamentu-ahalordea erabiltzearen zain dagoen jaraunspena iraungitzen den unean, hura osorik erabili delako edo hura iraungitzeko beste edozein kausa tartean delako (komisarioa hil delako edo ezinduta geratu delako, horretarako epea amaitu delako...), ezingo dituzte konpentsatu edo praktikatu kausadunek beren aitorpen pertsonaletan, eta horiek konpentsatzeko edo

praktikatzeko eskubidea galduko da, testamentu-ahalordea erabiltzearen zain dagoen jaraunspenaren azken zergaldiari dagokion aitorpena egindakoan ordaintzeke geratzen badira.

Betebehar formalak

a) Aitortu beharra

Testamentu-ahalordea erabiltzearen zain dagoen jaraunspenak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitorpena aurkeztu behar du nahitaez, eta bertan hura ukitzen duten inguruabar guztiak adierazi behar dira, etekinen zenbatekoa eta iturria gorabehera.

Betebehar horiek bete beharko ditu testamentu-ahalordea erabiltzearen zain dagoen jaraunspenaren administrariak, eta, kontzeptu horretan, aitorpena sinatu eta dagokion zerga-zorra ordainduko du. Era berean, administraria arduratuko da zerga ordaintzeaz, bere ordez.

b) Atxikipena egin beharra

Testamentu-ahalordea erabiltzearen zain dagoen jaraunspenak atxikipenen, konturako sarreren eta zatikako ordainketen araubide orokorra bete beharko du, atxiki behar zaizkion etekinekin lotuta, honako espezialitate hauek kontuan hartuta:

- Zatikatutako ordainketak praktikatzean, aurreko ekitaldietako jarduera ekonomikoen etekintzat joko dira, beharrezkoa denean, jaraunspenaren kausatzaileak dagokion jarduera egitean eskuratu dituenak.
- Lan-etekinen gainean kontura egindako sarrerak eta atxikipenak praktikatzean, testamentu-ahalordea erabiltzearen zain dagoen jaraunspena ondorengorik gabeko zergaduna dela ulertuko da.

Testamentu-ahalordea erabiltzearen zain dauden jaraunspenek Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren, Sozietateen gaineko Zergaren eta Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren atxikipenak, konturako sarrerak eta zatikako ordainketak egin behar dituzte eta haien ziozko zerga-zorrak ordaindu beharko dizkiote Bizkaiko Foru Aldundiari, beraiei buruzko arauetan ezarritako kasuetan eta bertan xedatutakoaren arabera.

Nolanahi ere, testamentu-ahalordea erabiltzearen zain dauden jaraunspenek zerga-zorrak Foru Aldundiari ordaintzeko konpromisoa berenganatuko dute. Atxikipenak, konturako sarrerak eta zatikako ordainketak praktikatzeko betebeharrak ez betetzeak ez ditu salbuetsiko zerga-zorra ordaintzeko betebehar horretatik.

Aipatu betebeharrak bete beharko ditu jaraunspenaren administrariak, eta Foru Ogasunean zenbatekoak ordaintzeko arduraduna ere bera izango da, ordezko gisa.

c) Beste betebehar formalak eta kontabilitate eta erregistroko betebeharrak

Testamentu-ahalordea erabiltzearen zain dagoen jaraunspenak bete egin beharko ditu ezarritako gainerako betebehar formalak eta kontabilitate eta erregistroko betebeharrak, eta jaraunspenaren administrariaren ardura izango da horiek betetzea.

Zergaldia

Zergaldia urte naturala izango da, eta urte bakoitzeko abenduaren 31n sortuko da. Hala ere, testamentu-ahalordea modu ezeztaezinean erabiltzen bada edo hura iraungitzeko inguruabarretako bat abenduaren 31n ez beste egun batean gertatzen bada, zergaldia egutegiko urtea baino laburragoa izango da. Hau da, data horretan amaituko da zergaldia eta une horretan bertan sortuko da zerga.

IX. KAPITULUA
ONDAREKO IRABAZIAK ETA GALERAK

1. KONTZEPTUA

Ondareko irabaziak eta galerak dira zergadunaren ondarearen osaeran gertatzen diren aldaketen ondorioz agerian jartzen diren balio-aldakuntzak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren arabera etekinak direnak izan ezik.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arautegiko xedapenei jarraituz ondarean gertatzen diren irabaziak eta galerak honelakoak izan daitezke:

a) Kostu bidezko eskualdaketen ondoriozko ondare-irabazi eta -galerak. Kostu bidezko eskualdaketak prezio edo kontraprestazio baten trukean egiten dira. Honelako eskualdaketetan eskualdatzaileak ondare-irabazia edo ondare-galera lortzen du.

b) *Inter vivos* egintzen bidezko kostu gabeko eskualdaketen ondoriozko ondare-irabaziak. Dohaintza egiten duenak jasaten du karga.

c) Inolako kontrapartidarik gabe zergadunaren ondarean elementuak sartzea (ez jarauntsiz, ez legatuz, ez dohaintzaz).

d) Ondareko elementuak irtetea kontrapartidarik jaso gabe, ez jarauntsiz, ez legatuz, ez dohaintzaz, ez jokoan galduta, ez kontsumoagatik.

   Era berean, kalte-ordain izaerako berandutza-interesak jasotzearen ondoriozko ondare-irabaziak.

2. MUGAPEN NEGATIBOA

2.1. KASU HAUETAN EZ DAGO ALDAKUNTZARIK ONDAREAN

Honako kasu hauetan ez da aldaketarik izango ondarean:

a) Gauza erkidea zatitzen denean, ez bada esleipen-gaindikinik gertatzen.

b) Irabazpidezko ondasunen sozietatea edo ondasunen foru komunikazioa desegiten denean, ezkontzako partaidetzako araubide ekonomikoa azkentzen denean eta izatezko bikote baten ondare-araubide ekonomikoa azkentzen denean, baldin eta aurreko ondare-araubide ekonomikoetako bat itundu badute eta ez bada gertatzen esleipen-gaindikinik.

c) Ondasun-erkidegoak desegitean edo erkideak banantzen direnean, ez bada gertatzen esleipen-gaindikinik.

d) Apirilaren 23ko 2/2004 Foru Arauak bigarren xedapen gehigarrian arautzen dituen baloreen maileguetan, baloreak maileguan ematen direnean, eta mailegua mugaegunera-tutakoan beste horrenbeste balore homogeneo itzultzen direnean.

Aurreko kasuetan ezin dira eguneratu jasotako ondasunen eta eskubideen balioak.

Nolanahi ere, ondarearen osaeran aldaketak egon direla ulertuko da, baldin eta alderdietako batek bere buruari ondasunak edo eskubideak esleitzen badizkio, aldez aurreko partaidetza-kuotari dagokiona baino balio handiagoarekin, besteari edo beste batzuei konpentsazioa emanez, edo inolako konpentsaziorik ordaindu gabe. Kasu horietan, soberan jasotako ondasunen edo eskubideen balioak eguneratu beharko dira.

2.2. KASU HAUETAN ONDAREAN EZ DAGO IRABAZIRIK EZ GALERARIK

Honako kasu hauetan ez da egongo ondare-irabazi edo –galerarik:

a) *Kapital murrizketetan*. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauaren 41. artikuluko 2. puntuko a) letrak kapital murrizketa batean gertatzen diren bi alderdi formalak aipatu ditu. Lehenik eta behin, kapitala nola txikitu daitekeen azaltzen du; ondoren, kapitala txikituz zein helburu lortu nahi diren aipatzen du.

   Kapital Sozietateen Legearen Testu Bategina onartu zuen uztailaren 2ko 1/2010 Legegintzako Errege Dekretuko 317. artikuluko 2. puntuan zehaztu zen kapital txikipena honela egin ahalko dela:

   - Akzio edo partaidetza sozialen balio nominala murriztea.
   - Akzio edo partaidetza sozialen amortizazioa.
   - Akzio edo partaidetza sozialak multzokatzea.

   Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren araudian akzioen amortizazioa bereziki aipatzen da, ezarriz kapitala murriztean, helburua gorabehera, baloreen edo partaidetzen amortizazioa eraginez gero, lehenengo eskuratutakoak amortizatutzat joko direla lehenik, eta haien eskuraketa balioa zergadunaren ondarean dauden gainerako balore homogeneoen artean banatuko dela modu proportzionalean. Kapital murrizketak ez badie zergadunaren balore edo partaidetza guztiei maila berean eragiten, lehenago eskuratutakoei dagokiela ulertuko da.

   Hala ere, araudian ez da zehaztu zer gertatzen den amortizatutako tituluen eskuraketa datekin, titulu horien eskuraketa balioa zergadunaren ondarean dauden gainerako titulu homogeneoen artean maila berean banatu bada. Horren haritik, antzinatasuna mantentzea badirudi logikoa dela.

ADIBIDEA:

YY andreak jarraian jaso diren mugimenduak aurkeztu ditu, PASA sozietateari dagozkionak; bigarren mailako merkatuetan du kotizazioa:

2012ko apirilaren 1ean 3.000 akzio sinatu zituen, 2.001 eta 5.000 arteko zenbakiekin; balio nominala 10 eurokoa da. Eskuraketa balio osoa 30.000 eurokoa da.

2017ko maiatzaren 7an 2.500 akzio sinatu zituen, 14.501 eta 17.000 arteko zenbakiekin; balio nominala 10 eurokoa da. Eskuraketa balioa 15 eurokoa izan zen akzio bakoitzeko; horrenbestez, eskuraketaren balio osoa 37.500 eurokoa izan zen.

2024ko urriaren 15ean PASA sozietateak kapitala murriztea erabaki zuen;

horren ondorioz, bazkideei ez zaizkie ekarpenak itzuli. Horretarako 10.000 akzio amortizatzea erabaki du, zehazki 6.501 eta 16.500 zenbakien artean jasotakoak.

EBAZPENA:

YY andrearen zorroaren osaera, PASA sozietateko balioei dagokienez:

Eskuraketa data	Zenbakiak	Balio nominala (€)	Eskuraketa balioa (€)	Eskuraketa balioa, guztira (€)
2012/04/01	2.001 – 5.000	10	10	3.000 x 10 = 30.000
2017/05/07	14.501 – 17.000	10	15	2.500 x 15 = 37.500
Guztira				67.500

YY andrearen zorroan eragina edukiko du 2.000 akzioren amortizazioak, zehazki esateko 14.501 - 16.500 zenbakien bitartekoak. Horrenbestez, merkataritzaren ikuspuntutik, akzioak amortizatu ondoren zorroa honela geratuko litzateke:

Eskuraketa data	Zenbakiak	Balio nominala (€)	Eskuraketa balioa (€)	Eskuraketa balioa, guztira (€)
2012/04/01	2.001 – 5.000	10	10	3.000 x 10 = 30.000
2017/05/07	16.501 – 17.000	10	15	500 x 15 = 7.500
Guztira				37.500

Hala ere, Pertsona Fisikoen gaineko Errentaren Zergaren araudiak ezarri zuenez, kapitala murrizteak ez badu neurri bereko eraginik zergadunaren jabetzako akzio edo partaidetza guztietan, orduan lehendabizi eskuratutakoei dagokiela ulertuko da. Hau da, ikuspuntu fiskaletik, kapital murrizketak 2012ko apirilaren 1ean eskuratutako akzioei eragingo die, zehazki esateko 2.001 eta 4.000 zenbakidun arteko tituluei. Horrenbestez, zorroa honela eratuko litzateke:

Eskuraketa data	Zenbakiak	Balio nominala (€)	Eskuraketa balioa (€)	Eskuraketa balioa, guztira (€)
2012/04/01	4.001 – 5.000	10	10	1.000 x 10 = 10.000
2017/05/07	14.501 – 17.000	10	15	2.500 x 15 = 37.500
Guztira				47.500

Gainera, amortizatutako tituluen eskuraketa-balioa modu proportzionalean banatu behar da YY andrearen ondarean segitzen duten balore homogeneoen artean:

Amortizatutako titulu kopurua = 2.000

Eskuraketa balioa = 10 euro/akzioa

Eskuraketa-balioa, guztira = 2.000 x 10 = 20.000 €

Banaketa proportzionala:

- 2012ko apirilaren 1ean eskuratutako akzioak:

  Eskuraketa balioa:(10.000/47.500) x 20.000 = 4.210,53 €

  Akzio bakoitzeko banatu beharreko eskuraketa-balioa = 4.210,53/1.000 = 4,21053 €

  Eskuraketa-balioa /akzioa= 10 + 4,21053= 14,21053 €

  Eskuraketa-balioa, guztira = 1.000 x 14,21053 = 14.210,53 €

- 2017ko maiatzaren 7an eskuratutako akzioak:

  Eskuraketa balioa: (37.500/47.500) x 20.000 = 15.789,47 €

  Akzio bakoitzeko banatu beharreko eskuraketa-balioa = 15.789,47/2.500 = 6,315788 €

  Eskuraketa-balioa/akzioa = 15 + 6,315788 = 21,315788 €

  Eskuraketa-balioa, guztira = 2.500 x 21,315788 = 53.289,47 €

ASA sozietatearen balore zorroaren osaera, titulartasuna YY andreari dagokiona, etorkizuneko eskualdaketei dagokienez:

Eskuraketa data	Zenbakiak	Balio nominala (€)	Eskuraketa balioa (€)	Eskuraketa balioa, guztira (€)
2012/04/01	4.001 – 5.000	10	14,21053	1.000 x 14,21053 = 14.210,53
2017/05/07	14.501 – 17.000	10	21,315788	2.500 x 21,315788 = 53.289,47
Guztira				67.500

Akzioak ez badira negoziatzen merkatu erregulatu batean, soluzioa berbera izango litzateke.

Akzioen eskuraketa balioaren antzinatasunari dagokionez, akzioka banakatuz gero:

- 2012ko apirilaren 1ean eskuratutako akzioen eskuraketa balioa: Horren osotasunak izango du aipatutako antzinatasuna.
- 2017ko maiatzaren 7an eskuratutako akzioen eskuraketa balioak bi antzinatasun data izango ditu:

  15 € → 2017/05/07

  6,315788 € → 2012/04/01

Legegintzako Errege Dekretuko 317 artikuluko 1. puntuan kapitala murrizteak izan ditzakeen balizko helburuak zehaztu dira; honako hau ezarri du:

- Sozietatearen kapitalaren eta ondare garbiaren arteko oreka berrezartzea, galeren ondorioz murriztutakoa.
- Borondatezko erreserbak edo lege erreserbak eratu edo areagotzea.
- Ekarpenen balioa itzultzea.
- Sozietate anonimoetan, egiteke dauden ekarpenak egin beharra barkatzea.

Lau helburu horietatik zerga eragina daukan bakarra ekarpenen balioak itzultzeari dagokiona da.

Kapitala murriztea negoziatzeko onartutako baloreei dagozkien ekarpenak itzuliz

Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko maiatzaren 15ean finantza tresnen merkatuez emandako 2014/65/EB Zuzentarauan azaldutako balore merkatu arautuetakoren batean negoziatzeko onartutako baloreei dagozkien ekarpenak itzultzea helburutzat duen kapital murrizketa, eta sozietate edo erakundeen funts propioetako partaidetzaren ordezkari direnak:

1. Banatu gabeko etekinetatik ez badator, itzulketaren kopuruak edo jasotako eskubide edo ondasunen merkatu balore normalak murriztu egingo du ukitutako baloreen eskuraketa balioa, ezabatu arte; sor daitekeen gehiegizko zatia kapital higigarriko etekin gisa integratuko da, edozein motatako erakundeko funts propioetan parte hartzearen ondorioz sortutakoa, jaulkipen prima banatzeko aurreikusi moduan.
2. Banatu gabeko etekinetatik badator, kontzeptu horregatik jasotako kopuru osoa dibidenduak, batzarretara joateagatiko sariak eta era guztietako erakundeen mozkinen partaidetzak bezala zergapetuko dira.

<table>
<tr><th colspan="2">Kapital-murrizketa ekarpenak itzultzeko
Araututako balore merkatuetan negoziatzeko onartutako baloreak</th></tr>
<tr><td colspan="2">1. Ez da banatu gabeko mozkinen ziozkoa</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Ekarpenen itzulketa kopurua ⩽
Eskuraketa balioa</td><td>Jasotako kopuruak murriztu egiten du eskuraketa balioa, etorkizuneko eskuraketei dagokienez.
Eskuraketa-balioa etorkizuneko eskualdaketetarako = Jatorrizko eskuraketa-balioa – Jasotako zenbatekoa</td></tr>
<tr><td>Ez da kapital higigarriaren etekinik sortuko.</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Ekarpenen itzulketa kopurua ⩾
Eskuraketa balioa</td><td>Jasotako zenbatekoak murriztu egiten du tituluen eskuraketa balioa, erabat ezabatu arte.
Eskuraketa balioa etorkizuneko eskualdaketei begira = 0</td></tr>
<tr><td>Gehiegizko zatia edozein erakundetako funts propioetako partaidetzaren ondoriozko kapital higigarriaren etekin gisa zergapetuko da.
Kapital higigarriaren etekina = Jasotako zenbatekoa – Eskuraketa-balioa
Ez du sortzen urteko 1.500 euroko salbuespena aplikatzeko eskubidea.</td></tr>
<tr><td colspan="2">2. Banatu gabeko mozkinen ziozkoa</td></tr>
<tr><td colspan="2">Jasotako kopuru osoa mota guztietako erakundeen funts propioetako partaidetzatik sortutako kapital higigarriaren etekin gisa hartuko da.
Dibidenduak, batzarretara joateagatiko sariak eta era mozkinen partaidetzak bezala zergapetuko dira.
1.500 euroko salbuespena aplikatzeko eskubidea dauka.</td></tr>
</table>

1. ADIBIDEA:

YY andreak jarraian jaso diren mugimenduak aurkeztu ditu, PASA sozietateari dagozkionak; bigarren mailako merkatuetan du kotizazioa:

2012ko apirilaren 1ean 3.000 akzio sinatu zituen, 2.001 eta 5.000 arteko zenbakiekin; balio nominala 10 eurokoa da. Eskuraketa balio osoa 30.000 eurokoa da.

2017ko maiatzaren 7an 2.500 akzio eskuratu zituen, 14.501 eta 17.000 arteko zenbakiekin; balio nominala 10 eurokoa da. Eskuraketa balioa 15 eurokoa izan zen akzio bakoitzeko; horrenbestez, eskuraketaren balio osoa 37.500 eurokoa izan zen.

2024ko urriaren 15ean, PASA sozietateak kapitala murriztea erabaki zuen; ekarpenak itzuli zituen akzio bakoitzeko 8 euroko kopuruan; ez ziren banatu gabeko etekinen ziozkoak. Horretarako 10.000 akzio amortizatzea erabaki du, zehazki 6.501 eta 16.500 zenbakien artean jasotakoak.

EBAZPENA:

Hasierako balore zorroa:

Eskuraketa data	Zenbakiak	Balio nominala (€)	Eskuraketa balioa (€)	Eskuraketa balioa, guztira (€)
2012/04/01	2.001 – 5.000	10	10	3.000 x 10 = 30.000
2017/05/07	14.501 – 17.000	10	15	2.500 x 15 = 37.500
Guztira				67.500

Ekarpenak itzultzean, banatu gabeko etekinen ondoriozkoak ez direnez, akzioen eskuraketa-balioa murriztu egingo da, eta kasu honetan antzinatasun ordenaren araberako eragina izango du akzioetan. Ekarpenak itzuli ondoren, baloreen zorroa, ikuspuntu fiskaletik, horrela geratuko da:

Eskuraketa data	Zenbakiak	Balio nominala (€)	Eskuraketa balioa (€)	Eskuraketa balioa, guztira (€)
2012/04/01	2.001 – 4.000	10	10 – 8 = 2	2.000 x 2 = 4.000
2012/04/01	4.001 – 5.000	10	10	1.000 x 10 = 10.000
2017/05/07	14.501 – 17.000	10	15	2.500 x 15 = 37.500
Guztira				51.500

Amortizatutako 2.000 akzioen eskuraketa balioaren banaketa proportzionala, 4.000 euro:

- 2012ko apirilaren 1ean eskuratutako akzioak:

  Eskuraketa balioa= (10.000/47.500) x 4.000 = 842,11 €

  Akzio bakoitzeko banatu beharreko eskuraketa-balioa = 842,11/1.000 = 0,84211 €

  Akzio bakoitzaren eskuraketa-balioa = 10 + 0,84211 = 10,84211 €

  Eskurapen-balioa, guztira = 10.842,11 €

- 2017ko maiatzaren 7an eskuratutako akzioen:

  Eskuraketa balioa = (37.500/47.500) x 4.000 = 3.157,89 €

  Akzio bakoitzeko banatu beharreko eskuraketa-balioa = 3.157,89/2.500 = 1,263156 €

  Eskuraketa-balioa/akzioa = 15 + 1,263156 = 16,263156 €

  Eskurapen-balioa, guztira = 40.657,89 €

ASA sozietatearen balore zorroa, YY andrearena, etorkizuneko eskualdaketen ondorioetarako:

Eskuraketa data	Zenbakiak	Balio nominala (€)	Eskuraketa balioa (€)	Eskuraketa balioa, guztira (€)
2012/04/01	4.001 – 5.000	10	10,84211	1.000 X 10,84211 = 10.842,11
2017/05/07	14.501 – 17.000	10	16,263156	2.500 x 16,263156 = 40.657,89
Guztira				51.500

Eskuraketa balio eguneratua kalkulatzeko tituluak ondoren eskualdatzeko beharrezkoa izango da PFEZko araudiko 47. artikuluko 3. atalean ezarritakoa kontuan hartzea: "*3. Ondarearen galera-irabazien zenbatekoa zehazten denean Zergari buruzko Foru Arauaren 47. artikuluan ezarritako balorazio arau bereziak ezarriaz, orduan eguneratze koefizienteak ezarriko dira, foru arau horren 45. artikuluan ezarritakoaren arabera, eta eskuraketa balioa kalkulatzeko kontuan hartu behar diren zenbateko positibo eta negatiboak gertatzen diren urteei dagozkielarik.*"

2. ADIBIDEA:

Aurreko lehenengo adibideko kasu bera, baina oraingoan ekarpenen itzulketa banatu gabeko etekinen ondoriozkoa da.

EBAZPENA:

Kapital murrizketa banatu gabeko etekinen ondoriozkoa denean, jasotako kopuru guztiak dibidendu gisa zergapetuko dira.

Hasierako balore zorroa:

Eskuraketa data	Zenbakiak	Balio nominala (€)	Eskuraketa balioa (€)	Eskuraketa balioa, guztira (€)
2012/04/01	2.001 – 5.000	10	10	3.000 x 10 = 30.000
2017/05/07	14.501 – 17.000	10	15	2.500 x 15 = 37.500
Guztira				67.500

Jasotako 16.000 euroko kopuru (8 X 2.000 akzio) osoa zergapetuko da, kapital higigarriaren etekin gisa, mota guztietako erakundeen funts propioetako partaidetza kontzeptuan bereziki dibidendu gisa.

Banaketa proportzionala:

Akzioen amortizazioari dagokionez, amortizatutzat joko dira antzinatasun handiagoa daukatenak, hau da 2012ko apirilaren 1ean eskuratutako 2.000 akzio.

- 2012ko apirilaren 1ean eskuratutako akzioak:

  Eskuraketa balioa=(10.000/47.500) x 20.000 = 4.210,53 €

  Akzio bakoitzeko banatu beharreko eskuraketa-balioa = 4.210,53/1.000 = 4,21053 €

  Eskuraketa-balioa /akzioa = 10 + 4,21053 = 14,21053 €

  Eskuraketa-balioa, guztira = 1.000 x 14,21053 = 14.210,53 €

- 2017ko maiatzaren 7an eskuratutako akzioak:

  Eskuraketa balioa = (37.500/47.500) x 20.000 = 15.789,47 €

  Akzio bakoitzeko banatu beharreko eskuraketa-balioa = 15.789,47/2.500 = 6,315788 €

  Akzio bakoitzaren eskuraketa-balioa = 15 + 6,315788 = 21,315788 €

  Eskuraketa-balioa, guztira = 2.500 x 21,315788 = 53.289,47 €

ASA sozietatearen balio zorraren osaera, titulartasuna YY andreari dagokiona, etorkizuneko eskualdaketei dagokienez:

Eskuraketa data	Zenbakiak	Balio nominala (€)	Eskuraketa balioa (€)	Eskuraketa balioa, guztira (€)
2012/04/01	4.001 – 5.000	10	14,21053	1.000 x 14,21053 = 14.210,53
2017/05/07	14.501 – 17.000	10	21,315788	2.500 x 21,315788 = 53.289,47
Guztira				67.500

Kapitala murriztea negoziatzeko onartu gabeko baloreei dagozkien ekarpenak itzuliz

Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko maiatzaren 15ean finantza tresnen merkatuez emandako 2014/65/EB Zuzentarauan azaldutako balore merkatu arautuetakoren batean negoziatzeko onartu gabeko baloreei dagozkien ekarpenak itzultzea helburutzat duen kapital murrizketa, eta sozietate edo erakundeen funts propioetako partaidetzaren ordezkari direnak:

1. Banatu gabeko etekinetatik ez badator, kapitala murriztu den data aurretik itxitako azken ekitaldiari dagozkion partaidetza edo akzioen funts propioen eta horien eskuraketa balioaren arteko aldea positiboa bada, lortutako zenbatekoa edo jasotako eskubide eta ondasunen merkatuko balio normala kapital higigarriko etekin gisa hartuko da, aipatutako aldearen mugaraino. Mugaz gaindiko kopuruak murriztu egingo du akzioen eskuraketa-balioa, ezabatu arte.

   Aipatutako alde hori kalkulatzeko funts propioen balioa murriztu egingo da, hala badagokio, honako zenbateko hauetan:

   a) Jaulkipen-primaren banaketaren egunaren aurretik banatutako onuren zenbatekoa, funts propio horietan jasotako erreserbetatik datozenak.

   b) Legez eskuragarri ez dauden erreserben zenbatekoa, erreserba horiek akzio edo partaidetzak eskuratu ondoren sortu diren funts propioetan jasota daudela.

   Horrenbestez, kapitala murriztu den data aurretik itxitako azken ekitaldiari dagozkion partaidetza edo akzioen funts propioen balioaren eta horien eskuraketa balioaren arteko aldea positiboa edo negatiboa izatearen araberakoa izango da aplikatu beharreko tratamendu fiskala.

   a) Itxitako azken ekitaldiko funts propioen balioa – Eskuraketa balioa $>$ 0

      Jaulkipen prima banatzeko data aurretik itxitako azken ekitaldiari dagozkion partaidetza edo akzioen funts propioen balioaren eta horien eskuraketa balioaren arteko aldea positiboa denean, ekarpenak itzuliz lortutako kapital murrizketaren ondoriozko kopurua kapital higigarriaren etekin gisa hartuko da, aipatutako muga positibo horretaraino; horren gaineko soberakinak aipatutako tituluen eskuraketa balioa murriztuko du, ezabatu arte.

      Hemen zehaztutako kapital higigarriaren etekina aurrezpenaren zerga-oinarrian sartuko da, edozein erakundetako funts propioetako partaidetzaren ondoriozkoen gisa. Ezin da aplikatu urteroko 1.500 euroko salbuespena.

      Ekarpenak itzuli ondoren dibidenduak jasoz gero, bere ondarean dauden akzio edo partaidetzei dagokienez, lortutako zenbatekoak murriztu egingo du horien eskurapen-balioa, aurretik deskribatutako moduan, akzio edo partaidetza horiei dagokienez konputaturiko kapital higigarriaren mugarekin.

   b) Itxitako azken ekitaldiko funts propioen balioa – Eskuraketa balioa $\leqslant$ 0

      Jaulkipen prima banatzeko data aurretik itxitako azken ekitaldiari dagozkion partaidetza edo akzioen funts propioen balioaren eta horien eskuraketa balioaren arteko aldea positiboa ez denean, ekarpenak itzuliz lortutako zenbatekoa murriztu egingo da, ezabatu arte, eta sor daitekeen gainerako zatia eta partaidetza eta akzioen eskuraketa balioa kapital higigarriaren etekin

gisa zergapetuko da, edozein erakundetako funts propioetako partaidetzaren ondoriozkoa. Ezin da aplikatu urteroko 1.500 euroko salbuespena.

2. Banatu gabeko etekinetatik badator, kontzeptu horregatik jasotako kopuru osoa dibidenduak, batzarretara joateagatiko sariak eta era guztietako erakundeen mozkinen partaidetzak bezala zergapetuko dira.

Kapital-murrizketa ekarpenak itzultzeko Araututako balore merkatuetan negoziatzeko onartu gabeko baloreak	
1. Ez da banatu gabeko mozkinen ziozkoa	
a) Azken ekitaldi itxia funts propioen balioa – Eskuraketa balioa $>$ 0	
Ekarpenen itzulketa kopurua $\leqslant$ (Azken ekitaldi itxia funts propioen balioa – Eskuraketa balioa)	Lortutako zenbatekoa edozein erakundetako funts propioetako partaidetzaren ondoriozko kapital higigarriaren etekin gisa zergapetuko da. Ez du sortzen urteko 1.500 euroko salbuespena aplikatzeko eskubidea.
Ekarpenen itzulketa kopurua $>$ (Azken ekitaldi itxia funts propioen balioa – Eskuraketa balioa)	Edozein erakundetako funts propioetako partaidetzaren ondoriozko kapital higigarriaren etekin gisa zergapetuko da. Kapital higigarriaren etekina = Azken ekitaldi itxia funts propioen balioa – Eskuraketa balioa Ez du sortzen urteko 1.500 euroko salbuespena aplikatzeko eskubidea.
	[Ekarpenen itzulketa kopurua – (Azken ekitaldi itxia funts propioen balioa – Eskuraketa balioa)] $\longrightarrow$ Eskuraketa balioa murrizten du etorkizuneko eskualdaketei dagokienez, ezabatu arte; gehiegizko zatia kapital higigarriren etekin gisa zergapetzen da.
b) Azken ekitaldi itxia funts propioen balioa – Eskuraketa balioa $\leqslant$ 0	
Ekarpenen itzulketa zenbatekoa $\leqslant$ Eskuraketa balioa	Jasotako zenbatekoak partaidetza edo akzioen eskuraketa balioa murrizten du, etorkizuneko eskualdaketen ondorioetarako.
Ekarpenen itzulketa zenbatekoa $>$ Eskuraketa balioa	Jasotako zenbatekoak murriztu egiten du tituluen eskuraketa balioa, erabat ezabatu arte. Eskuraketa balioa etorkizuneko eskualdaketei begira = 0 Eskuraketa balio eguneratua = Eskuraketa balioa x Eskuraketa urtea eguneraketa koefizientea – Kapital itzulketa kopurua x Murrizketa urtea eguneraketa koefizientea
	Gehiegizko zatia edozein erakundetako funts propioetako partaidetzaren ondoriozko kapital higigarriaren etekin gisa zergapetuko da. Kapital higigarriaren etekina = Ekarpenen itzulketa zenbatekoa – Eskuraketa balioa Ez du sortzen urteko 1.500 euroko salbuespena aplikatzeko eskubidea.

2. Banatu gabeko mozkinen ziozkoa

Jasotako kopuru osoa mota guztietako erakundeen funts propioetako partaidetzatik sortutako kapital higigarriaren etekin gisa hartuko da.

Dibidenduak, batzarretara joateagatiko sariak eta era mozkinen partaidetzak bezala zergapetuko dira.

1.500 euroko salbuespena aplikatzeko eskubidea dauka.

ADIBIDEA:

PASA sozietatearen baloreak ez dira merkatu arauetan negoziatzeko onartu, eta 2023ko abenduaren 31n funts propioen egoera hau aurkeztu du:

Funts propioak	Zenbatekoa (€)
Kapital soziala(100)	700.000
Legezko erreserba (112)	90.000
Borondatezko erreserbak(113)	105.000
Guztira	895.000

Kapital soziala 70.000 akziok ordezkatzen dute; 10 euroko balio nominala daukate. ZZ jauna enpresa osoaren jabea da, eratu zen unetik.

2024ko ekainaren 1ean enpresaren kapital soziala %25 murriztu zen. Murrizketaren helburua ekarpenak itzultzea zen, eta ez dator banatu gabeko etekinetatik. ZZ jaunak guztira 175.000 euro jaso ditu.

EBAZPENA:

Jasotakoa, guztira / akzioa = 175.000/70.000 = 2,5 €

Eskuraketa-balioa/akzioa = 700.000/70.000 = 10 €

Itxitako azken ekitaldiko funts propioen balioa = 895.000 – 90.000 = 805.000 €

Itxitako azken ekitaldiko funts propioen balioa / Akzio kop. = 805.000/70.000 = 11,5 €

Itxitako azken ekitaldiko funts propioen balioa – Eskuraketa balioa = 11,5 – 10= 1,5 € → Kapital higigarriko etekina

Akzioen eskuraketa balioa murriztu = 2,5 – 1,5 = 1 €

Eskuraketa balioa/akzioa = 10 – 1 = 9 €

Kapital higigarriaren etekina, guztira = 1,5 x 70.000 = 105.000 €

Eskuraketa balioaren murrizketa, guztira = 1 x 70.000 = 70.000 €

Sozietateen gaineko Zergaren tasa orokorraren mende ez dauden kapital aldakorreko inbertsio sozietateek egindako kapital murrizketak, ekarpen itzulketekin

Kapital murrizketen helburua ekarpenak itzultzea bada, Inbertsio kolektiboen erakundeen azaroaren 4ko 35/2003 Legean araututako kapital aldakorreko inbertsio sozietateek egindakoa, eta Sozietateen gaineko Zergaren tasa orokorraren mende ez badaude, orduan partaide edo bazkideek integratu beharreko errenta murrizketaren kopurua bera edo jasotako eskubide edo ondasunen merkatuko balio arrunta izango da; funts propioen partaidetzatik etorritako kapital higigarrien etekin gisa zergapetuko da, honako hauen artean kopuru handienaren mugarekin:

a) Akzioen likidazio-balioaren gehikuntza, eskuratu edo harpidetu direnetik kapitala murriztu arte.

b) Kapitalaren murrizketa banatu gabeko mozkinen ondoriozkoa bada, berriz, mozkinen zenbatekoa. Kapitalaren murrizketak, helburua gorabehera, lehenbizi banatu gabeko mozkinetatik datorren sozietatearen kapitalaren zatiari eragingo dio, hura ezabatu arte.

Mugaz gaindiko kopuruak murriztu egingo du akzioen eskuraketa-balioa, ezabatu arte. Bidenabar, gaindikinik badago, aurrezpenaren zerga oinarrian integratuko da denetariko erakundeen funts propioetako partaidetzaren ondorioz lortutako kapital higigarriaren etekin gisa.

Ezin da aplikatu urteroko 1.500 euroko salbuespena.

Zerga-tratamendu hau Batasuneko beste estatu batzuetan erregistratutako inbertsio kolektiboko erakundeei (kapital aldakorreko inbertsio-sozietateen baliokide direnei) ere aplikatuko zaie, inbertsiogile talde murritzak direla eta dituzten mugak gorabehera, beraien akzioak eskuratzen, lagatzen edo erreskatatzen direnean. Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2009ko uztailaren 13ko 2009/65/EE Zuzentarauak (balio higigarrietako inbertsio kolektiboko erakunde batzuei buruzko lege, arau eta administrazio xedapenak koordinatu dituenak) araupetutako sozietateei kasu guztietan aplikatuko zaie.

Kapital-murrizketa ekarpenak itzultzeko KAIS	
Kapital higigarriaren etekin moduan integratu beharreko errenta: Jasotako zenbatekoa edo jasotako ondasunen edo eskubideen merkatuko balioa, gehienez ere ondoko bi balioetatik handiena (BH): - Akzioen likidazio-balioaren gehikuntza, eskuratu edo harpidetu direnetik sozietatearen kapitala murriztu arte. - Kapitalaren murrizketa banatu gabeko mozkinen ondoriozkoa bada, mozkinen zenbatekoa.	
Ekarpen itzulketaren kopurua ⩽ Muga gisa hartutako balio handiena (BH)	Lortutako zenbatekoa edozein erakundetako funts propioetako partaidetzaren ondoriozko kapital higigarriaren etekin gisa zergapetuko da. Ez du sortzen urteko 1.500 euroko salbuespena aplikatzeko eskubidea.

<table>
<tr><td rowspan="3">Ekarpen itzulketaren kopurua > Muga gisa hartutako balio handiena (BH)</td><td>Ekarpen itzulketaren kopurua – Muga gisa hartutako balio handiena (BH) ⩽ Eskuraketa balioa</td><td>Ekarpen itzulketaren kopurua – Muga gisa hartutako balio handiena (BH) ⟶ Akzioen eskuraketa balioa murrizten du, ezabatu arte, etorkizuneko eskualdaketetarako.</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Ekarpen itzulketaren kopurua – Muga gisa hartutako balio handiena (BH) > Eskuraketa balioa</td><td>Ekarpen itzulketaren kopurua – Muga gisa hartutako balio handiena (BH) ⟶ Akzioen eskuraketa balioa murrizten du, ezabatu arte, etorkizuneko eskualdaketetarako.</td></tr>
<tr><td>Gehiegizko zatia funts propioetako partaidetzaren ondoriozko kapital higigarriaren etekin gisa zergapetuko da.
Kapital higigarriaren etekina = Ekarpen itzulketaren kopurua – Muga gisa hartutako balio handiena (BH) – Eskuraketa balioa
Ez du sortzen urteko 1.500 euroko salbuespena aplikatzeko eskubidea.</td></tr>
<tr><td colspan="3">Jaulkipen-primaren banaketa
KAIS</td></tr>
<tr><td colspan="3">Jasotako zenbateko osoa erakundearen funts propioetako partaidetzaren ondoriozko kapital higigarriaren etekin gisa zergapetuko da.
Ez du sortzen urteko 1.500 euroko salbuespena aplikatzeko eskubidea.</td></tr>
</table>

b) *Zergadunaren heriotzaren ziozko kostu gabeko eskualdaketetan,* are komisarioak ordenatzaile ahala erabiltzearen ondorioz edo oraingo eraginkortasuneko oinordetza-titulu bat dela bide gertatzen denean ere.

Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arautegian oinordetza-titulu hauek ezartzen dira:

- Jaraunspena.
- Legatua.
- Mortis causa dohaintza.
- Oinordetzako kontratuak edo itunak, eragina noiz duten gorabehera. Eraginkortasuna unean bertan duen oinordetza-ituna, ondasun berezi baten titulartasuna esleitzea dakarrena, honako kasu honetan bakarrik hartuko da oinordetza-titulutzat: esleipena ondasun-xedapen zabalago baten parte bada, non, gutxienez, beste elementu bat egon behar den oinordeko-izendapenari lotuta, tresna itundu batean, beste ondare-elementu batzuei dagokienez. Hala ere,

titulartasuna esleitzen den ondasun berezia izendatzailearen ondareko elementu bakarra bada, ez da beharrezkoa beste ondare-elementurik egotea.

- Uko egiteko oinordetza-itunak. Oinordetza-eskubideen zati bati uko egiteko itun baten ondorioz uko egileak ondasun eta eskubideak eskuratzea honako kasu honetan bakarrik hartuko da oinordetza-titulutzat: ondasun eta eskubideen esleipena xedapen zabalago baten parte bada, non, gutxienez, beste elementu bat egon behar den jaraunsle-izendapenari lotuta, tresna itundu batean, beste ondare-elementu batzuei dagokienez.
- Komisarioak testamentu-ahalordea erabiltzetik datozen egintzak, direnak direlakoak.
- Ezkontza-hitzarmenetan oinordea izendatzea.
- Enpresek eta entitateek hildako kide edo enplegatuen senideei ematen dizkieten kopuruak jasotzeko eskubidea ematen duten egintzak, kopuruen modalitatea edo izendazioa gorabehera, baldin eta berariaz xedatzen ez bada diru kopuruok Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren edo Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kargapean daudela.

c) Ezkontidearen, izatezko bikotekidearen, aurrekoen edo ondorengoen ahaideen edo laugarren graduraino albo-ahaideen (ahaidetasunaren jatorria odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotea eratzearen ondoriozko harremana edo adopzioa izan daiteke) mesederako *kosturik gabeko inter vivos eskualdaketa* (dohaintzak) hauetan:

- Enpresak (ondasun eta eskubideak); beharrezkoak jarduera ekonomikoa egiteko (jarduera norberak zuzenean eta iraunkortasunez egin behar du eta errenta iturri nagusia izan behar da). Hori dela eta, Ondareari buruzko araudiak ezartzen du errentaren iturri nagusia jarduera ekonomikoa dela Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zerga-oinarriaren %50 baino gehiago jardueraren ondoriozko etekin garbia denean. Hori konputatzeko ez dira kontuan eduki behar Ondarearen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 6.artikuluko 2. idatz-zatian ezarritakoarekin bat etorriz salbuetsita dauden kapital edo ondarearen partaidetzak dituzten erakundeetan egindako zuzendaritza-lanen ordainsariak, ez eta erakunde horietako partaidetzen ondoriozko gainerako ordainsariak ere.

  Eskuratu edo abiarazi ondoren zergadunak jarduera ekonomikoari lotutako ondare-elementuak gutxienez bost urtean eta etenik gabe egon behar dira jarduerari lotuta eskualdatu aurretik.

- Antolatutako merkatuetan kotizatzen duten zein kotizatzen ez duten entitateen kapitaleko edo ondareko partaidetzen jabetza osoa, jabetza soila edo gozamen-eskubidea, inguruabar hauetan:

  · Erakundearen jarduera nagusia ondare higigarriaren edo higiezinaren kudeaketa ez izatea.

  · Erakundea sozietatea izanez gero, ondare-sozietatetzat jotzeko betekizunak ez betetzea.

  · • Zergadunak erakundearen kapitalean daukan partaidetza gutxienez %5 edo % 3koa, sozietate partaidetuaren akzioek bigarren mailako merkatu antolatu batean kotizatzen badute izatea, berea soilik kontuan hartuta, edo %20, be-

rea eta ezkontide, aurreko, ondorengo edo laugarren gradura arte ahaideena batuta (ahaidetasunaren jatorria odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotearen eraketa edo adopzioa izan daiteke).

Ezarritako baldintza hau betetzat joko da, baldin eta, familia-taldeko kideen arteko enpresa-kudeaketako ondorengotza-prozesuen ondorioz, aurreko paragrafoan aipatutako pertsonaren baten edo batzuen partaidetza-ehunekoa murriztu bada, edo partaidetza hori geroagoko mailako alboetara eskualdatu bada, betiere paragrafo honetan aipatutako pertsonen partaidetza guztiak edukitzera bideratutako enpresa-talde baten bitartez geratzen badira, azken entitate horrek paragrafo honetako aurreko hiru puntuetan ezarritako baldintzak betetzen dituen enpresa-taldeko entitate nagusiaren kapitalean %25etik gorako partaidetza bada eta paragrafo honetan aipatutako pertsonetako batek aurreikusitako baldintza betetzen badu. (Erakundean zuzendaritza-eginkizunak betetzea).

Hala denean, salbuespena aplikatuko zaie paragrafo honetan aipatzen diren pertsona guztiei.

· Zergadunak erakundean zuzendaritza lanak egitea eta horren ordainsaria enpresa, lanbide eta lanaren etekin guztien %50 baino gehiago izatea. Erakundeko partaidetza aurreko puntuan aipatutako pertsonaren batekin edo pertsona batzuekin batera gertatzen bada, zuzendaritza-lanez eta horien ordainsariez ezarritakoa gutxienez, ahaidetasun-taldeko pertsona batek bete behar du.

– Entitateen kapitaleko edo ondareko partaidetzen (zergadunak horientzako eskaintzen baditu bere zerbitzuak) gaineko jabetza osoa –antolatutako merkatuetako kotizazioarekin zein halakorik gabe–, zerbitzuongatik jasotzen den ordainsaria hartzailearentzako lanaren etekintzat hartzen denean zein hartzailearentzako jarduera ekonomikoen etekintzat hartzen denean, honako baldintza hauek betez gero:

· Erakundearen jarduera nagusia ondare higigarriaren edo higiezinaren kudeaketa ez izatea.

· Erakundea sozietatea izanez gero, ondare-sozietatetzat jotzeko betekizunak ez betetzea.

· Zergadunak partaidetza dueneko erakundetik zergadunak berak lortzen dituen lanaren edo jarduera ekonomikoen etekinak bere errenta-iturri nagusia izan behar dira, hots, gutxienez lortzen dituen lanaren edo jarduera ekonomikoen etekin guztien % 50ekoa izatea.

Enpresen eskualdaketetan eta partaidetza-eskualdaketetan ondokoak bete behar dira:

- Eskualdatzaileak hirurogei urte edo gehiago izatea edo ezintasun iraunkorreko egoeran egotea, dela absolutua dela baliaezintasun handia izatea.
- Eskualdatzaileak, zuzendaritza-funtzioak bete izan baditu, eskualdaketaren unetik beretik lan horiek egiteari eta dagozkien ordainsariak jasotzeari uztea. Horretarako, sozietatearen administrazio kontseiluko kide hutsa izatea ez da zuzendaritza funtzioen barruan sartuko.
- Eskuratzaileak mantendu egin beharko ditu jasotako enpresa edo akzioak edo partaidetzak, dohaintzaren eskritura publikoaren dataren ondorengo bost urteetan zehar, epe horren barruan hiltzen denean edo enpresa edo entitatea konkurtso-

prozedura baten ondorioz likidatzen denean izan ezik. Halaber, eskuratzaileak ezin izango du xedapen-egintzarik edo sozietate-eragiketarik gauzatu, eragiketok, zuzenean edo zeharka, eskuraketa-balioa nabarmen murriztu dezaketenean. Adierazitako epea betetzen ez bada, eskualdatzaileak tributu-egoera erregularizatu beharko du epea bete ez den ekitaldiko aitorpenean, eta ondare-irabazia edo -galera ekitaldi horretan gertatu dela joko da.

d) *Enpresen edo haien kapitalaren partaidetzen eskualdaketetan*, Ondarearen gaineko Zergaren kargatik salbuetsita daudenak, enpresako langile baten edo batzuen alde eginak, aurreko c) letran ezarritako baldintza eta betekizun beraiekin eta ondokoak kontuan hartuz:

   - Enpresa edo partaidetza eduki beharreko aldia, bost urte, eskualdaketa gertatzen den egunetik aurrera zenbatuko da. Eskualdaketa eskritura publikoan edo agiri pribatuan dokumentatu behar da eta Zerga Administrazioari aurkeztu behar zaio.
   - Enpresa edo beraren partaidetza eskualdatu aurretik eskaintza egin behar zaie enpresako edo erakundeko langile guztiei, denei baldintza eurak ezarrita, inolako bazterkeriarik gabe.

e) *Ondasunen bananketako eraentza edo izatezko bikoteak adostutako ondare- eta ekonomia-araubidea azkentzen denean,* baldin eta legeak edo epaileek aginduta konpentsazioak egiten badira —diruzkoak edo ondasunak adjudikatuz— eta haien zioak ezkontideen edo izatezko bikotekideen arteko konpentsazio-pentsioarekin zerikusirik ez badu. Letra honetan aipatutako konpentsazioek ez diote zerga-oinarria murrizteko eskubidea emango ordaintzaileari, eta hartzailearentzat ez dira errenta izango. Letra honetan aipatutako kasuak ezingo du inola ere ekarri adjudikatutako ondasun edo eskubideen balioak eguneratzea.

f) *Apartatu honen b) letran jasota ez dauden eta desgaitasuna duten pertsonen alde eratutako ondare babestuetara egindako ekarpenen ondorioz.*

2.3. SALBUETSITAKO ONDARE-IRABAZIAK

Zergaren kargatik salbuetsita daude ondoko kasuetan agerian jartzen diren ondare-irabaziak:

a) Mezenasgo-jarduerengatik aplika daitekeen kenkarirako eskubidea ematen duten erakundeen aldeko dohaintzak direla eta. "*Kuota likidoa eta kenkariak*" izeneko XI. kapituluaren barruan dohaintzen ziozko kenkariari buruz dagoen atalean adieraziko dira erakundeok.

b) Mendetasun larria edo handia duten pertsonek (Besteren Menpean dauden Pertsonen Autonomia Pertsonala eta Arreta Sustatzeko 39/2006 Legea, abenduaren 14koa) ohiko etxebizitza kostu bidez eskualdatzen dutenean.

c) 65 urtetik gorako pertsonek euren ohiko etxebizitza kostu bidez eskualdatzen dutenean. Salbuespen hau eskualdaketa bati bakarrik aplika dakioke, eta muga honekin gainera: ohiko etxebizitza eskualdatuta lortutako ondare-irabaziaren lehenengo 400.000 euroak. Salbuespenaren gehieneko muga, 400.000 euro, zergadun bakoitzari aplikatzen zaio, are baterako tributazioan ere.

Gai honetan asko sakondu gabe (ikusi ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik aplikatzen den kenkariaren atala XI. kapituluan: *Kuota likidoa eta kenkariak*), b) eta c) letretan ezarritakoaren ondoreetarako gogoan eduki behar da ohiko etxebizitza dela zergadunak gutxienez hiru urtean jarraian bizileku moduan erabiltzen duena.

Zergadunarentzat ohiko etxebizitza izan den bizilekuak izaera hori galtzen du bertan bizitzeari uzten dion momentutik aurrera, baina, hala ere, bi salbuespenon ondorioetarako, beharrezkoa da zehaztapen hauek egitea:

- Zergaduna ohiko etxebizitza eskualdatzen ari da baldin eta higiezin hori bere ohiko etxebizitza bada eskualdatzen denean edo baldin eta bere ohiko etxebizitza izan bada eskualdaketa egin aurreko bi urteetako edozein egunetara arte. Bi urteko epe hori hiru urtera luzatu zen, berariaz baldin eta eraikina ez bada ohikotzat jotzen arau orokorren arabera 2018ko urtarrilaren 1etik 2021eko abenduaren 31ra bitartean.
- Eskualdatzen ari den higiezinak ohiko etxebizitzaren izaerari eutsiko dio baldin eta baldintza hauek betetzen badira:
  - · Zergaduna mendekotasun-egoeran badago edo ziurtatzen badu gaixotasun larri bat duela.
  - · Zergaduna behartuta badago bere ohiko egoitza aldatzera dela ahaidetasun-lotura (zuzeneko edo zeharkako lerroan ahaidetasun-lotura, laugarren graduraino odolkidetasuna) duen pertsona batek bere etxean zaindu dezan, dela egoitza-zentro batera joan dadin.
  - · Higiezina ez bada erabiltzen bestelako erabilera baterako.

d) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zorra ondasun hauekin ordaintzen denean:
   - Euskal Kultura Ondareko kideak, baldin eta babes ertain edo bereziko kultura ondasuntzat jotzen badira Euskal Kultura Ondareari buruzko maiatzaren 9ko 6/2019 Legean xedatutakoaren arabera.
   - Espainiako Ondare Historikoari buruzko ekainaren 25eko 16/1985 Legeko 73. artikuluan xedatutakoaren arabera, Ondare Higikorren Inbentario Orokorrean edota Kulturarako interesgarriak diren Ondasunen Erregistro Orokorrean inskribatuta dauden Espainiar Ondare Historikoa osatzen dutenak.

e) Kreditu-entitate batekin edo hipoteka maileguak edo kredituak modu profesionalean ematen dituen entitate batekin eratutako hipotekarekin bermatutako zorra kitatzeko zordunaren edo beraren bermatzailearen ohiko etxebizitza ordainean ematean.

f) Aurreko e) paragrafoan ezarritako kasuetan hipoteka betearazteagatik edo betearazpen notarial edo judizialagatik ohiko etxebizitza eskualdatzean.

   Edonola ere, ezinbestekoa da ohiko etxebizitzaren jabeak ez edukitzea zorra guztiz ordaintzeko eta etxebizitza besterentzea eragozteko behar den zenbatekodun.

g) 65 urtetik gorako zergadunen ondare elementuen transmisioan agertutako ondare irabaziak, betiere transmisioaren zenbateko guztia bere aldeko biziarteko errenta aseguratua eratzera bideratzen badira, honako baldintza hauek betez:

- Biziarteko errenta sei hilabeteko epean eratu beharko da, ondare elementuaren transmisio datatik.

  Hala ere, ondare irabazia atxikipenaren mende badago eta atxikipeneko zenbatekoan murriztutako transmisioaren balio osoa aipatutako sei hilabeteko epean biziarteko errenta eratzera bideratzen bada, atxikipeneko zenbatekoa biziarteko errenta eratzera bideratzeko epea luzatu egiten da, harik eta transmisioa egin den ekitaldiaren hurrengoa amaitu arte.

- Biziarteko errentaren kontratua zergadunak (onuraduna izango da) eta entitate aseguratzaile batek sinatu beharko dute.

  Biziarteko errenta kontratuetan errenta eratu ondoren kontratatzailea hilez gero zer egin behar den ezarri daiteke: errenta berreskuratzeko mekanismoak, prestazio aldiak edo kontra aseguru formulak.

- Biziarteko errentak urtebeteko edo gutxiagoko periodikotasuna izan beharko du, eratzen denetik urtebeteko epean hasi beharko da jasotzen, eta errenten urteko zenbatekoa ezingo da % 5 baino gehiago murriztu aurreko urtearekin alderatuta.

- Zergadunak entitate aseguratzaileari jakinarazi beharko dio kontratatzen den biziarteko errentak ondare elementuen transmisioan lortutako zenbatekoaren berrinbertsioa eratzen duela, salbuespen hori aplikatze aldera.

- Biziarteko errentak eratzeko berrinbertitzean salbuespena aplikatzeko eskubidea emango duen gehienezko zenbatekoa guztira 240.000 eurokoa izango da. Muga hori zergadun bakoitzeko zenbatuko da, banaka, zergadun bateratuko araubidea aukeratzen den ala ez aintzat hartu gabe.

  Zergadunak, halaber, I. kapituluko (Gai orokorrak) 4.3.2 puntuko M' letran aurreikusitako salbuespena aplikatzen badu, aurreko paragrafoan deskribatutako gehieneko zenbatekoa batera aplikatuko da.

  Berrinbertitutako zenbatekoa besterentzean jasotako zenbateko osoa baino txikiagoa baldin bada, lortutako ondare-irabazian berrinbertitutako zenbatekoari dagokion zati proportzionala baino ez da utziko zergapetu gabe.

  Transmisioaren zenbatekoa biziarteko errenta batean berrinbertitzearen ondorioz 240.000 euroko kopurua gainditzen bada, aurreko berrinbertsioak aintzat hartuta, soilik 240.000 eta aurreko berrinbertsioen zenbatekoaren arteko aldea hartuko da berrinbertsio gisa.

  Berrinbertsioa ez bada egiten besterentzea egiten den urte berean, ondare-irabazia lortzen den ekitaldiko aitorpenean adierazi behar da berrinbertsioa ezarritako baldintzak aplikatuz eta finkatutako epealdietan egiteko asmoa.

Aurreko baldintzetako bat ez bada betetzen, edo eratutako biziarteko errentatik eratorritako eskubide ekonomikoak erabat edo partzialki aurreratuz gero, kasuan kasuko ondare-irabaziak karga jasango du. Hori gertatzen bada, zergadunak salbuetsita ez dagoen ondare-irabazia irabazi hori lortu duen urteari egotziko dio, dagozkion berandutze-interesak batuz.

1. ADIBIDEA:

AA andreak 65 urte bete zituen 2024ko otsailaren 2an, eta bere jabetzako lokal bat transmititu zuen 2024ko uztailaren 5ean 220.000 eurotan. Higiezin hori 100.000 eurotan erosi zuen 2007ko otsailaren 4an. Besterentzean lortutako zenbatekotik 175.000 euroko kopurua biziarteko errenta aseguratu bat eratzera bideratu zuen, AA andrearen aldekoa, 2024ko azaroaren 1ean.

EBAZPENA:

Ondare-irabazia: 220.000 – (100.000 x 1,426) = 77.400 €

Salbuetsita geratzen den ondare irabazia, berrinbertsio partzialarekin: Berrinbertsioari dagokion zenbatekoa = 175.000 €

Salbuetsitako ondare irabazia = (175.000 / 220.000) x 77.400 = 61.568,18 €

Salbuetsi gabeko ondare irabazia, aurrezkiaren zerga oinarrian ordainduko duena: (45.000 / 220.000) x 77.400 = 15.831,82 €

2. ADIBIDEA:

65 urtetik gorako BB jaunak higiezin bat transmititu zuen 2024ko abuztuaren 7an, 225.000 eurotan, eta higiezin hori 120.000 eurotan erosi zuen 2011eko urriaren 10ean.

2024ko urriaren 1ean burtsan kotizatzen duen YY sozietateko 2.000 akzio transmititu zituen. Akzio horien balio nominala 10 euro akziokoa da, eta 2018ko irailaren 1ean erosi zituen 15 euro akzioko prezioan. Salmenta balioa 24 euro akziokoa izan da.

Bi transmisioetan lortutako zenbateko guztia BB gizonaren aldeko biziarteko errenta aseguratu bat eratzeko berrinbertsiora bideratu zen 2024ko abenduaren 15ean.

EBAZPENA:

2024/08/07an egindako transmisioa

Berrinbertsioaren zioz salbuetsitako ondare irabazia: 225.000 – (120.000 x 1,303) = 68.640 €

2024/10/01ean egindako transmisioa

Ondare irabazia: 48.000 – (30.000 x 1,208) = 11.760 €

Azken transmisio horretarako kontuan hartu behar da higiezina besterentzearen ondorioz dagoeneko 225.000 euroko zenbatekoaren berrinbertsioa egin dela. Gehienezko muga 240.000 euro izanda, salbuespena aplikatzeko 15.000 euro geratuko lirateke.

Ondare irabazi salbuetsia: (15.000 / 48.000) x 11.760 = 3.675 €

Salbuetsi gabeko ondare irabazia, aurrezkiaren zerga oinarrian ordainduko duena: (33.000 / 48.000) x 11.760 = 8.085 €

h) Eskuraketak mikroenpresa edo enpresa txiki edo ertain berri, sortu berrietan zein berritzaileetan edo zilarrezko ekonomiari lotuta daudenetan inbertitzeagatik kenkaria aplikatzeko eskubidea eman duen entitateetako akzioen edo partaidetzen eskualdaketetan.

Ondare-irabazian salbuespena izango dute,

- Oro har, ondare-irabazien %eko 50.
- Salbuespena ondare-irabaziaren %eko 100era iritsiko da, eskualdaketan lortutako zenbatekoa berriro inbertitzen bada, mikroenpresa edo enpresa txiki edo ertain berri edo sortu berrietan, berritzaileetan edo zilarrezko ekonomiarekin lotutakoetan inbertitzeagatiko kenkaria aplikatu ahal zaien akzio edo partaidetzen eskuraketan, gehienez ere bi urteko epean eskuraketa-datatik. Kasu horretan, ezin izango da aplikatu araudian ezarritako kenkaria, aipatutako berrinbertsioa gauzatzen den akzio edo partaidetzei dagokienez.

  Hala ere, Zerga-administrazioak berrinbertsiorako plan bereziak onetsi ahal izango ditu hala egitea justifikatzen duten inguruabarrak gertatzen direnean.

  Berrinbertitutako zenbatekoa eskualdaketan jasotakoa baino txikiagoa denean, berrinbertitutako zenbatekoari dagokion ondare-irabaziaren zati proportzionala bakarrik geratuko da salbuestsita.

  Berrinbertsiorako epealdian zergadunak erabakitzen badu eskualdatutako zenbateko bereko kopurua ez berrinbertitzea edo ezarritako epean berrinbertsioa egiten ez badu, integratu gabeko errenta zatiaren % 50, edo, hala badagokio, berrinbertsioa ez egitea erabaki den eskualdatzearen zenbatekoaren arabera dagokion zati proportzionala, hura lortu den zergaldira egotzi beharko du, zenbatekoaren % 15 gehituta. Horrela, dagokion kuota osoaren zatia kalkulatuko da, erabakia hartzen den edo berrinbertitzeko epea amaitzen den zergaldiko kuotarekin batera.

Arestian deskribatutako salbuespena baita aplikatuko zaie erakundeetako akzioak edo partaidetzak eskualdatzean agerian jarritako ondare-irabaziei, baldin eta horiek eskuratzeagatik zergadunak aplikatu badu mikroenpresetan, enpresa txiki edo

ertainetan egiten diren inbertsioengatiko ezohiko kenkaria (COVID-19ak eragindako osasun-larrialdiaren ostean ekonomia suspertzeko koiunturazko tributu-neurriei buruzko maiatzaren 5eko 4/2020 Foru Dekretu Arauemailean arautua).

2.4. ONDARE-GALERA KONPUTAEZINAK

Honako hauek ez dira konputatuko ondare-galera gisa:

a) Frogatzen ez direnak.

b) Kontsumoak eragiten dituenak.

c) *Inter vivos* egintzen edo eskuzabaltasunaren ondoriozko kosturik gabeko eskualdaketen ondoriozkoak.

d) Ondasun higiezinen kostu bidezko eskualdaketen ondoriozkoak, baldin eta ondasunok aurretik egindako kostu gabeko eskuraketa salbuetsi edo tributazio efektiborik gabeko eskuraketa batetik badatoz. Hala ere, letra honetan ezarritakoa ez da aplikatuko kasu honetan: zergadunak frogatzen badu ondasun higiezinaren balioa aparteko inguruabarrengatik urritu dela, ez eta galeraren eragileak besterentzearen edo eskuraketaren berezko gastuak direnean ere.

e) Zergaldian jokoan izandako galeren ondoriozkoak, lortutako irabazien zenbatekoa gainditzen dutenak.

   Loteria eta apustu jakin batzuen gaineko karga berezia aplikatzen den jokoetan gertatzen diren galerak ez dira inolaz ere konputatuko. Beraz, ondoko jokoetako galerak ez dira konputatu behar:

   - Estatuko Loteria eta Apustuen Estatu Sozietateak edo autonomia erkidegoetako organo edo erakundeek antolatutako loteriak eta apustuak.
   - Espainiako Gurutze Gorriak antolatutako zozketak.
   - Espainiako Itsuen Erakundeari baimendutako jokoak.
   - Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko beste estatu batzuetan irabazteko asmorik gabe gizarte edo laguntza lanetan ari diren erakunde publikoek edo entitateek antolatzen dituzten loteriak, apustuak eta zozketak, baldin eta antolatzaileen helburuak aurreko puntuetan azaldutako erakundeenak bezalakoak badira.

f) Ondare-elementuak eskualdatzearen ondoriozkoak, eskualdatzaileak atzera eskuratzen baditu eskualdatu eta urtebete pasatu baino lehen. Ondare-galera hori ondare-elementuaren hurrengo eskualdaketa gertatzen denean integratuko da. Ondorioz, elementua behin betiko eskualdatuta lortutako ondare-galera geroratuko da. Integrazioa egiteko errentak aurrezkiaren zerga-oinarrian integratzeko eta konpentsatzeko erregelak aplikatu behar dira (Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 66. artikulua).

g) Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko maiatzaren 15ean finantza-tresnen merkatuez emandako 2014/65/EB Zuzentarauan azaldutako bigarren mailako balore merkatu ofizialetako batean negoziatzeko onartutako balore edo partaidetzen

eskualdaketen ondoriozkoak, baldin eta zergadunak balore homogeneoak eskuratu baditu eskualdaketa gertatu aurreko edo ondoko bi hiletan.

h) Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko maiatzaren 15ean finantza-tresnen merkatuez emandako 2014/65/EB Zuzentarauan azaldutako bigarren mailako balore merkatu ofizialetan negoziatzeko onartu ez diren balore edo partaidetzen eskualdaketen ondoriozkoak, baldin eta zergadunak balore homogeneoak eskuratu baditu eskualdaketa gertatu aurreko edo ondoko urtean.

Zergari buruzko Foru Arauan ezarri da aurreko g) eta h) letretan azaldutako kasuetan zergadunaren ondarean mantentzen diren balore edo partaidetzak eskualdatu ahala integratuko direla ondare-galerak.

i) Kooperatibetako bazkideei egozten zaizkien sozietatearen galerak.

3. ONDARE-IRABAZIAK ETA ONDARE-GALERAK KALKULATZEKO ARAU OROKORRAK

3.1. ARAUBIDE OROKORRA

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 44. artikuluan ondareko irabaziak eta galerak nola kalkulatu behar diren ezarri da, oro har:

a) Orokorrean, kostu bidezko zein kosturik gabeko eskualdaketetan, ondare-irabazia edo ondare-galera kalkulatzeko ondare-elementuen eskuraketa-balio eguneratutik eskualdaketa-balioa kendu behar da.

b) Gainerako kasuetan ondare-elementuen merkatuko balioa (edo zati proportzionalena).

Eskualdatutako ondare-elementuan hobekuntzarik egin bada, bakoitzari eskualdaketa-balioan dagokion zatia kalkulatu behar da.

Ondareko irabaziak edo galerak: zenbatekoa	
Oro har	Eskualdaketa-balioa – Eskuraketa-balio eguneratua
Gainerako kasuetan	Ondare-elementuen merkatuko balioa

Aurreko bi letretan ezarritakoa lau kasutan banakatu daiteke:

- Kostu bidezko eskualdaketak.
- Kostu gabeko eskualdaketak.
- Zergadunak ondare-elementuak jasotzea (eragiketa Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren kargapean ez dagoenean).
- Zergadunaren ondaretik elementuak irtetea inolako konpentsaziorik gabe (salbuespenak: galtzea, frogatuz gero, eta ezbeharrak).

Kostu bidezko eskualdaketak

Aurreko a) letran ezarritakoaren arabera, ondarean gertatutako irabaziaren edo galeraren zenbatekoa kalkulatzeko zergadunak eskualdatutako ondare-elementuaren eskuraketa-balio eguneratua kendu behar da eskualdaketa-baliotik.

Ondareko irabazia / galera = Eskualdaketa-balioa – Eskuraketa-balio eguneratua

Beraz, zehatz-mehatz finkatu behar da zer den eskualdaketa-balioa eta zer eskuraketa-balio eguneratua.

Eskualdaketa-balioa:

Zenbateko hau kalkulatzeko ondoko kopuruen arteko kenketa egin behar da:

a) Besterentzearen benetako zenbatekoa.

b) Eskualdaketaren gastuak eta zergak, eskualdatzaileak ordaindutako korrituak zenbatu gabe.

Kalkulu honetarako, besterentze-balioaren benetako zenbatekoa ordaindutakoa da, baldin eta merkatuko ohiko balioa baino gutxiago ez bada (halakoetan merkatuko balioa hartzen da aintzat).

Eskuraketa-balio eguneratua:

Zenbateko hau kalkulatzeko eskualdatutako ondare-elementuaren eskuraketa-balioa egunerapen-koefiziente jakin batez biderkatu behar da. Onetsitako koefizienteak taula batean biltzen dira, eta kasu bakoitzeko koefizientea ezartzeko batez ere ondare-elementua eskuratu zenetik kontsumo prezioen indizeak izan duen bilakaera eta eskualdaketa gertatzen den ekitaldian ustez izango duena hartzen dira kontuan.

Eskuraketa-balio eguneratua = Eskuraketa-balioa x Egunerapen-koefizientea

Eskualdaketa-balioa kalkulatzeko ondokoak batu behar dira:

a) Ondasuna eskuratzeko benetan ordaindutako zenbatekoa. Eskualdatutako ondare-elementua kostu gabe eskuratu bazen, Zergari buruzko Foru Arauak ezarri du eskuraketaren benetako zenbatekoa kalkulatzeko Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arauak aplikatu behar direla.

b) Eskuratutako ondasunetan egindako inbertsioen eta hobekuntzen zenbatekoa.

c) Eskuraketari dagozkion gastuak eta zergak (eskualdatzaileak ordaindutako korrituak ez). Besteak beste:

   - Fede-emaile publikoak eragindako gastuak.
   - Erregistroko gastuak.

- Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga.
- Balio Erantsiaren gaineko Zerga, jasandako BEZ gisa kengarria izan ezean.

  Hiriko Lurren Balioaren Gehikuntzaren gaineko Zergari dagokionez hauxe ezarri du Ogasun Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibideak 8.7 puntuan: "*Ondasun higiezin baten eskuratzaileak Hiri Lurren Balioaren Gehikuntzaren gaineko Zergaren zioz ordaindu behar duen kopurua ez da hartuko eskuraketa-balio handiagotzat, eskriturako klausuletan prezioaren osagai diren kontzeptuetako bat dela berariaz adierazi ezean.*"

Batura honetatik arauak aplikatuta egindako amortizazioen zenbatekoa kendu behar da (besterik ezean, gutxieneko amortizazioa konputatu behar da). Kontuan hartu behar da amortizazioak ondoko kasuetan soilik egiten direla: zergadunak errentamenduaren bidez lortzen dituenean kapital higiezinaren etekinak eta ondasun batzuk jarduera ekonomikoren bati lotuta daudenean.

Gainera, gutxieneko amortizaziotzat kopuru hau hartuko da: ondare-elementu bakoitzari Sozietateen gaineko Zergaren arautegian ezarritako gehieneko epealdiari dagokion ehunekoa (edo ehuneko finkoa, kasuan kasukoa) aplikatzearen emaitzako kopurua.

Kengarriak dira higiezina eta berarekin batera lagatako gainerako ondasunak amortizatzeko erabiltzen diren kopuruak, baldin eta benetako baliogalerari badagozkio. Ondoko kasuetan gertatzen da:

a) Higiezinen kasuan, urtean-urtean ordaindutako eskuraketa-kostuaren gainean %3 aplikatzearen emaitzako kopurua gainditzen ez badute (eskuraketa-kostuan ez da sartzen lurzoruaren balioa). Lurzoruaren balioaren berri jakin ezean, ordaindutako eskuraketa-balioa lurzoruaren eta eraikuntzaren urteko katastro-balioen artean hainbanatuz kalkulatuko da.

b) Ondasun higigarriak, urtebete baino aldi luzeagoan erabil daitezkeenak, higiezinarekin batera lagatzen direnean, baldin eta urtean ordaindutakoa ez bada eskuraketa-kostuei Sozietateen gaineko Zergaren araudian aipatzen diren gehieneko amortizazioaldietako gutxieneko koefizienteak aplikatzearen emaitzako zenbatekoa baino gehiago.

c) Erabiltzeko edo gozatzeko eskubide errealen edo ahalmenen titulartasuna eskualdatzen denean, amortizazioaren zenbatekoa honela kalkulatu behar da:

   - Eskubideak edo ahalmenak indarraldia ezarrita badauka, eragiketa hau egin behar da amortizazioa kalkulatzeko: eskubidea edo ahalmena eskuratzeko kostua indarraldiko urteen kopuruaz zatitu.
   - Eskubidea edo ahalmena bizi artekoa bada, amortizazioa kalkulatzeko ordaindutako eskuraketa-kostuari %3ko ehunekoa aplikatu behar zaio.

2024an egindako eskualdaketen kasuan, aurrean azaldu den bezala kalkulatutako eskuraketa-balioa eguneratu behar da, eta horretarako balioaren osagaiei ondoko taulako koefizienteak aplikatu behar zaizkie:

2024ko ekitaldian egindako eskualdaketeiaplikatu beharreko eguneratze-koefizienteak			
Eskuraketaren ekitaldia	Koefizientea	Eskuraketaren ekitaldia	Koefizientea
1994 eta aurrekoak	1,945	2009	1,366
1995	2,066	2010	1,344
1996	1,989	2011	1,303
1997	1,945	2012	1,274
1998	1,902	2013	1,254
1999	1,850	2014	1,252
2000	1,787	2015	1,252
2001	1,721	2016	1,252
2002	1,660	2017	1,228
2003	1,614	2018	1,208
2004	1,567	2019	1,197
2005	1,517	2020	1,197
2006	1,467	2021	1,161
2007	1,426	2022	1,074
2008	1,370	2023	1,036
		2024	1,000

Koefizienteak hauei aplikatu behar zaizkie:

a) Osagai positiboei, ordaindu diren urtea kontuan edukita.

b) Amortizazioei, urtearen arabera.

Gainera, gogoan eduki behar da *inter vivos* egintzen ondoriozko kostu bidezko eskualdaketek salbuetsi edo tributazio efektiborik gabeko eskuraketa batetik badatoz, sortzen dituzten ondare-galerak ez direla kontuan hartzen Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ordainketarako.

Kostu gabeko eskualdaketak

Atal honetan *inter vivos* egintzen ondoriozko kostu gabeko eskualdaketak soilik aipatuko ditugu; izan ere, lehen esan dugun bezala, zergadunaren heriotza dela eta gertatzen diren kostu gabeko eskualdaketek ez dute sortzen ondare-aldakuntzarik, ez irabazirik, ez galerarik.

Ondarean izan den aldakuntzaren kalkulua dela eta, kostu gabeko eskualdaketetarako ezarritako guztia aplika daiteke, kontuan edukita: eskualdaketa-balioaren benetako zenbatekoa kalkulatzeko Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren ordainketarako arauak aplikatu behar dira.

Honako hau hartu behar da kontuan: Foru arau honetako 41. artikuluko 2. paragrafoaren b) letran aipatzen diren kostu gabeko eskuraketetan, alegia, eraginkortasuna unean bertan duten oinordetza-tituluen bidezko kostu gabeko eskualdaketetan, eskuraketa-balioa, hurrengo eskualdaketetarako, dohaintza-emaileak aktibo horiek dohaintza-hartzaileari ematean duten balioa izango da, dohaintza-hartzaileak aktiboak dohaintza-emailea hil aurretik eskualdatu ezean. Izan ere, hala gertatzen bada, dohaintza-hartzailea dohaintza-emailearen lekuan subrogatuko da aktibo horien eskuraketa-balio eta -datei dagokienez, eta azken horrek eraginkortasuna unean bertan duen oinordetza-itunaren aurretik zituen balio eta datak atxikiko ditu.

Ogasun Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibideak 8.8.2 puntuan, zehazten du, *"Eskuraketa bat ez bada aitortzen oinordekotzen eta dohaintzen gaineko zergan preskripzio-aldiaren barruan, kontuan eduki beharreko benetako balioa ondasunek zerga hori sortzen den egunean merkatuan duten balioa da."*

<table>
<tr><th colspan="2">Ondare-irabazia / ondare-galera</th></tr>
<tr><td colspan="2">Eskualdaketa-balioa – Eskuraketa-balio eguneratua</td></tr>
<tr><th colspan="2">Eskualdaketa-balioa</th></tr>
<tr><td>Kostu bidezko eskualdaketak</td><td>Kostu gabeko eskualdaketak</td></tr>
<tr><td>Besterentzearen benetako zenbatekoa – Eskualdaketari dagozkion gastuak – Eskualdaketari dagozkion zergak</td><td>Balioa, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arauak aplikatuta – Eskualdaketari dagozkion gastuak– Eskualdaketari dagozkion zergak</td></tr>
</table>

Eskuraketa-balioa	
Kostu bidezko eskuraketak	Kostu gabeko eskuraketak
Eskuraketaren benetako zenbatekoa + Inbertsioen zenbatekoa + Hobekuntzen zenbatekoa + Eskuraketari dagozkion gastuak + Eskuraketari dagozkion zergak – Arauak aplikatuta egindako amortizazioak	Balioa, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arauak aplikatuta + Inbertsioen zenbatekoa + Hobekuntzen zenbatekoa + Eskuraketari dagozkion gastuak + Eskuraketari dagozkion zergak – Arauak aplikatuta egindako amortizazioak
Eskuraketa-balio eguneratua	
Kostu bidezko eskuraketak	Kostu gabeko eskuraketak
(Eskuraketaren benetako zenbatekoa)$_t$ x EK$_t$ + (Inbertsioen zenbatekoa)$_t$ x EK$_t$ + (Hobekuntzen zenbatekoa)$_t$ x EK$_t$ + (Eskuraketari dagozkion gastuak)$_t$ x EK$_t$ + (Eskuraketari dagozkion zergak)$_t$ x EK$_t$ – $\sum$ [(Arauak aplikatuta egindako amortizazioak)$_t$ x EK$_t$]	(Balioa, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arauak aplikatuta)$_t$ x EK$_t$ + (Inbertsioen zenbatekoa)t x EK$_t$ + (Hobekuntzen zenbatekoa)t x EK$_t$ + (Eskuraketari dagozkion gastuak)t x EK$_t$ + (Eskuraketari dagozkion zergak)t x EK$_t$ – $\sum$[(Arauak aplikatuta egindako amortizazioak)t x EK$_t$]
Ondare-irabazia	
Eskualdaketa-balioa – Eskuraketa-balio eguneratua $>$ 0	
Ondare-galera	
Eskualdaketa-balioa – Eskuraketa-balio eguneratua $<$ 0	

Zergadunak ondare-elementuak jasotzea (eragiketa oinordetza eta dohaintzen gaineko zergaren kargapean ez dagoenean)

Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren kargapean ez dagoen zergadunaren ondarean elementuak sartzea hark inolako kontraprestaziorik eman gabe; adibideak: gauzak aurkitzea, salbuetsita ez dauden sariak eta jokoan irabazten diren kopuruak.

Merkatuko balioa hartuko da kontuan, eskudirua sartuz gero, haren zenbatekoa integratu behar da zerga-oinarrian.

Zergadunaren ondaretik elementuak irtetea inolako konpentsaziorik gabe (salbuespenak: galtzea, frogatuz gero, eta ezbeharrak)

Kostu gabeko eskualdaketak ez beste eragiketa batzuen bitartez ondaretik elementuak irtetea ez kontraprestaziorik ez kalte-ordainik jaso gabe. Elementuaren balorazioa merkatuko balioa da (berarena edo zati proportzionalena).

3.2. ARAUBIDE IRAGANKORRA

Zergari buruzko Foru Arauko lehenengo xedapen iragankorrean araubide iragankorra ezarri da 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratu eta jarduera ekonomiko bati lotuta ez dauden ondare-elementuen eskualdaketek sortzen dituzten ondare-irabazietarako.

Erregela nagusia

Ondarean gertatutako irabazia edo galera kalkulatzeko erregela hauek aplikatuko dira:

1. Eskualdaketa-balioaren eta eskuraketa-balio eguneratuaren arteko diferentzia kalkulatu behar da:
   a) Emaitza negatiboa bada, ondare-galera da.

      Eskualdaketa-balioa (EIB) – Eskuraketa-balio eguneratua (ErBE) $<$ 0 = ondare-galera. Ez da aplikatu behar araubide iragankorra.

   b) Emaitza positiboa bada, ondare-irabazia gertatu da. Zenbateko horretan bi zati bereiztu behar dira: alde batetik 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen lortutako ondare-irabazia eta beste batetik egun horretatik aurrera lortutakoa.

      Eskualdaketa-balioa (EIB) – Eskuraketa-balio eguneratua (ErBE) $>$ 0 = ondare-irabazia (OI) $\longrightarrow$ Araubide iragankorra aplikatu behar da.

2. Aurrean aipatutako ondare-irabaziaren zati bakoitzaren zenbatekoa kalkulatu behar da:
   a) 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen lortutako ondare-irabazia. Elementua eskuratu zenetik 2006ko abenduaren 31ra arte (biak barne) pasatutako egunen kopuruaren proportziozko ondare-irabaziaren zatia da, erreferentzia elementua zergadunaren ondarean guztira egon den egunen kopurua dela.

      2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako ondare-irabaziaren zatia (OI_{06}):

      $$\text{Ondare-irabazia (OI)} \times \frac{\text{Eskuraketa egunetik 2006/12/31ra arte pasatutako egunak}}{\text{Eskuraketatik eskualdaketara arte pasatutako egunak, guztira}}$$

   b) 2007ko urtarrilaren 1etik aurrera sortutako ondare-irabazia. 2007ko urtarrilaren 1etik eskualdaketa egunera arte (biak barne) pasatutako egunen kopuruaren proportziozko ondare-irabaziaren zatia da, erreferentzia elementua zergadunaren ondarean guztira egon den egunen kopurua dela.

      2007ko urtarrilaren 1etik aurrera sortutako ondare-irabaziaren zatia ($OI_{07/24}$)

      $$\text{Ondare-irabazia (OI)} \times \frac{\text{2007/01/01etik eskualdatu arte pasatutako egunak}}{\text{Eskuraketatik eskualdaketara arte pasatutako egunak, guztira}}$$

   2007ko urtarrilaren 1a baino lehen lortutako ondare-irabaziaren zatiari hurrengo puntuan azalduko den murrizketa aplikatu behar zaio, kasuan kasuko abatimendu-koefizientea aplikatuta.

3. Murrizketa aplikatu behar zaio 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen lortutako ondare-irabaziaren zatiari.

   Ondarean egon den aldia (t). Murrizketa aplikatzeko, elementua zergadunaren ondarean egon den aldia hauxe izango da: elementua eskuratu zenetik 1996ko abenduaren 31ra arte pasatutako urteak, goitik biribilduta.

Harpidetza-eskubideen kasuan, iraunalditzat hartuko da jatorri duten baloreei dagokiena.

Eskualdatutako ondare-elementu batean hobekuntzarik egin bada, hura zergadunaren ondarean egondako aldia hauxe da: hobekuntza egin zenetik 1996ko abenduaren 31ra arte pasatutako urteak, goitik biribilduta.

a) Eskualdatutako ondare-elementuak ondasun higiezinak, haien gaineko eskubideak edo (2015eko urriaren 23ko 4/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartu zen) Baloreen Merkatuari buruzko Legearen Testu Bateginеko 314. artikuluan aipatutako entitateen baloreak badira —kanpoan utzita higiezinen merkatutan inbertitzeko sozietate edo funtsen kapital sozialaren edo ondarearen akzio edo partaidetzak—, murrizketa %11,11 izango da, urte kopurua bi baino handiagoa den urte bakoitzeko.

   Ondare-irabazi murriztua (OIM_{06}) = OI_{06} – (t -2) x 0,1111 x OI_{06}

   Elementua ondarean egon den aldia, murrizketarako zehaztu den bezala, 10 urtetik gorakoa bada, 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako ondare-irabaziaren zatia ez dago Zergaren kargapean.

b) Eskualdatutako ondare-elementuak Europako Parlamentuaren eta 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 erakundeen funts propioetan parte hartzea adierazten dutenak), kanpoan utzita ondasun higigarri zein higiezinetan inbertitzen dituzten sozietateen kapitalaren erakusgarri diren akzioak, murrizketa %25ekoa izango da bitik gorako iraupen-urte bakoitzeko.

   Ondare-irabazi murriztua (OIM_{06}) = OI_{06} – (t -2) x 0,25 x OI_{06}

   Elementua ondarean egon den aldia, murrizketarako zehaztu den bezala, 5 urtetik gorakoa bada, 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako ondare-irabaziaren zatia ez dago Zergaren kargapean.

c) Gainerako ondare-irabazien zenbatekoa %14,28 murriztuko da elementua ondarean egon den bitik gorako urte bakoitzeko.

   Ondare-irabazi murriztua (OIM_{06}) = OI_{06} – (t -2) x 0,1428 x OI_{06}

   Elementua ondarean egon den aldia, murrizketarako zehaztu den bezala, 8 urtetik gorakoa bada, 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako ondare-irabaziaren zatia ez dago Zergaren kargapean.

Aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu beharreko ondare-irabazia
Ondare-irabazi murriztua + 2007/01/01etik aurrera sortutako ondare-irabaziaren zatia (OIM_{06})+ ($OI_{07/24}$)

<table>
<tr><th colspan="2">Araubide orokorra</th></tr>
<tr><td rowspan="2">EIB – ErBE</td><td>Ondare-galera: EIB – ErBE $<$ 0 $\longrightarrow$ Araubide iragankorra ezin da aplikatu.</td></tr>
<tr><td>Ondare-irabazia: EIB – ErBE $>$ 0 $\longrightarrow$ Araubide iragankorra aplikatu behar da.</td></tr>
<tr><th colspan="2">Ondare-irabaziaren zatien kalkulua</th></tr>
<tr><td colspan="2">2007/01/01etik aurrera sortutako ondare-irabaziaren zatia ($OI_{07/24}$)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Ondare-irabazia (OI) x $\frac{\text{2007/01/01etik eskualdaketa-egunera arte pasatutako egunak}}{\text{Eskuraketatik eskualdaketara arte pasatutako egunak, guztira}}$</td></tr>
<tr><td colspan="2">2007/01/01baino lehen sortutako ondare-irabaziaren zatia</td></tr>
<tr><td colspan="2">Ondare-irabazia (OI) x $\frac{\text{Eskuraketa egunetik 2006/12/31ra arte pasatutako egunak}}{\text{Eskuraketatik eskualdaketara arte pasatutako egunak, guztira}}$</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Ondare-irabazi murriztua (OIM_{06})</td><td>Eskualdatutako ondare-elementua ondasun higiezina da, edo ondasun higiezin baten gaineko eskubidea edo 4/2015 Legegintzako Errege Dekretuko 314. artikuluan ezarritako erakundeetako baten balorea (higiezinetako inbertsio sozietateen akzioak eta partaidetzak izan ezik).
OI_{06} – (t – 2) x 0,1111 x OI_{06}
Ondarean 10 urte baino gehiago egon bada, irabazia ez dago kargapean.</td></tr>
<tr><td>Eskualdatutako ondare-elementua negoziaziorako onartutako akzioa da (higigarri eta higiezinetako inbertsio-sozietateen akzioak izan ezik).
OI_{06} – (t – 2) x 0,25 x OI_{06}
Ondarean 5 urte baino gehiago egon bada, irabazia ez dago kargapean.</td></tr>
<tr><td>Gainerako ondare-elementuak.
OI_{06} – (t – 2) x 0,1428 x OI_{06}
Ondarean 8 urte baino gehiago egon bada, irabazia ez dago kargapean.</td></tr>
<tr><th colspan="2">Aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu beharreko ondare-irabazia, guztira</th></tr>
<tr><td colspan="2">OIM_{06} + $OI_{07/24}$</td></tr>
</table>

Eskualdatutako ondare-elementuan hobekuntzarik egin bada, araubide iragankor hau aplikatzeko bakoitzari besterentze-balioan dagokion zatia kalkulatu behar da.

Gainera, araubide hau ez zaie aplikatuko zergadunaren jarduera ekonomiko bati lotuta egon diren ondare-elementuei, jardueraren titulartasuna aldatzen denean.

Arau berezia

Arau hau ondokoei soilik aplikatuko zaie:

a) Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko maiatzaren 15ean finantza-tresnen merkatuez emandako 2014/65/EB Zuzentarauan araupetutako balore-merkatuetan negoziatzeko onartutako tituluak, sozietate edo erakundeen funts propioetako partaidetzaren ordezkari direnak eta 2006ko abenduaren 31n negoziaziorako onartuta egon direnak.

b) Inbertsio kolektiboko erakundeen kapitalaren edo ondarearen akzioak edo partaidetzak.

Ondarean gertatutako irabazia edo galera kalkulatzeko erregela hauek aplikatuko dira:

1. Eskualdaketa-balioaren eta eskuraketa-balio eguneratuaren arteko diferentzia kalkulatu behar da:

   a) Emaitza negatiboa bada, ondare-galera da.

      Eskualdaketa-balioa (EIB) – Eskuraketa-balio eguneratua (ErBE) $<$ 0 = ondare-galera. Ez da aplikatu behar araubide iragankorra.

   b) Emaitza positiboa bada, ondare-irabazia gertatu da. Zenbateko horretan bi zati bereiztu behar dira: alde batetik 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen lortutako ondare-irabazia eta beste batetik egun horretatik aurrera lortutakoa.

      Eskualdaketa-balioa (EIB) – Eskuraketa-balio eguneratua (ErBE) $>$ 0 = ondare-irabazia (OI) ⟶ Araubide iragankorra aplikatu.

2. Aurrean aipatutako ondare-irabaziaren zati bakoitzaren zenbatekoa kalkulatu behar da.

   a) Balore, akzio edo partaidetzen eskualdaketa-balioa Ondarearen gaineko Zergaren 2006ko aitorpenerako ezarritako balioa edo gehiago bada, 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako ondare-irabazia hauxe da: eskualdaketa-baliotzat balore, akzio edo partaidetzei Ondarearen gaineko Zergaren 2006ko ordainketan dagokien kopurua hartuta sortzen den zenbatekoa. Beraz, bi gauza gerta daitezke:

      - 2006ko ondare-balioa (OB_{06}) eskuraketa-balio eguneratua baino gehiago da:

         · 2006ko ondare-balioaren eta eskuraketa-balio eguneratuaren arteko diferentzia 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako ondare-irabazia da; beraz, abatimendu-koefizienteak aplikatuta murriztu behar da.

           2006ko ondare-balioa – Eskuraketa-balio eguneratua ⟶ 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako ondare-irabazia (OI_{06}).

         · Eskualdaketa-balioaren eta 2006ko ondare-balioaren arteko diferentzia 2007ko urtarrilaren 1etik aurrera sortutako ondare-irabazia da.

Eskualdaketa-balioa – 2006ko ondare-balioa ⟶ 2007ko urtarrilaren 1etik aurrera sortutako ondare-irabazia ($OI_{07/24}$).

- 2006ko ondare-balioa eskuraketa-balio eguneratua da, edo gutxiago. Honelako kasuetan ondare-irabazi osoa hartu behar da 2007ko urtarrilaren 1etik aurrera sortutzat; beraz, ezin da aplikatu murrizketarik.

b) Balore, akzio edo partaidetzen eskualdaketa-balioa Ondarearen gaineko Zergaren 2006ko aitorpenerako ezarritakoa baino gutxiago da. Ondare-irabazi osoa hartu behar da 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutzat; beraz, murrizketa aplika daiteke.

3. Murrizketa aplikatu behar zaio 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen lortutako ondare-irabaziaren zatiari.

   Murrizketa-koefiziente hauek aplikatu behar dira:

   a) Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko maiatzaren 15ean emandako 2014/65/EB Zuzentarauan azaldutako bigarren mailako balore-merkatu ofizialetako batean negoziatzeko onartutako sozietate edo erakundeen funts propioetako akzioen edo partaidetzen eskualdaketen ondoriozko irabaziei %25eko murrizketa ondarean egondako bitik gorako urte bakoitzeko.

   b) Inbertsio kolektiboko erakundeen akzioek edo partaidetzek sortzen dituztenei %14,28ko murrizketa ondarean egondako bitik gorako urte bakoitzeko.

   Bi kasu hauetan soilik aplika daiteke:

   a) Eskualdaketa-balioa 2006ko ondare-balioa baino gehiago da eta, gainera, ondare-balio hau eskuraketa-balio eguneratua baino gehiago da.

      OI_{06} = 2006ko ondare-balioa – Eskuraketa-balio eguneratua

      Ondare-irabazi murriztua (OIM_{06}):

      - Sozietate edo erakundeen funts propioetako akzioak edo partaidetzak:

        $OIM_{06} = OI_{06} – (t -2) \times 0,25 \times OI_{06}$

        Elementua ondarean egon den aldia, murrizketarako zehaztu den bezala, 5 urtetik gorakoa bada, 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako ondare-irabaziaren zatia ez dago Zergaren kargapean.

      - Inbertsio kolektiboko erakundeen akzioak edo partaidetzak:

        $OIM_{06} = OI_{06} – (t -2) \times 0,1428 \times OI_{06}$

        Elementua ondarean egon den aldia, murrizketarako zehaztu den bezala, 8 urtetik gorakoa bada, 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako ondare-irabaziaren zatia ez dago Zergaren kargapean.

Aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu beharreko ondare-irabazia
Ondare-irabazi murriztua + 2007/01/01etik aurrera sortutako ondare-irabaziaren zatia

b) Eskualdaketa-balioa 2006ko ondare-balioa baino gutxiago da. Kasu honetan:

Ondare irabazia = 2007/01/01 baino lehen sortutako ondare-irabazia

Ondare-irabazi murriztua (OIM_{06}):

- Sozietate edo erakundeen funts propioetako akzioak edo partaidetzak:

  $OIM_{06} = OI - (t - 2) \times 0{,}25 \times OI$

  Elementua ondarean egon den aldia, murrizketarako zehaztu den bezala, 5 urtetik gorakoa bada, 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako ondare-irabazi osoa ez dago Zergaren kargapean.

- Inbertsio kolektiboko erakundeen akzioak edo partaidetzak:

  $OIM_{06} = OI - (t - 2) \times 0{,}1428 \times OI$

  Elementua ondarean egon den aldia, murrizketarako zehaztu den bezala, 8 urtetik gorakoa bada, 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako ondare-irabazia osoa ez dago Zergaren kargapean.

Aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu beharreko ondare-irabazia
Ondare-irabazi murriztua

Ondarearen gaineko Zergaren 2006ko ordainketarako ezarritako balioa:

a) Sozietate eta erakundeen funts propioetako akzio eta partaidetzak, bigarren mailako merkatuetan negoziatzen direnak: 2006ko laugarren hiruhilekoko batez besteko kotizazioa.

b) Inbertsio kolektiboko erakundeen sozietate-kapitaleko edo ondare-funtseko akzioak eta partaidetzak: 2006ko abenduaren 31ko likidazio-balioa.

<table>
<tr><th colspan="4">Arau berezia</th></tr>
<tr><td rowspan="2">EIB – ErBE</td><td colspan="3">Ondare-galera: EIB – ErBE $<$ 0 $\longrightarrow$ Araubide iragankorra ezin da aplikatu.</td></tr>
<tr><td colspan="3">Ondare-irabazia: EIB – ErBE $>$ 0 $\longrightarrow$ Araubide iragankorra aplikatu.</td></tr>
<tr><th colspan="4">Ondare-irabaziaren zatien kalkulua</th></tr>
<tr><td rowspan="9">EIB $>$ OB_{06}</td><td rowspan="5">OB_{06} $>$ ErBE</td><td colspan="2">2007/01/01 baino lehen sortutako ondare-irabazia</td></tr>
<tr><td colspan="2">$OI_{06} = OB_{06} – ErBE$</td></tr>
<tr><td rowspan="2">OIM_{06}</td><td>Negoziatzeko onartutako akzioak eta partaidetzak:
$OI_{06} – (t – 2) \times 0,25 \times OI_{06}$
Ondarean 5 urte baino gehiago egon bada, irabazia ez dago kargapean.</td></tr>
<tr><td>Inbertsio kolektiboko erakundeen akzioak eta partaidetzak:
$OI_{06} – (t – 2) \times 0,1428 \times OI_{06}$
Ondarean 8 urte baino gehiago egon bada, irabazia ez dago kargapean.</td></tr>
<tr><td colspan="2">2007/01/01etik aurrera sortutako ondare-irabazia</td></tr>
<tr><td colspan="2">$OI_{07/24} = EIB – OB_{06}$</td></tr>
<tr><td colspan="2">Aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu beharreko ondare-irabazia</td></tr>
<tr><td colspan="2">$OIM_{06} + OI_{07/24}$</td></tr>
<tr><td rowspan="4">OB_{06} $\leqslant$ ErBE</td><td colspan="2">2007/01/01 baino lehen sortutako ondare-irabazia</td></tr>
<tr><td colspan="2">$OI_{06} = OB_{06} – ErBE \leqslant 0$
Ez da gertatu ondare-irabazirik 2007/01/01 baino lehen. Ezin da aplikatu murrizketa.</td></tr>
<tr><td colspan="2">2007/01/01etik aurrera sortutako ondare-irabazia</td></tr>
<tr><td colspan="2">Ondare-irabazi osoa gertatu da 2007/01/01 etik aurrera.
$OI_{07/24} = OI = EIB – ErBE$</td></tr>
<tr><td rowspan="2"></td><td colspan="2">Aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu beharreko ondare-irabazia</td></tr>
<tr><td colspan="2">$OI_{07/24} = OI = EIB – ErBE$</td></tr>
</table>

<table>
<tr><td rowspan="4">EIB $<$ OB_{06}</td><td colspan="2">Ondare-irabazi osoa sortu da 2007/01/01 baino lehen.</td></tr>
<tr><td rowspan="2">OIM_{06}</td><td>Negoziatzeko onartutako akzioak eta partaidetzak:
OI – (t – 2) x 0,25 x OI = OIM
Ondarean 5 urte baino gehiago egon bada, irabazia ez dago kargapean.</td></tr>
<tr><td>Inbertsio kolektiboko erakundeen akzioak eta partaidetzak:
OI – (t – 2) x 0,1428 x OI = OIM
Ondarean 8 urte baino gehiago egon bada, irabazia ez dago kargapean.</td></tr>
<tr><td colspan="2">Aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu beharreko ondare-irabazia</td></tr>
<tr><td colspan="2">OIM_{06}</td></tr>
</table>

1. ADIBIDEA:

1989ko uztailaren 1ean XX jaunak higiezin bat erosi zuen; eskuraketa-balioa 50.000 eurokoa izan zen guztira. 2024ko urriaren 1ean saldu egin zuen eta eskualdaketa-balioa 275.000 eurokoa izan zen guztira.

EBAZPENA:

Nola kalkulatu zenbat egun igaro diren

- 1989/07/01etik 2024/09/30era era arteko egunak, biak barne: 12.876
- 1989/07/01etik 2006/12/31ra arteko egunak, biak barne: 6.393
- 2007/01/01etik 2024/09/30era arteko egunak, biak barne: 6.483

Ondare-irabaziaren kalkulua

Ondare-irabazia = Eskualdaketa-balioa – Eskuraketa-balio eguneratua = 275.000 – 50.000 x 1,945 = 275.000 – 97.250 = 177.750 €

- 2007/01/01 baino lehen sortutako ondare-irabazia:

  OI_{06}= (6.393 / 12.876) x 177.750 = 88.253,79 €

  Ondare-irabaziaren zati honi araubide iragankorrean ezarritako murrizketa aplikatu behar zaio:

  OIM_{06} = OI_{06} – (t -2) x 0,1111 x OI_{06} = 88.253,79 – (8 – 2) x 0,1111 x 88.253,79 = 29.243,81 €
- 2007/01/01etik aurrera sortutako ondare-irabazia:

  $OI_{07/24}$ = (6.483 / 12.876) x 177.500= 89.496,21 €

Aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu beharreko ondare-irabazia, guztira: 29.423,81 + 89.496,21 = 118.920,03 €

2. ADIBIDEA:

1992ko uztailaren 1ean AA andreak BBSA sozietatearen 2.000 akzio erosi zituen; akzioen burtsako kotizazioa %105 zen eta balio izendatua 20 euro. 2024ko urriaren 1ean akzio guztiak saldu zituen, kotizazioa %220ekoa zela.

Kalkulatu eskualdaketaren ondare-irabazia edo -galera, baldin eta 2006ko azken hiruhilekoko batez besteko kotizazioa hau bada:

a) %210.

b) %160.

EBAZPENA:

Balio izendatua = 20 €

Eskuraketa-balioa = 20 x 1,05 x 2.000 = 42.000 €

Eskualdaketa-balioa = 20 x 2,20 x 2.000 = 88.000 €

Ondare-irabaziaren kalkulua

Ondare-irabazia = Eskualdaketa-balioa – Eskuraketa-balio eguneratua = 88.000 – 42.000 x 1,945 = 88.000 – 81-690 = 6.310 €

a) 2006ko azken hiruhilekoko batez besteko kotizazioa %210koa bada

   2006ko ondare-balioa = 20 x 2,10 x 2.000 = 84.000 €

   - 2007/01/01 baino lehen sortutako ondare-irabazia:
     OI_{06} = 2006ko ondare-balioa – Eskuraketa-balio eguneratua = 84.000 – 81.690 = 2.310 €

     Ondare-irabaziaren zati honi araubide iragankorrean ezarritako murrizketa aplikatu behar zaio:

     $OBM_{06} = OI_{06} – (t – 2) \times 0,25 \times OI_{06} = 2.310 – 3 \times 0,25 \times 2.310 = 577,50$ €

   - 2007/01/01etik aurrera sortutako ondare-irabazia:

     $OI_{07/24}$ = EIB – OB_{06} = 88.000 – 84.000 = 4.000 €

Aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu beharreko ondare-irabazia, guztira: 577,50 + 4.000 = 4.577,50 €

b) 2006ko azken hiruhilekoko batez besteko kotizazioa %160koa bada

2006ko ondare-balioa = 20 x 1,6 x 2.000 = 64.000 €

- 2007/01/01 baino lehen sortutako ondare-irabazia:
  2006ko ondare-balioa = 64.000 € < Eskuraketa-balio eguneratua = 81.690 €.
  2007ko urtarrilaren 1a baino lehen ez da sortu ondare-irabazirik.
- 2007/01/01etik aurrera sortutako ondare-irabazia:

  Ondare-irabazi osoa sortu da 2007/01/01az gero.

  $OI_{07/24}$ = 6.310 €

Aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu beharreko ondare-irabazia, guztira: 6.310 €

1. oharra: Ebazpen aritmetiko hutsa

OI_{06} = 64.000 – 81.690 = - 17.690 €

Ondorioz ez da aplikatu behar murrizketa-koefizienterik:

$OI_{07/24}$ = 88.000 – 64.000 = 24.000 €

Aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu beharreko ondare-irabazia: 24.000 – 17.690 = 6.310 €

4. AUKERAKO ARAUBIDEA NEGOZIATZEKO ONARTUTAKO BALOREEN KOSTU BIDEZKO ESKUALDAKETEN TRIBUTAZIORAKO (13/2013 FORU ARAUA, 24. xedapen gehigarria)

Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko maiatzaren 15ean finantza-tresnen merkatuez emandako 2014/65/EB Zuzentarauan azaldutako balore-merkatuetan negoziatzeko onartutako baloreak, sozietate edo erakundeen funts propioetako partaidetzak adierazten dituztenak, kostu bidez eskualdatzen dituzten zergadunek ondokoen artean hauta dezakete ondare-irabazia kalkulatzeko: eskualdaketari araubide orokorra aplikatzea edo baloreen eskualdaketa-balioari % 3ko karga berezia aplikatu, baldin eta 10.000 euro baino gutxiago bada zergaldi bakoitzean (eskualdatutako balore guztiak hartuta).

Araubide honek zergadunak ekitaldi bakoitzean transmititutako kotizaziorako onartutako balore guztiei eragiten die; beraz, aitorpen berean ezingo da kalkulatu irabazia edo galera, alde batetik, arau orokorren arabera, eta, bestetik, araubide honen arabera.

Baloreen eskualdaketa-balioa zehazteko aurreko ataletan azaldutako irizpide orokorrak aplikatuko dira.

Araubide hau ez da aplikatzen halako baloreak harpidetzeko eskubideak eskualdatzen direnean, eta haien eskualdaketa-balioa ez da konputatu behar aurreko lehen paragrafoan aipatzen den balore-multzoaren eskualdaketa-balioa kalkulatzeko. Harpidetzeko eskubideak eskualdatuta lortzen den ondare-irabazia izango da eskualdatzailearentzat eskualdaketa gertatzen den zergaldian.

Zergadunak araubide hori aplikatzea hautatzen badu eta balore homogeneoak badaude, eskualdatutako baloreak lehenik eskuratutakoak direla pentsatuko da.

Egiten den aukera berariaz adierazi behar da hura aplikatuko den ekitaldiko aitorpenean. Zergaldi baterako egindako aukera ezin izango da aldatu zergaren aitorpena egiteko borondatezko epea amaitu ondoren.

Karga berezi horren aplikazioaren ondoriozko zenbatekoa ez da sartuko aurrezkiaren zerga-oinarrian: kuota osoari batuko zaio zuzenean, %3ko tasa aplikatuta.

5. 2/2014 FORU ARAUA

Araubide bereziak

2/2014 Foru Arauan xedatutako zerga-tratamendua honako baldintza hauek betetzen dituzten Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergapekoei aplikatuko zaie :

a) Entitate batean bazkide gisa zerbitzua eman izana bost urtez, gutxienez, lanari utzi aurretik.

b) Jaso ez izana lanari utzi ziotenean bazkidea izateagatik eskubidez zegozkien zenbateko guztiak edo batzuk, arrazoi hauetako bat dela eta:
   - Zegozkien kopuruak ordaintzeko luzapena ezarri edo adostu izana.
   - Langile horiek zerbitzuak ematen zituzten entitateari mailegu bat eman izana.
   - Kopuru horiek bazkide ez-aktibo izanda kapitalari eman izana aldi baterako.

c) Zuzendaritza- edo administrazio-eginkizunetan jardun ez izana lanari utzi aurreko bost urteetan.

d) Entitateko kapitalaren zuzeneko edo zeharkako partaidetza-portzentajea inoiz ere ez izatea %20tik gorakoa, lanari utzi aurreko bost urteetan. Portzentaje horretan orobat sartzen dira zergadunarekin harremana duten pertsonen partaidetzak; Ondarearen gaineko Zergari buruzko 2013ko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 6.Bi.c) artikuluak zehazten du zein motatakoa izan daitekeen harreman hori.

e) Entitatea hartzekodunen konkurtsoan dagoela adierazteko autoa lanari utzi ondorengo bost urteetan eman izana.

f) Aurrekoaren ondorioz, aurrez ikustea zergadunak ezin izango dituela berreskuratu artikulu honetako b) letran aipatzen diren zenbateko guztiak.

2/2014 Foru Arauaren aplikazio-eremua finkatu ondoren hauxe ezartzen da: entitate bat hartzekodunen konkurtsoan dagoela adierazten bada jarduerari utzi ondoko bost urteko aldian eta horren ondorioz zergadunak uste badu ez dituela berreskuratuko falta diren kopuruak, kapitalari edo maileguari dagozkionak, berreskuratu gabeko kopuruen ondoriozko ondare-irabaziak lan-jarduerari utzi dion aldiari egotzi ahal dizkio, eta sortutako ondare-galera egotzitako ondare-irabaziekin konpentsa ditzake.

Aukera hori baliatzeko epea beste epe hau amaitzearekin batera bukatuko da: entitatea hartzekodunen konkurtsoan dagoela adierazteko autoa eman den zergaldiko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitorpena egiteko borondatezko epea.

Konpentsatu gabeko ondare-irabaziaren gaindikina ezin erabili izango da hurrengo batean konpentsatzeko, ez zerga-oinarri orokorreko elementuekin, ez aurrezkiaren zerga-oinarrikoekin, berandutza-interesak sartu gabe.

Gainera, zergadun batek egozketa hautatzen badu, ondare-irabaziak direla eta ordaindutako Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kargaren zati proportzionala, hain zuzen ere berreskuratu ez duen kopuruari dagokiona, itzultzeko eskubidea edukiko du.

Hala ere, zergadunek hemen azaldu duguna barik araubide orokorra hautatu ahal izango dute ondare-galerak integratzeko eta konpentsatzeko (Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Araua, 65. artikulua).

Foru arau hau indarrean jarri aurreko egoeretarako araubide iragankorra

2/2014 Foru arauaren 1. artikuluko baldintzak betetzen dituzten zergadunek zerga-tratamendu berezi honi heltzea erabaki ahal izango dute; horretarako, sei hilabete izango dituzte, 2014ko ekainaren 17tik aurrera, betiere lanari utzi badiote 2008ko urtarrilaren 1aren ondoren eta zerbitzuak ematen zituzten entitatearen hartzekodunen konkurtsoa 2013ko urtarrilaren 1aren ostean adierazi bada.

6. BALORAZIORAKO ARAU BEREZIAK

6.1. NEGOZIATZEKO ONARTUTAKO AKZIOAK EDO PARTAIDETZAK KOSTU BIDEZ ESKUALDATZEA

Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko maiatzaren 15ean finantza-tresnen merkatuez emandako 2014/65/EB Zuzentarauan azaldutako balore-merkatuetan negoziatzeko onartutako baloreak, sozietate edo erakundeen funts propioetako partaidetzaren ordezkari direnak, kostu bidez eskualdatuz gero, ondarean lortutako irabazia edo galera eskuraketa-balioaren eta eskualdaketa-balio eguneratuaren arteko diferentzia da.

Ondareko irabazia / galera = Eskualdaketa-balioa – Eskuraketa-balio eguneratua

Eskualdaketa-balioa:

Ondoko bi balio hauetatik handiena da:

a) Merkatuko kotizazioa eskualdaketa gertatzen den egunean.

b) Eskualdatzaileak eta eskuratzaileak itundutako prezioa.

Eskuraketa-balio eguneratua:

Eskuraketa-balioa eta eskuraketa-balio eguneratua kalkulatzeko arau orokorrak aplikatu behar dira.

Eskuraketa-balioa kalkulatzeko arau bereziak:

a) Erabat askatutako akzioak. Akzio hauen eskuraketa-balioa kalkulatzeko (bai eta beraien sorburu direnena ere) kostu osoa titulu zahar zein askatuen artean banatu behar da. Askatutako akzioen antzinatasuna haien sorburu diren akzioena bera da.

   Nola kalkulatu erabat askatutako akzioen eta haien sorburu diren akzioen eskuraketa-balioa:

$$\frac{\text{Jatorrizko akzioen eskuraketa-kostua + Askatutako akzioen kostua (berariazko gasturen bat)}}{\text{Jatorrizko akzioen kopurua + Askatutako akzioen kopurua}}$$

b) Zati batean askatutako akzioak. Eskuraketa-balioa zergadunak benetan ordaindutako zenbatekoa da.

c) Erosteko eskubideen salmenta. Lortutako zenbatekoa eskualdatzailearen ondare-irabazia da, eskualdaketa gertatzen den zergaldian sortua (ikusi kapitulu honetako 6.3. idatz-zatia).

Balore homogeneoak badaude, eskualdatutakoak lehenengo eskuratutakoak direla pentsatuko da.

Honen ondoreetarako, balore homogeneoak dira jaulkitzaile batek finantza eragiketa berean ematen dituenak edo helburu berekoak direnak, are finantzaketa lortze sistematikoa ere. Izan ere, halako baloreak homogeneoak dira bai izatez bai eskualdaketa-araubidez, eta titularrek funtsean eskubide eta betebehar eurak dituzte. Hala ere, balore-multzo baten homogeneotasuna ez dago baloreen arteko desberdintasunen eraginpean; hau da, hura finkatzeko ez da kontuan hartu behar baloreen aleko zenbatekoa, noiz jarri diren zirkulazioan, noiz eman diren, noiz finkatu diren prezioak, nola saldu diren, inbertsiogile kategoria jakinetarako tarte edo multzoak dauden, ez besterik ezer. Bereziki, jaulkipena hainbat epealditan zatikatzeak ez dauka eraginik baloreen homogeneotasunean, ez eta zabalkuntzek ere.

1. ADIBIDEA:

XX andreak BBSA sozietatearen akzioak (negoziatzeko onartuak) erosi ditu ondoko data hauetan:

- 2010/04/01. 3.000 akzio; bakoitzaren balio izendatua: 20 euro. Eragiketa honek 450 euroko gastua eragin zuen.
- 2013/07/08. 1.000 akzio; bakoitzaren balio izendatua: 20 euro, kotizazioa %110. Eragiketa honek 200 euroko gastua eragin zuen.
- 2019/06/06. 2.800 akzio; bakoitzaren balio izendatua: 20 euro, kotizazioa %125. Eragiketa honek 700 euroko gastua eragin zuen.
- 2024/06/11. 5.000 akzio saldu zituen %155ko kotizazioarekin. Eragiketa honek sortu zituen gastuak, 700 euro, XX andreak ordaindu zituen.

EBAZPENA:

5.000 akzio eskualdatu dira; Zergaren kargarako 2010eko apirilaren 1ean erositako 3.000 akzioak, 2013ko uztailaren 8an erositako 1.000 akzioak eta 2019ko ekainaren 6an erositako 1.000 akzio saldu dira.

Ondareko irabazia/galera = Eskualdaketa-balioa – Eskuraketa-balio eguneratua

Akzio multzo bakoitzak XX andrearen ondarean sortutako irabazia edo galera kalkulatu behar da, antzinatasuna kontuan hartuta.

Eskualdaketa-balioaren kalkulua

Salmentaren zenbatekoa = 5.000 x 20 x 1,55 = 155.000 €

XX andreak ordaindutako eskualdaketa-gastuak = 700 €

Eskualdaketa-balioa = 155.000 – 700 = 154.300 €

Akzio bakoitzaren eskualdaketa-balioa = 154.300/5.000 = 30,86 €

Nola kalkulatu eskuraketa-balio eguneratua , ondare-irabazia eta ondare-galera

- 2010/04/01ean erositako 3.000 akzioak

  Erosketa-zenbatekoa = 3.000 x 20 = 60.000 €

  XX andreak ordaindutako eskuraketa-gastuak = 450 €

  Eskuraketa-balioa = 60.000 + 450 = 60.450 €

  Eskuraketa-balio eguneratua: 60.450 x 1,366 = 82.574,70 €

  3.000 akzioen eskualdaketa-balioa = 30,86 x 3.000 = 92.580 €

  Ondare-irabazia = 92.580 – 82.574,70 = 10.005,30 €

- 2013/07/08an erositako 1.000 akzioak

  Erosketa-zenbatekoa = 1.000 x 20 x 1,1 = 22.000 €

  XX andreak ordaindutako eskuraketa-gastuak = 200 €

  Eskuraketa-balioa: 22.000 + 200 = 22.200 €

  Eskuraketa-balio eguneratua = 22.200 x 1,254 = 27.838,80 €

  1.000 akzioen eskualdaketa-balioa = 1.000 x 30,86 = 30.860 €

  Ondare-irabazia = 30.860 – 27.838,80 = 3.021,20 €

- 2019/06/06an erositako 1.000 akzioak

  Erosketa-zenbatekoa, guztira = 2.800 x 20 x 1,25 = 70.000 €

  XX andreak ordaindutako eskuraketa-gastuak = 700 €

  Eskuraketa-balioa = 70.000 + 700 = 70.700 €

  Akzio bakoitzaren eskuraketa-balioa = 70.700/2.800 = 25,25 €

  1.000 akzioen eskuraketa-balioa = 1.000 x 25,25 = 25.250 €

  Eskuraketa-balio eguneratua = 25.250 x 1,197 = 30.224,25 €

  1.000 akzioen eskualdaketa-balioa = 1.000 x 30,86 = 30.860 €

  Ondare-galera = 30.860 – 30.224,25 = 635,75 €

5.000 akzioak salduta lortutako ondare-irabazia = 10.005,30 + 3.021,20 + 635,75 = 13.662,25 €

2. ADIBIDEA:

HH andreak PASA sozietatearen akzioak (negoziatzeko onartuak) erosi ditu ondoko data hauetan:

- 2009/06/04. 7.000 akzio; bakoitzaren balio izendatua: 20 euro. Eragiketa honek 1.000 euroko gastua eragin zuen.
- 2014/09/01. Erabat askatutako 1.500 akzio erosi zituen; haien sorburuak 2009/06/04an erositako 7.000 akzioak ziren. Eragiketa honek 525 euroko gastua eragin zuen.
- 2016/10/04. %50 askatutako 1.000 akzio erosi zituen. Eragiketa honek 150 euroko gastua eragin zuen.
- 2024/06/20. 9.000 akzio eskualdatu zituen %145ko kotizazioarekin. Eragiketa honek sortu zituen gastuak, 2.250 euro, HH andreak ordaindu zituen.

EBAZPENA:

Ondareko irabazia/galera = Eskualdaketa-balioa – Eskuraketa-balio eguneratua

Eskualdaketa-balioaren kalkulua

- Salmentaren zenbatekoa = 9.000 x 20 x 1,45 = 261.000 €
- HH andreak ordaindutako eskualdaketa-gastuak = 2.250 €
- Eskualdaketa-balioa = 261.000 – 2.250 = 258.750 €
- Akzio bakoitzaren eskualdaketa-balioa = 258.750/9.000 = 28,75 €

Nola kalkulatu eskuraketa-balio eguneratua eta ondare-irabazia

- 2009/06/04an erositako 7.000 akzioak

  Erosketa-zenbatekoa = 7.000 x 20 = 140.000 €

  HH andreak ordaindutako eskuraketa-gastuak = 1.000 €

  Eskuraketa-balioa = 140.000 + 1.000 = 141.000 €

- Erabat askatutako 1.500 akzio, 2014/09/11n eskuratuak

  Honetaz hauxe ezartzen du Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arautegiak: "*Erabat askatutako akzioak direnean, akzio horien nahiz sorburuko akzioen eskuraketa-balioa kalkulatzeko, kostu osoa titulu kopuruaren artean banatuko da, hala zaharren nola dagozkien askatutakoen artean.*" Eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 47. artikuluko 2. puntuko bigarren paragrafoan hauxe ezarri da: "*Erabat askatutako akzioak eskualdatzen badira, haien antzinatasuna jatorrizko akzioena bera da.*"

  Beraz, 2009ko ekainaren 4an erositako 7.000 akzioen eta erabat askatutako 1.500 akzioen batez besteko eskuraketa-balioa kalkulatu behar da:

$$\frac{\text{Jatorrizko akzioen eskuraketa-kostua + Askatutako akzioen kostua (berariazko gasturen bat)}}{\text{Jatorrizko akzioen kopurua + Askatutako akzioen kopurua}} =$$

$$\frac{141.000 + 525}{7.000 + 1.500} = 16{,}65\ €$$

8.500 akzioak antzinatasun berekotzat joko dira, hau da, denak joko dira 2009ko ekainaren 4an eskuratutzat:

Jatorrizko akzioen eskuraketa-balioa = 7.000 x 16,65 = 116.550 €

Erabat askatutako akzioen eskuraketa-balioa = 1.500 x 16,65 = 24.975 €

Eskuraketa-balioa, guztira = 116.550 + 24.975 = 141.525 €

Eskuraketa-balio eguneratua = 141.525 x 1,366 = 193.323,15 €

8.500 akzioen eskualdaketa-balioa = 8.500 x 28,75 = 244.375 €

Ondare-irabazia = 244.375 – 193.323,15 = 51.051,85 €

- 2016/10/04an erositako 500 akzioak

  Erosketa-zenbatekoa = 1.000 x 20 x 0,5 = 10.000 €

  HH andreak ordaindutako eskuraketa-gastuak = 150 €

  Eskuraketa-balioa = 10.000 + 150 = 10.150 €

  Akzio bakoitzaren eskuraketa-balioa = 10.150/1.000= 10,15 €

  Eskualdatutako 500 akzioen eskuraketa – balioa = 500 x 10,15 = 5.075 €

  Eskuraketa-balio eguneratua = 5.075 x 1,252 = 6.353,90 €

  500 akzioen eskualdaketa-balioa = 500 x 28,75 = 14.375 €

  Ondare-irabazia = 14.375 – 6.353,90 = 8.021,10 €

9.000 akzioak eskualdatuta lortutako ondare-irabazia, guztira = 51.051,85 + 8.021,10 = 59.072,95 €

Apirilaren 23ko 2/2004 Foru Arauak bigarren xedapen gehigarrian arautzen dituen balore homogeneo mailegatuak eskualdatzea eta eskuratzea

Mailegu-hartzaileak maileguan hartutako baloreen homogeneoak diren baloreen eskualdaketak eta eskuraketak honetara kargatuko dira:

a) Maileguaren indarraldian hartutako baloreen homogeneoak diren baloreen eskualdaketak: lehenbizi maileguan hartutako baloreak eskualdatu direla pentsatuko da; honako kasu honetan soilik pentsatuko da zergadunaren ondarean aurretik egon diren

balore homogeneoak eskualdatu direla: eskualdatutako baloreen kopurua maileguan hartutako baloreena baino handiagoa izanez gero.

b) Maileguaren indarraldian egiten diren eskuraketak: maileguan hartutako baloreen zorroari egotziko zaizkio, hura osorik itzultzeko behar direnak gainditzen direnean izan ezik.

c) Maileguan hartutako baloreen eskualdaketak sortutako errenta:

   - Beste balore homogeneo batzuk eskuratzen diren geroagoko zergaldiari egotziko zaio.

   - Zenbatekoa zehazteko maileguaren indarraldian eta eskualdaketaren ondoren eskuratutako balore homogeneoen eskualdaketa-balioaren eta eskuraketa-balioaren arteko diferentzia kalkulatuko da.

d) Baloreak itzultzeko mailegu-hartzaileak balore homogeneoak hartzen baditu beste mailegu batean edo lehendik ondarean zeuzkan balore homogeneoak ematen baditu:

   - Eskuraketa-balioa mailegu berria hartzen duen edo mailegua kitatzen duen eguneko kotizazio-balioa izango da.

   - Gainera, kotizazio-balio hori eskualdaketa-baliotzat hartuko da balore homogeneoak baliatuz egindako itzulketaren ondoriozko errenta kalkulatzeko.

6.2. NEGOZIATZEKO ONARTU GABEKO AKZIOAK EDO PARTAIDETZAK KOSTU BIDEZ ESKUALDATZEA

Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko maiatzaren 15ean finantza-tresnen merkatuez emandako 2014/65/EB Zuzentarauan azaldutako balore-merkatuetan negoziatzeko onartu ez diren baloreak, sozietate edo erakundeen funts propioetako partaidetzak adierazten dituztenak, kostu bidez eskualdatuta ondarean sortzen den irabazia edo galera eskualdaketa-balioaren eta eskuraketa-balio eguneratuaren arteko diferentzia da.

Ondareko irabazia / galera = Eskualdaketa-balioa – Eskuraketa-balio eguneratua

Eskualdaketa-balioa:

Ordaindutako zenbatekoa alderdi independenteek merkatuko ohiko egoeran hitzartuko luketena bera dela frogatu ezean, eskualdaketa-balioa ezin da izan bi hauetatik handiena baino gutxiago:

a) Eskualdatutako baloreei dagokien ondare garbiaren balioa, zergaren sortzapen-data baino lehen itxitako azken ekitaldiko balantzetik ateratakoa .

b) Zerga sortu aurretik itxi diren hiru ekitaldietan izan diren mozkinen batez bestekoa %20ko tasa aplikatuz kapitalizatuta sortzen dena. Azken ondorio horretarako, banatutako dibidenduak eta erreserbetarako esleipenak mozkin gisa konputatuko dira, balantzeak erregularizatu edo eguneratzeko erreserbetarako direnak kanpoan utzita.

Horrela kalkulatutako eskualdaketa-balioa kontuan hartuko da eskuratzaileari dagozkion baloreen edo partaidetzen balioa zehazteko.

Lan-sozietateetako langileen akzioak edo partaidetzak eskualdatzen direnean, sozietatearen kontratuetan, kontratu sozialetan edo sozietatearekiko kontratuetan jasotakoa izango da eskualdatze-balioa, betiere kontratuotan ezarritako prezioetan egiten bada eskualdaketa.

Eskuraketa-balio eguneratua:

Eskuraketa-balioa eta eskuraketa-balio eguneratua kalkulatzeko arau orokorrak aplikatu behar dira.

Eskuraketa-balioa kalkulatzeko arau bereziak:

a) Erabat askatutako akzioak. Akzio hauen eskuraketa-balioa kalkulatzeko (bai eta beraien sorburu direnena ere) kostu osoa titulu zahar zein askatuen artean banatu behar da. Askatutako akzioen antzinatasuna haien sorburu diren akzioena bera da.

   Nola kalkulatu erabat askatutako akzioen eta haien sorburu diren akzioen eskuraketa-balioa:

$$\frac{\text{Jatorrizko akzioen eskuraketa-kostua + Askatutako akzioen kostua (berariazko gasturen bat)}}{\text{Jatorrizko akzioen kopurua + Askatutako akzioen kopurua}}$$

b) Zati batean askatutako akzioak. Eskuraketa-balioa zergadunak benetan ordaindutako zenbatekoa da.

c) Erosteko eskubideen salmenta. Lortutako zenbatekoa eskualdatzailearen ondare-irabazia da, eskualdaketa gertatzen den zergaldian sortua (ikusi kapitulu honetako 6.3. idatz-zatia).

Balore homogeneoak badaude, eskualdatutakoak lehenengo eskuratutakoak direla pentsatuko da.

ADIBIDEA:

RR andreak ROSA sozietatearen akzioak (negoziatzeko onartzen ez direnak) erosi ditu ondoko data hauetan:

- 2011/04/04. 1.500 akzio: 22.500 euro. Eragiketa honek 300 euroko gastua eragin zuen.
- 2014/10/15. 1.750 akzio: 28.875 euro. Eragiketa honek 400 euroko gastua eragin zuen.
- 2020/05/22. 1.900 akzio: 38.000 euro. Eragiketa honek 570 euroko gastua eragin zuen.
- 2024/09/10. 4.500 akzio saldu zituen; 23 euro jaso zituen akzioko. Eragiketa honek 1.125 euroko gastua eragin zuen.
- 2023ko ekitaldiaren (2024ko uztailean itxi zen) balantzearen eskualdatutako baloreei dagokien ondare garbiaren balioa: 21,5 euro akzioko.
- Sozietatearen kapitalean 30.000 akzio daude; bakoitzaren balio izendatua 15 eurokoa da. Erakundeak 2024ko abenduaren 31ren aurretik itxitako hiru ekitaldietan emaitza hauek izan zituen: 131.374,15 euro, 161.322,88 euro eta 166.302,97 euro.
- Eskualdatzaileak ezin du frogatu behar bezala jasotako zenbatekoa merkatuko ohiko egoeran alderdi independenteek hitzartutako zenbatekoarekin bat datorrela.

EBAZPENA:

Ondareko irabazia/galera = Eskualdaketa-balioa – Eskuraketa-balio eguneratua

Eskualdaketa-balioaren kalkulua

Salmenta-balioa = 23 € akzioko

Ondare garbiaren balioa = 21,5 € akzioko

Azken hiru ekitaldietako batez besteko emaitzen kapitalizazioa (%20) = 25,5 €.

Azken hiru ekitaldietako emaitza, batez beste:
(131.374,15 + 161.322,88 + 166.302,97)/3 = 153.000 €
Kapitalizazioa (%20) = 153.000/0,2 = 765.000 €
Kapitalizazioa (%20) akzioko = 765.000/30.000 = 25,5 €
Beraz, eskualdaketa-balioa: 25,5 euro akzioko. Eskuratzailearentzat eskuraketa-balioa da. Eskualdaketa-balioari RR andreak ordaindutako eskualdaketaren gastuak kendu behar zaizkio.

Eskualdaketaren zenbatekoa = 4.500 x 25,5 = 114.750 €

RR andreak ordaindutako eskualdaketa-gastuak = 1.125 €

Eskualdaketa-balioa = 114.750 – 1.125 = 113.625 €

Akzio bakoitzaren eskualdaketa-balioa = 113.625/4.500 = 25,25 €

Nola kalkulatu eskuraketa-balio eguneratua eta ondare-irabazia

- 2011/04/04an erositako 1.500 akzioak:
  Erosketaren zenbatekoa = 22.500 €
  RR andreak ordaindutako eskuraketa-gastuak = 300 €
  Eskuraketa-balioa = 22.500 + 300 = 22.800 €
  Eskuraketa-balio eguneratua = 22.800 x 1,303 = 29.708,40 €
  Eskualdaketa-balioa = 1.500 x 25,25 = 37.875 €
  Ondare irabazia = 37.875 – 29.708,40 = 8.166,60 €
- 2014/10/15ean erositako 1.750 akzioak:
  Erosketaren zenbatekoa = 28.875 €
  RR andreak ordaindutako eskuraketa-gastuak = 400 €
  Eskuraketa-balioa = 28.875 + 400 = 29.275 €
  Eskuraketa-balio eguneratua = 29.275 x 1,252 = 36.652,30 €
  Eskualdaketa-balioa = 1.750 x 25,25 = 44.187,5 €
  Ondare-irabazia = 44.187,5 – 36.652,30 = 7.535,20 €
- 2020/05/22an erositako 1.250 akzioak:
  1.900 akzioen erosketa-zenbatekoa = 38.000 €
  RR andreak ordaindutako eskuraketa-gastuak = 570 €
  Eskuraketa-balioa = 38.000 + 570 = 38.570 €
  Akzio bakoitzaren eskuraketa-balioa = 38.570/1.900 = 20,3 €
  1.250 akzioen eskuraketa-balioa = 1.250 x 20,3 = 25.375 €
  Eskuraketa-balio eguneratua = 25.375 x 1,197 = 30.373,88 €
  Eskualdaketa-balioa = 1.250 x 25,25 = 31.562,5 €
  Ondare-irabazia = 31.562,5 – 30.373,88 = 1.188,62 €

4.500 akzioak eskualdatuta lortutako ondare-irabazia = 8.166,60 + 7.535,20 + 1.188,62 = 16.890,42 €

6.3. EROSTEKO ESKUBIDEEN SALMENTA

2011ko abenduaren 31ra arte akzioak lehentasunarekin erosteko eskubideen eskualdaketek zerga-tratamendu bat zeukaten akzioak bigarren mailako merkatu batean onartuta bazeuden eta beste bat ez bazeuden. Ildo honetatik, akzioek bigarren mailako merkatu batean kotizatzen badute, erosteko eskubideen eskualdaketak sortutako zenbatekoa akzioen eskuraketa-baliotik kendu behar da; bestela, kotizatzen ez badute, zenbateko hori ondare-irabazia da. 2012ko urtarrilaren 1ean tratamendu bakarra ezarri zen: zenbatekoa ondare-irabazia da eskubideak eskualdatzen diren ekitaldian.

Horretarako, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko araudiak bi araubide ezarri ditu akzioak lehentasunarekin erosteko eskubideen eskualdaketen tributaziorako.

Bata orokorra da eta bestea iragankorra; iragankorra akzioen eskuraketa-balioa murriztea-gatik Zergaren karga jasan ez duten eskualdaketei aplikatzen zaie.

Beraz, esandakoarekin bat etorriz, akzioak erosteko eskubideen eskualdaketak bi multzotan banatuko ditugu zerga-tratamendurako:

2012ko urtarrilaren 1a baino lehen egindako erosketa-eskubideen eskualdaketak

Hara zer dioen Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko hamalaugarren xedapen iragankorrak: "*Foru arau honetako 47. artikuluko 1. idatz-zatiko a) letran aipatzen den eskuraketa-balioa kalkulatzeko, 2012ko urtarrilaren 1aren aurretik eskualdatutako harpidetza-eskubideen truke lortutako zenbatekoa kengarria izango da, salbu eta eskualdaketa horietan lortutako zenbatekoa eskualdatzailearen ondare-irabazitzat hartu bazen eskualdaketa egin zen zergaldian.*"

Beraz, xedapen iragankor horrek hauxe dio: 2011ko abenduaren 31ra arteko eskualdaketei ordura arte indarrean egon den araubidea aplikatuko zaie. Horren arabera eskubideen eskualdaketari esker lortzen den zenbatekoak eskualdatutako eskubideen tituluen eskuraketa-balioa murriztu behar du, batetik, eta gainera eskualdaketaren bidez lortutako zenbatekoa eskubideen sorburu diren baloreen eskuraketa-balioa baino gehiago bada, diferentzia ondare-irabazia izango da eskualdatzailearentzat eskualdaketa egin den zergaldian.

Beraz, kasu honetan bereizketa hau egin behar dugu:

a) Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko maiatzaren 15ean finantza-tresnen merkatuez emandako 2014/65/EB Zuzentarauan ezarritako araupeko balore-merkatuetan negoziatzeko onartutako akzioak eta partaidetzak erosteko eskubideak eskualdatzea. Bi aukera daude:
   - Erosteko eskubideak eskualdatuta lortutako zenbatekoa (EEZ) $\leqslant$ Eskubideen sorburu diren tituluen eskuraketa-balioa (ErB). Zenbateko hori tituluen eskuraketa-baliotik kenduko da, eta kontuan hartuko da tituluen hurrengo eskualdaketetan.
   - Erosteko eskubideak eskualdatuta lortutako zenbatekoa (EEZ) $>$ Eskubideen sorburu diren tituluen eskuraketa-balioa (ErB). Zenbatekoa bi zatitan kargatzen da:
     . EEZ – ErB $\rightarrow$ Ondare-irabazia, eskubideak eskualdatu diren ekitaldian sortua (OI).
     . ErB – (EEZ – OI) $\rightarrow$ Kopuru hau baloreen eskuraketa-baliotik kendu behar da hurrengo eskualdaketetarako.

   Baloreak eskualdatzen direnean arazo hau sortzen da: zer egunerapen-koefiziente aplikatu behar zaion eskuraketa-balioaren osagai bakoitzari (eskuraketa-balioa eta erosteko eskubideen zenbatekoa). Hori dela eta hauxe ezarri du Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Araudiko 47. artikuluko 3. idatz-zatiak: "*3. Ondarearen galera-irabazien zenbatekoa zehazten denean Zergari buruzko Foru Arauaren 47. artikuluan ezarritako balorazio arau bereziak ezarriaz, orduan eguneratze koefizienteak ezarriko dira, foru arau horren 45. artikuluan ezarritakoaren arabera, eta eskuraketa balioa kalkulatzeko kontuan hartu behar diren zenbateko positibo eta negatiboak gertatzen diren urteei dagozkielarik.*" Kontua hartu behar da hamalaugarren xedapen iragankorrak dioena: "*Foru arau honetako 47. artikuluko 1. idatz-zatiko a) letran aipatzen*

den eskuraketa-balioa kalkulatzeko, 2012ko urtarrilaren 1aren aurretik eskualdatutako harpidetza-eskubideen truke lortutako zenbatekoa kengarria izango da…". Ondorioz kasu honetan Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Araudiko 47. artikuluko 3. idatz-zatia aplikatu behar da eta horrenbestez honela eguneratu behar dira balioak:

. Eskuraketa-balioari eskuraketa egin den ekitaldiko egunerapen-koefizientea aplikatu.

. Erosteko eskubideen eskualdaketaren bidez lortutako zenbatekoari, hain zuzen ere baloreen eskuraketa-balioa murrizten duen zatiari, eskualdaketa egin den ekitaldiko eguneratze-koefizientea aplikatu.

b) Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko maiatzaren 15ean finantza-tresnen merkatuez emandako 2014/65/EB Zuzentarauan ezarritako araupeko balore-merkatuetan negoziatzeko onartu gabeko akzioak eta partaidetzak erosteko eskubideak eskualdatzea. Lortutako zenbatekoa eskualdatzailearen ondare-irabazia da, eskualdaketa gertatzen den zergaldian sortua.

2012ko urtarrilaren 1etik aurrera egindako erosketa-eskubideen eskualdaketak

Lortutako zenbatekoa eskualdatzailearen ondare-irabazia da, eskualdaketa gertatzen den zergaldian sortua.

Erosteko eskubide guztiak eskualdatu ez badira, lehenengo eskuratutako baloreei dagozkien eskubideak joko dira eskualdatutzat.

2012ko urtarrilaren 1a baino lehen egindako erosketa-eskubideen eskualdaketak	
Bigarren mailako merkatuetan negoziaziorako onartutako baloreak	EEZ ⩽ ErB ⟶ Lortutako zenbatekoa baloreen eskuraketa-baliotik kendu behar da hurrengo eskualdaketetarako. Baloreak eskualdatu direnean: ErBE = ErB X ErBEK – EEZ x EEZEK Azalpena: ErBEK: baloreak eskuratu diren ekitaldiko eguneratze-koefizientea. EEZEK: erosteko eskubideak eskualdatu diren ekitaldiko eguneratze-koefizientea.
	EEZ > ErB ⟶ Tributazioa bi zatitan: EEZ – ErB ⟶ Ondare-irabazia (OI), eskubideak eskualdatu diren ekitaldian sortua. ErB – (EEZ – OI) ⟶ Kopuru hau baloreen eskuraketa-baliotik kendu behar da hurrengo eskualdaketetarako. Baloreak eskualdatu direnean: ErBE = ErB x ErBEK – EEZ x EEZEK
Bigarren mailako merkatuetan negoziaziorako onartu gabeko baloreak	Erosteko eskubideak eskualdatuta lortutako zenbatekoa ⟶ Eskubideak eskualdatu diren ekitaldian sortutako ondare-irabazia

2012ko urtarrilaren 1etik aurrera egindako erosketa-eskubideen eskualdaketak	
Bigarren mailako merkatuetan negoziaziorako onartutako baloreak	Erosteko eskubideak eskualdatuta lortutako zenbatekoa → Eskubideak eskualdatu diren ekitaldian sortutako ondare-irabazia
Bigarren mailako merkatuetan negoziaziorako onartu gabeko baloreak	Erosteko eskubideak eskualdatuta lortutako zenbatekoa → Eskubideak eskualdatu diren ekitaldian sortutako ondare-irabazia

1. ADIBIDEA:

2009ko uztailaren 15ean AA andreak RRSA sozietatearen 2.000 akzio erosi zituen 30.000 euro ordainduta. Tituluak negoziatzeko onartuta daude. 2011ko ekitaldian RRSA sozietateak bere kapitala gehitu zuen eta AA andreak akzio bat jaso zuen lehengo biko. Aukera ez baliatzea erabaki zuen eta akzioak erosteko eskubideak 10.000 eurotan saldu zituen.

2024ko apirilean RRSA sozietateak bere kapitala gehitu zuen berriro eta AA andreak akzio bat jaso zuen lehengo lauko. Orduan ere ez zuen aukera baliatu eta eskubideak saltzea erabaki zuen: 4.500 euro.

2024ko azaroaren12an AA andreak RRSA sozietatearen akzioak saldu zituen: 15 euro akzioko. Eragiketak 500 euroko gastua eragin zuen.

EBAZPENA:

2009ko ekitaldia

2.000 akzio eskuratu ditu.

Eskuraketa-balioa = 30.000 euro

2011ko ekitaldia

Ez zuen parte hartu kapitalaren zabalkuntzan eta akzioak erosteko eskubideak saltzea erabaki zuen. Eragiketa horrekin 10.000 euro lortu zituen. Zenbateko hori ez da sartu behar zerga-oinarrian; tituluen eskuraketa-baliotik kendu behar da hurrengo eskualdaketetarako. Beraz, akzioak erosteko eskubideen salmentaren tributazioa tituluak eskualdatzen diren ekitaldira atzeratu da eskuraketa-balioaren murrizketaren bidez eta, ondorioz, izango den ondare-aldakuntza gehituz.

2024ko ekitaldia

Kapitala gehitu zen berriz ere eta parte ez hartzea erabaki zuen; akzioak erosteko eskubideak eskualdatu zituen eta 4.500 euro jaso zituen. Zenbateko hori 2023ko ondare-irabazia da eta aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu behar da.

2024ko azaroaren 12an RRSA sozietatearen 2.000 akzioak eskualdatu zituen: 15 euro akzioko. Eragiketak 500 euroko gastua eragin zuen.

Ondare-aldakuntza = Eskualdaketa-balioa – Eskuraketa-balio eguneratua

Eskualdaketa-balioa = 2.000 x 15 – 500 = 29.500 €

Eskuraketa-balio eguneratua = (Eskuraketa-balioa x 2009ko eguneratze-koefizientea – Eskubideen zenbatekoa x 2011ko eguneratze-koefizientea) = 30.000 x 1,366 – 10.000 x 1,303 = 40.980 – 13.030 = 27.950 €

Ondare-irabazia = Eskualdaketa-balioa – Eskuraketa-balio eguneratua = 29.500 – 27.950 = 1.550 €

Beraz, AA andreak 2024ko ekitaldiko aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu behar ditu ondare-irabazi biak:

- 2024ko ekitaldian egindako erosteko eskubideen eskualdaketaren ondoriozko ondare-irabazia, hau da, haren bidez lortutako zenbatekoa: 4.500 euro.
- RRSA sozietatearen tituluen eskualdaketaren ondoriozko ondare-irabazia: 1.550 euro. Ondare-irabazia kalkulatzeko, bai eta eskuraketa-balioa ere, 2011ko erosteko eskubideen salmentaren zenbatekoa eduki da kontuan.

Integrazioa aurrezkiaren zerga-oinarrian = 2024ko ekitaldian erosteko eskubideak salduta lortutako ondare-irabazia + Akzioak eskualdatuta lortutako ondare-irabazia = 4.500 + 1.550 = 6.050 €

2. ADIBIDEA:

2015eko uztailaren15ean ZZ jaunak AASA sozietatearen 3.000 akzio eskuratu zituen 36.000 euro ordainduta. Tituluak ez daude onartuta negoziatzeko. 2018ko ekitaldian AASA sozietateak bere kapitala gehitu zuen eta ZZ jaunak akzio bat jaso zuen lehengo biko. Aukera ez baliatzea erabaki zuen eta akzioak erosteko eskubideak 6.000 eurotan eskualdatu zituen. 2024ko urriaren 4an 1.500 akzio saldu zituen; prezioa 16 euro izan zen akzioko. Eragiketak 500 euroko gastua eragin zuen.

EBAZPENA:

2015eko ekitaldia

3.000 akzio eskuratu ditu.

Eskuraketa-balioa = 36.000 €

2018ko ekitaldia

Erosteko eskubideak saldu ditu.

Ondare-irabazia: 6.000 €

2024ko ekitaldia

1.500 akzio saldu ditu.

Eskualdaketa-balioa = 1.500 x 16 – 500 = 23.500 €

Akzio bakoitzaren eskuraketa-balioa = 36.000/3.000 = 12 € akzioko

1.500 akzioen eskuraketa-balioa = 1.500 x 12 = 18.000 €

Eskuraketa-balio eguneratua = 18.000 x 1,252 = 22.536 €

Aurrezkiaren 2024ko zerga-oinarrian integratu behar den ondare-irabazia = Eskualdaketa-balioa – Eskuraketa-balio eguneratua = 23.500 – 22.536 = 964 €

6.4. ONDARE-SOZIETATEEN KAPITALEKO BALOREEN EDO PARTAIDETZEN ESKUALDAKETA

Ondare-sozietateak halakoa izan den zergaldietan sortutako mozkinen ondoriozko erreserbak dauzkan heinean, ondarean gertatutako galera edo irabazia kalkulatzeko partaidetzen eskuraketa-baliotik (titulartasun-balioa) eskualdaketa-balioa kendu behar da.

Eskuraketa-balioa (titulartasun-balioa):

Eskuraketa-balioan (titulartasun balioa) hauexek sartzen dira:

a) Baloreak eskuratzeko ordaindutako prezioa edo kopurua; eskuraketa kostu gabe egin bada, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko arauak aplikatzearen emaitzako kopurua.

b) Eskuraketatik besterentzera bitarteko aldian, sozietatea ondare-sozietatea izan den zergaldietan lortu eta banatu ez dituen mozkinen zenbatekoa.

c) Bazkideek baloreak sozietateak mozkinak lortu ondoren eskuratu badituzte, eskuraketa-balioari erakundea ondare-sozietatea izan den zergaldietan lortutako dibidenduen edo mozkin partaidetzen zenbatekoa kendu behar zaio.

Eskualdaketa-balioa:

Konputatu beharreko eskualdaketa-balioa itxitako azken balantzeko balio teorikoa izango da gutxienez, aktiboen kontabilitate-balioaren ordez Ondarearen gaineko Zergaren ondoreetarako izango luketena jarrita, edo haien merkatu-balioa, gutxiago izanez gero.

Gainera akzioak erosteko eskubideen eskualdaketetan aurreko 6.3. atalean ezarritakoa aplikatu behar da.

Balore homogeneoak badaude, eskualdatutakoak lehenengo eskuratutakoak direla pentsatuko da.

6.5. INBERTSIO KOLEKTIBOKO ERAKUNDEEN KAPITALAREN EDO ONDAREAREN AKZIOAK EDO PARTAIDETZAK KOSTU BIDEZ ESKUALDATZEA EDO ITZULTZEA

Araubide orokorra

Inbertsio kolektiboko entitateen kapitalaren edo ondarearen akzioak edo partaidetzak kostu bidez eskualdatzen edo ordaintzen direnean sortzen den ondare-irabazia edo ondare-galera eskualdaketa-balioaren eta eskuraketa-balio eguneratuaren arteko diferentzia da.

Eskualdaketa-balioa:

Eskualdaketa-balioa hauxe da: eskualdaketa edo itzulketa gertatzen den egunean aplikatu beharreko likidazio-balioa, edo bestela argitaratutako azken likidazio-balioa.

Likidazio-baliorik egon ezean, Zergaren sortzapen egunaren aurretik itxitako azken ekitaldiko balantzearen emaitzako kopuru teorikoa hartuko da aintzat.

Partaidetzen itzulketa ez beste kasu guztietan, eskualdaketa-balioa ezin da izan bi hauetatik handiena baino gutxiago:

a) Eskualdaketan benetan itundutako prezioa.

b) Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko maiatzaren 15ean finantza-tresnen merkatuez emandako 2014/65/EB Zuzentarauan azaldutako bigarren mailako balore-merkatuetako eta, bereziki, (2015eko urriaren 23ko 4/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartu zen) Baloreen Merkatuari buruzko Legearen Testu Bategineko 43. artikuluan ezarritakoaren arabera baimendutako balore-negozioko sistemetako kotizazio-balioa, eskualdaketa egunekoa.

Hala ere, balore-burtsetan kotizatzen duten inbertsio-funtsen partaidetzen eskualdaketa-balioa bi hauetako handiena da:

a) Merkatuko kotizazioa eskualdaketa gertatzen den egunean.

b) Eskualdatzaileak eta eskuratzaileak itundutako prezioa.

Eskuraketa-balioa:

Eskuraketa-balioa finkatzeko aurreko 6.1. atalean (araupeko merkatuetan onartutako baloreen eskualdaketak) ezarritako arauak aplikatu behar dira, kontuan hartuta akzioak erosteko eskubideen eskualdaketen eta erabat edo partzialki askatutako akzioen eskualdaketen berezitasunak.

Gerorapenaren araubide berezia

Inbertsio kolektiboko erakundeen akzioak edo partaidetzak eskualdatuta edo itzulita lortzen den zenbatekoa inbertsio kolektiboko erakundeen akzioak edo partaidetzak eskuratzeko edo erosteko erabiltzen bada, ez da konputatu behar ondare-irabazirik ez ondare-galerarik. Akzio edo partaidetza berriek eskualdatu edo itzulitako akzioen edo partaidetzen balioa eta data edukiko dituzte.

Araubide hau ondoko kasuetan aplikatuko da:

a) Inbertsio-funts diren inbertsio kolektiboko erakundeen partaidetzak itzultzen direnean.

b) Sozietate gisako inbertsio kolektiboko erakundeen akzioak eskualdatzen direnean, baldintza hauek betez gero:

   - Akzioak eskualdatzen diren inbertsio kolektiboko erakundeak 500 bazkide baino gehiago izatea. Horretarako hauxe da akziodunen kopurua: Talde Inbertsioko Erakundeei buruzko azaroaren 4ko 35/2003 Legearen Araudiko 27. artikuluan xedatutakoa betetzeko Balore Merkatuko Komisio Nazionalari bidalitako eskualdaketa edo itzulketaren aurreko azkeneko hiruhileko txostenean ageri diren akziodunen kopurua.
   - Eskualdaketaren aurreko hamabi hiletan zergadunak inbertsio kolektiboko erakundean eduki duen partaidetza ezin da izan kapitalaren %5 baino gehiago.

c) Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren uztailaren 13ko 2009/65/CE Zuzentarauan araupetutako talde inbertsioko erakundeetatik Europako Batasuneko estatu batean eratu egoiliartu eta egoitza Espainian dutela eta jurisdikzio ez-kooperatibo ez direla, erakundeek merkaturatzeko asmoarekin Baloreen Merkatuaren Nazio Batzordearen erregistro berezian inskribatutakoen bazkideei edo partaideei, baldintza hauek betez gero:

   - Inbertsio kolektiboko akzioak eta partaidetzak Baloreen Merkatuko Komisio Nazionalak inskribatuta dituen merkaturatze erakundeen bidez eskuratu, harpidetu, eskualdatu eta itzuli behar dira.
   - Inbertsio kolektiboko erakundea konpartimentu edo azpifuntsetan egituratuta badago, aurreko b) letran aipatutako bazkideen kopurua eta gehieneko ehunekoa konpartimentu edo azpifunts bakoitzari dagozkio. Kasu honetan hauxe da akziodunen kopurua: eskualdaketa edo itzulketaren aurretik talde inbertsioko erakundeak edo haren gestorak izendatutako merkaturatze-erakunde bakarrak, Espainian egoitza duenak, konpartimentu edo azpifunts bakoitzari buruz Balore Merkatuko Komisio Nazionalari bidalitako azken urteko berriematean ageri diren akziodunen kopurua. Berriemate horretan konpartimentu edo azpifunts bakoitzeko akziodun guztien kopurua agertu behar da, erakundearen guztirako ondarea, konpartimentua edo azpifuntsa, eta datuok zein egunetakoak diren. Gehienez ere urtebete egongo da indarrean egun horretatik aurrera.
   - Itzulketaren, eskualdatzearen edo, behar denean, harpidetzaren edo eskuratzearen xedea ez izatea 35/2003 Legea garatzeko Erregelamenduaren 79. artikuluan ezarritako mota bereko sozietateetako edo inbertsio kolektiboko entitateetako partaidetzak edo akzioak, direnak direla kotizatzen duten merkatu arautua

edo negoziazio-sistema aldeaniztuna eta erreproduzitzen, errepikatzen edo erreferentziatzat hartzen duten indizearen osaera.

Hala ere, azken baldintza hori ez zaie aplikatuko zergadunak 2022ko urtarrilaren 1a baino lehen eskuratu dituen eta Espainiako balore-burtsan kotizatu ez diren inbertsio kolektiboko erakundeetako partaidetzei edo akzioei (puntu horretan jasotakoak) baldin eta itzulketaren edo eskualdaketaren zenbatekoa ez bada erabiltzen inbertsio-erakunde kolektiboen akzioak edo partaidetzak eskuratzeko (baldintza horretan jasotakoak).

Sozietate gisako talde inbertsioko erakundeek parte hartzen duten eragiketetarako araubide honi heldu nahi dioten zergadunek agiri bidez adierazi behar diete eskualdaketa, itzulketa edo eskuraketa eragiketetan bitartekari lanak egiten dituzten erakundeei aurreko hamabi hiletan ez dutela izan talde inbertsioko erakundearen kapitalaren %5etik gora partaidetzarik. Erakunde horiek Zerga Administrazioaren eskuko eduki beharko dituzte zergadunek emandako agiriak zerga-betebeharrak preskribatu arte edo, bestela, azkendu arte.

Ondoko kasuetan ezin da aplikatu gerorapenaren araubidea:

a) Zergadunak talde inbertsioko akzioen edo partaidetzak itzulita edo eskualdatuta lortutako zenbatekoa jasotzen badu, bidea kontuan izan gabe.

b) Kotizatzen duten inbertsio-funts diren talde inbertsioko erakundeen ondarearen partaidetzak edo halako erakundeen akzioak eskualdatzen, itzultzen edo eskuratzen direnean, Talde Inbertsioko Erakundeei buruzko azaroaren 4ko 35/2003 Legearen Araudiko 79. artikuluan ezarritakoarekin bat etorriz (araudi hau uztailaren 13ko 1082/2012 Errege Dekretuak onetsi zuen).

Atal honetan azaltzen den araubide berezia honako hauei ere aplikatuko zaie: jarduera ekonomikoaren finantzazioa bultzatzeko eta ekoizpen kapitalizazioa sustatzeko Europako funtsetako partaidetzei, martxoaren 21eko 2/2018 Foru Arauan ezarritako baldintzak betetzen dituztenei.

Inbertsio kolektiboko entitateen akzioen edo partaidetzen birsailkapenen zerga-neutraltasuna (otsailaren 19ko 1/2019 Foru Dekretuko Arauemailea, hirugarren xedapen gehigarria)

Inbertsio kolektiboko entitateen (35/2003 Legea, azaroaren 4koa, eta hori garatzen duen arautegia) edo haien konpartimentuen, moten edo serieen arteko partaidetza edo akzioen birsailkapenak:

a) Eragiketak ez zion sortuko errentarik partaide edo akziodunari.

b) Birsailkatutako partaide edo akziodunei esleitzen zaizkien partaidetza edo akzio berriek ordezten dituzten partaidetza edo akzioen balio edo eskuraketa-data berak edukiko dituzte.

Tratamendu bera aplikatuko zaie inbertsio kolektiboko entitate hauen arteko birsailkapenei: 2009/65/EE Zuzentarauak arautzen dituen inbertsio kolektiboko entitateak, egoitza Europar Batasuneko estatu batean dutenak eta Baloreen Merkatuko Komisio Nazionaleko Erregistro Berezian inskribatuta daudenak (egoitza Espainian duten entitateek merkaturatuz gero), bai eta haien konpartimentu, mota eta serieen artekoei ere.

Batera zein bestera, baldintza hauek bete behar dira:

a) Birsailkapena 2018ko urtarrilaren 3tik 2019ko martxoaren 29ra bitartean egin behar da.

b) Birsailkapenaren xede bakarra irailaren 28ko 14/2018 Errege Lege-Dekretuan ezartzen diren baldintzak betetzea izan behar da.

6.6. SOZIETATEENTZAKO EKARPENAK, DIRUZKOAK EZ BESTELAKOAK

Araubide orokorra

Sozietate batera diruzkoa ez den ekarpena eginez gero, ondarean gertatzen den irabazia edo galera eskualdaketa-balioaren eta eskuraketa-balio eguneratuaren arteko diferentzia da.

Eskualdaketa-balioa:

Honelako kasuetan ondoko hiru balioetatik handiena da:

a) Ekarpenarengatik jasotako sozietatearen akzioen edo partaidetzen balio izendatua, edo haiei dagokion zatia. Horri jaulkipen-primen zenbatekoa batu behar zaio.

b) Jasotako tituluen kotizazio-balioa, ekarpena egin den egunean edo aurrekoan izan dutena.

c) Ekarritako ondasunaren edo eskubidearen merkatuko balioa.

Horrela kalkulatutako *eskualdaketa-balioa* ekarpenaren ondorioz jasotako tituluen eskuraketa-balioa kalkulatzeko erabiliko da.

Eskuraketa-balio eguneratua:

Ekarritako ondasunak edo eskubideak eskuratzeko ordaindutako zenbatekoa. Antzinatasuna ekarpena (diruzkoa ez bestelakoa) eskuratu zen urtekoa da.

Gerorapenaren araubide berezia

Gerorapenaren araubidea diruzkoak ez diren ekarpenei aplikatzeaz ari dela, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 47. artikuluko 3. puntuan ezarri da araubide horren aplikazioak ez duela eragozten Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko VI. tituluko VII. kapituluan ezarritakoa. Hain zuzen ere, 111. artikuluan ezarritakoaren arabera zergadunak, nahi izanez gero, diruzkoak ez diren ekarpenek sortzen dituzten ondare irabaziak aurrezkiaren zerga-oinarrian sar ditzake ondokoak gertatuz gero:

a) Ekarpena jasotzen duen erakundeak egoitza Espainiako estatuan edukitzea edo bere jarduerak Espainiako estatuan egitea ondasunak atxikitzen zaizkion establezimendu iraunkor baten bitartez.

b) Behin ekarpena egin ondoren, zergadunak ekarpena jasotzen duen erakundearen funts propioetan gutxienez %5eko partaidetza edukitzea (edo %3koa, sozietate horrek antolatutako bigarren mailako merkatu batean kotizatzen badu).

c) Sozietate baten akzioak edo partaidetzak ekarriz gero, aurrekoez gainera betekizun hauek ere daude:

- Kapital soziala adierazten duten partaidetzoi dagokien entitatea egoiliarra izan behar da Espainiako lurraldean eta entitatea ezin da egon Espainiako eta Europako ekonomia-intereseko elkarteen araubide berezian, ez eta aldi baterako enpresa elkarteen araubide berezian ere, eta ezin da izan ondare-sozietatea.
- Partaidetza erakundearen funts propioen %5 izan behar da gutxienez, edo %3, sozietateak antolatutako bigarren mailako merkatu batean kotizatzen badu.
- Ekarleak akzio edo partaidetza horiek etenik gabe edukitzea ekarpena formalizatzeko agiri publikoa egiten den egunaren aurreko urtean.

d) c) letran aipatu direnak ez beste ondare elementu batzuk ekartzen direnean, elementuok Merkataritza Kodean xedatutakoaren araberako kontabilitatea aplikatzen zaien jarduera ekonomikoei lotuta egotea.

Gainera, araubide hau kontabilitatea Merkataritza Kodean ezarritakoarekin bat etorriz artezten duten jarduera arloko ekarpenei ere aplikatu ahal zaie.

Trukean jasotzen diren tituluen balioa eskualdatutako elementuen kontabilitate-balioa da, akzioak edo partaidetzak ekartzen direnean izan ezik, orduan emandakoen balioa hartzen baita aintzat. Kasu guztietan, antzinatasuna ekarritako elementuena da, eta horien balioa, zergen ondoreetarako, ezin da izan inolaz ere merkatuko balioa baino gehiago.

6.7. BAZKIDEAK BANANTZEA ETA SOZIETATEAK DESEGITEA

Bazkideak banandu edo sozietatea deseginez gero, ondarean gertatzen den irabazia edo galera eskualdaketa-balioaren eta eskuraketa-balio eguneratuaren arteko diferentzia da.

Eskualdaketa-balioa:

Sozietatearen likidazioaren kuota edo jasotako ondasunen merkatuko balioa da.

Eskuraketa-balio eguneratua:

Tituluaren edo kapital-partaidetzaren eskuraketa-balioa da, eskuratu den ekitaldiaren araberako antzinatasuna aplikatuta.

ADIBIDEA:

JJ andreak SOSA sozietatearen 15.000 akzio dauzka; ez daude onartuta negoziatzeko. Akzioak honela eskuratu ditu:

- 1991/06/12an 8.000 akzio erosi zituen 50.000 eurotan (zenbateko horretan eragiketaren gastuak sartzen dira).
- 2009/04/04an 7.000 akzio erosi zituen 60.500 eurotan (eragiketaren gastuak barne).

2024ko ekainaren 15ean SOSA sozietateak bere xedea aldatzea erabaki zuen. JJ andreak aldaketaren kontrako botoa eman zuen eta sozietatetik irtetea erabaki zuen. 15.000 akzioen balioa 187.500 eurotan ezarri zen. Zenbateko hori jaso zuen tituluen trukean.

EBAZPENA:

1991/06/12an erositako 8.000 akzioak

Eskualdaketa-balioa akzioko = 187.500/15.000 = 12,5 €

Eskualdaketa-balioa = 8.000 x 12,5 = 100.000 €

Eskuraketa-balio eguneratua = 50.000 x 1,945 = 97.250 €

Ondare-irabazia = Eskualdaketa-balioa – Eskuraketa-balio eguneratua = 100.000 – 97.250 = 2.750 €

Akzioak 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratu zirenez, araubide iragankorra aplikatu daiteke.

Nola kalkulatu zenbat egun igaro diren

- Akzioak eskuratu zirenetik sozietatetik irten arte pasatutako egunak = 12.058
- Akzioak eskuratu zirenetik 2006/12/31ra arte pasatutako egunak = 5.682
- 2007/01/01etik sozietatetik irten arte pasatutako egunak = 6.376

Ondare-irabaziaren kalkulua

- 2007/01/01 baino lehen sortutako ondare-irabaziaren zatia:

  (5.682 / 12.058) x 2.750 = 1.295,86 €

  Ondare-irabaziaren zati honi abatimendu-koefizienteak aplikatu behar zaizkio:

  Ondare-irabazi murriztua = Ondare-irabazia – 0,1428 x (t – 2) x Ondare-irabazia

  t akzioak erosi zirenetik 1996/12/31ra arte pasatutako urteen kopurua da, goitik biribilduta.

  Ondare-irabazi murriztua = 1.295,86 – 0,1428 x (6 -2) x 1.295,86 = 555,67 €

- 2007/01/01etik aurrera sortutako ondare-irabaziaren zatia:

  (6.376 / 12.058) x 2.750 = 1.454,14 €

  Ondare-irabazia = 555,67 + 1.454,14 = 2.009,81 €

2009/04/04an erositako 7.000 akzioak

Eskualdaketa-balioa = 7.000 x 12,5 = 87.500 €

Eskuraketa-balio eguneratua = 60.500 x 1,366 = 82.643 €

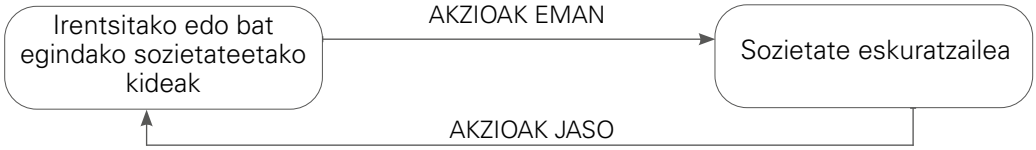
Ondare-aldakuntza = Eskualdaketa-balioa – Eskuraketa-balio eguneratua = 87.500 – 82.643 = 4.857 €

Ondare-irabazi garbia = 2.009,81 + 4.857 = 6.866,81 €

6.8. SOZIETATEA ZATITZEA, BATZUEK BAT EGITEA EDO BATAK BESTEA IRENSTEA

Araubide orokorra

Sozietate bat zatitzen bada, batzuek bat egiten badute edo batak bestea irensten badu, irentsi edo bat egindako sozietateetako bazkideek akzioak ematen dituzte eta trukean sozietate eskuratzailearen kapitalaren tituluak jasotzen dituzte. Horrela bazkideen ondarea aldatzen da eta ondorioz ondare irabazia edo galera gerta daiteke.



OI edo OG = Eskualdaketa-balioa – Eskuraketa-balio eguneratua

Eskualdaketa-balioa:

Jasotako tituluen, eskudiruaren edo eskubideen merkatuko balioa edo emandakoen merkatuko balioa.

Eskuraketa-balio eguneratua:

Emandako tituluen, eskubideen edo balioen eskuraketa-balioa. Antzinatasuna eskuraketak markatzen du.

Gerorapenaren araubide berezia

Ez da zergadunaren zerga-oinarrian sartuko entitate eskuratzailearen baloreak entitate eskualdatzailearen bazkideei esleitzean agerian jartzen den ondare-irabazia, baldin eta horiek Espainiako lurraldean bizi badira, edo Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko estatu kideren bateko egoiliarrak badira eta akordio bat egin badute Espainiarekin edo Europar Batasunarekin tributu-kredituak kobratzeko laguntzari buruz, edo beste edozein estaturen egoiliarrak badira, baldin eta, azken kasu horretan, baloreak Espainiako lurraldean egoitza duen erakunde baten kapital sozialaren adierazgarri badira.

Bazkidea errentak esleitzeko araubideko erakundea bada, ondoko kasuan tituluak esleituta sortutako ondare-irabazia ez da sartu behar bazkide, jaraunsle, erkide edo partaideen zerga-oinarrian: eragiketari bat Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko VI. tituluko VII. kapituluko zerga-araubidea aplikatu ahal bazaio, eta bazkideak jasotako baloreen zerga-balorazioa trukatutakoena bera bada.

Araubide honen aplikaziorako, jasotako baloreen balioa emandako tituluena da. Jasotako baloreen antzinatasuna emandakoena da.

6.9. INTSULDAKETAK

Lagatzailearen ondare-irabazia intsuldaketan dagokion zenbatekoa da.

Intsuldaketa-eskubidea prezio bidez eskuratzen bada, prezioa da eskuraketa-balioa.

Eskubidea jarduera ekonomiko bati lotuta egon daitekeenez, zalantza hau agertzen da: ea aplika daitekeen araubide iragankorra eskualdaketak sortutako ondare-irabazia kalkulatzeko. Honen ildotik, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Araudia onetsi duen Foru Dekretuko lehenengo xedapen iragankorrean ezarritakoaren arabera, 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako ondare-elementu bat eskualdatu aurretik Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan ezarri den bezala jaregin bada, eskualdaketaren ondoriozko ondare-irabazia Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Foru Arauko lehenengo xedapen iragankorreko lehenengo idatz-zatiko 1. erregelan ezarritakoaren arabera murriztu behar da, zein egunetan eskuratu den kontuan hartuta.

Gainera, gogoan eduki behar da Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko lehenengo xedapen iragankorreko bigarren puntuan ezarri dela araubide iragankorra ezin zaiela aplikatu zergadunaren jarduera ekonomiko bat lotuta egondako ondare-elementuen eskualdaketei, jarduera beste titular batek egiten jarraitzen badu.

6.10. ONDARE-ELEMENTUEN GALERA EDO EZBEHARRENGATIK JASOTAKO KALTE-ORDAINAK EDO KAPITAL ASEGURATUAK

Ondare-elementu baten galerengatik edo ezbeharrengatik kalte-ordaina edo kapital aseguratua jasotzen bada, ondarean gertatutako irabazia edo galera da:

a) Kalte-ordaina esku-dirutan jasoz gero, jasotako kopuruaren eta kalteari dagokion eskuraketa-balioaren zati proportzionalaren arteko diferentzia.

b) Kalte-ordaina esku-dirutan jasotzen ez bada, jasotako ondasun, eskubide edo zerbitzuen merkatuko balioaren eta kalteari dagokion eskuraketa-balioaren zati proportzionalaren arteko diferentzia.

Ondare-irabazia zergadunaren ondarearen balioan gehikuntza izanez gero soilik konputatuko da. Beraz, jasotzen den ordainak kaltea estali besterik egiten ez badu, ez dago ondare-irabazirik.

6.11. TRUKAKETAK

Ondasunak edo eskubideak trukatzen badira (balore trukea barne), ondare-irabazia edo ondare-galera kalkulatzeko lagatako ondasunaren edo eskubidearen baliotik ondoko bi kopuruetako handiena kendu behar da:

a) Emandako ondasunaren edo eskubidearen merkatuko balioa.

b) Trukean jasotzen den ondasun edo eskubidearen merkatu-balioa.

Sozietateen zatiketen, bat-egiteen edo irenspenen ondorioz egiten diren balore-trukaketetan aurreko 6.8. atalean aipatutako gerorapena aplika daiteke.

6.12. ALDI BATERAKO EDO BIZI ARTEKO ERRENTAK AZKENTZEA

Aldi baterako edo bizi arteko errenta bat azkenduz gero, hura ordaindu behar dituenaren ondarean gertatu den irabazia edo galera jasotako kapitalaren eskuraketa-balioaren eta ordaindutako errenten baturaren arteko diferentzia da.

6.13. ONDARE-ELEMENTU BAT ALDI BATERAKO EDO BIZIARTEKO ERRENTA BATEN TRUKEAN ESKUALDATZEA

Ondare-elementu bat eskualdatzen bada aldi baterako edo bizi arteko errenta baten trukean, eskualdatzailearen ondarean gertatzen den irabazia edo galera errenta eratzen denean kalkulatu behar da, honela: errentaren egungo finantza-balio aktuarialetik eskualdatutako ondare-elementuen eskuraketa-balioa kendu.

Horren ildotik, gogoan eduki behar da honako ondare-irabazi hauek salbuetsita daudela:

a) 65 urtetik gorako zergadunen ondare-elementuen eskualdaketaren ondorioz agertzen direnak, baldin eta eskualdaketaren guztirako zenbatekoa bere aldeko biziarteko errenta bermatua eratzeko erabiltzen bada, zenbait baldintza zehatz beteta.

b) Irabazia honako hauek ohiko etxebizitza kostu bidez eskualdatzearen ondoriozkoa izatea:
   - 65 urtetik gorako pertsonek; irabazitako lehen 400.000 euroak salbuetsita, eskualdaketa bakar bat.
   - Abenduaren 14ko 39/2006 Legeak, besteren laguntza behar duten pertsonen autonomia pertsonala eta arreta sustatzekoak, ezartzen duenaren arabera mendetasun larria edo handia duten pertsonek.

6.14. ONDASUN HIGIEZINAK GOZATZEKO ESKUBIDE ERREALAK ESKUALDATZEA EDO AZKENTZEA

Oro har, ondare-irabazia edo ondare-galera eskualdaketa-balioaren eta eskuraketa-balio eguneratuaren arteko diferentzia da.

Hala ere, ondasun higiezin bat gozatzeko eskubidea eskualdatzen bada, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko araudiak ezarri du eskuraketaren benetako zenbatekoa zergaduna haren titular izan den aldiaren proportzioan murriztu behar dela.

6.15. ONDASUNAK EDO ESKUBIDEAK ONDAREAN SARTZEA ESKUALDAKETA EZ BESTE ERAGIKETA BATEN BIDEZ

Eskualdaketa batetik ez datorren ondasun edo eskubide eransketa baten ondorioz ondare- irabazia sortzen bada, zenbatekoa zergadunaren ondarean sartutako ondasunen edo eskubideen merkatuko balioa da.

6.16. ARAUPETUTAKO EPERAKOEN ETA AUKEREN MERKATUETAN EGINDAKO ERAGIKETAK

2012ko uztailaren 13ko 1282/2010 Errege Dekretuak araupetutako eperakoen eta aukeren merkatuetan egindako eragiketak honela kargatzen dira:

a) Orokorrean eragiketak sortzen duen etekina ondare irabazia edo galera da.

b) Eragiketak zergadunaren jarduera ekonomikoetan itundutako eragiketa nagusi bat estaltzen badu, jarduera ekonomikoaren etekinen ondare irabazia edo galera da.

6.17. ONDASUNEN FORU-KOMUNIKAZIOAN DAUDEN SENAR-EMAZTEEN ONDASUNAK BESTERENTZEA

Ezkontzak bere hartan dirauela, foru-komunikazioaren araubidean dagoen ezkontide baten ondasun bat eskualdatzen bada, irabazia edo galeraren zenbatekoa haren eskuraketa-balioaren eta eskualdaketa-balioaren arteko diferentzia izango da eta ondasunaren titular den ezkontidearen errentan konputatuko da.

Hildako ezkontidearen ondasun bat foru-komunikazioa dela bide beste ezkontideari adjudikatzen bazaio ezkontza desegitean eta gero hark eskualdatzen badu, ondasunaren eskuraketa-balioa (ondare irabazia edo galera kalkulatzeko) hildako ezkontideak eskuratu zuenean zuena izango da, edo ezkontza egin zenekoa, geroago gertatu bada.

Gauza bera gertatuko da izatezko bikoteekin, bikotearen araubide ekonomikoa foru-komunikazioarena bada.

6.18. TESTAMENTU-AHALORDEA ERABILTZEKO ZAIN DAGOEN JARAUNTSI BATEKO ONDASUNAK BESTERENTZEA

Testamentu-ahalordea erabiltzeko zain dagoen jarauntsi bateko ondasunak besterenduz gero, testamentu-ahalordea erabiltzen denean ondare-elementuak daukan balioa hartuko da eskuraketa-baliotzat ondarean gertatu den irabazia edo galera kalkulatzeko.

Hala ere, jarauntsia testamentu-ahalordea noiz erabiliko zain dagoen artean, edo ahalordea azkentzeko arrazoietako bat gertatzen den artean, VIII. kapituluan (*Errenten egozketa eta esleipena*) ezartzen den bezala kargatuko da.

6.19. KOOPERATIBARI EGINDAKO SOZIETATE-EKARPENEN ESKUALDAKETA EDO ITZULKETA

Kooperatiba bateko kide baten ekarpen sozialen eskualdaketaren edo itzulketaren ondoriozko ondare-aldaketen zenbatekoa zehazteko, eragiketa hau egingo da: jasotzen den zenbatekoa ken partaidetzaren eskurapen-balioa. Eskurapen-balioa zehazteko, ekarpen horien eskuraketa-kostuari gehitu egingo zaizkio bazkideak kooperatibari ordaindutako sarrera-kuotak eta aldizkakoak, baita bazkideari esleitutako kooperatibaren galerak ere, baldin eta Euskadiko Kooperatiben Legean edo, bestela, aplikagarri zaien kooperatibei buruzko legean xedatutakoaren arabera galera horiek dirutan itzuli bazaizkio bazkideari edo baldin eta galerok bazkidearen titulartasunekoak diren eta Batzar Nagusiak araututako funts berezi batean sarturik dauden itzulkinez konpentsatu badira.

Ondare-irabazia/-galera = jasotako zenbatekoa – (eskurapen-kostua + ordaindutako sarrera-kuotak eta aldizkakoak + kooperatiben galerak, dirutan itzuli direnak edo funts berezi batean sarturik dauden itzulkinez konpentsatu direnak)

Ez da izango bazkide baten ekarpenen eskualdaketa ez itzulketa kooperatibak haren ekarpenak beraren izenean beste kooperatiba batera aldatzea, baldin eta honako eskakizun hauek betetzen badira:

a) Ekarpenaren aldaketa bazkide titularra beste kooperatiba batera aldatzearen ondorioz gertatu behar da.

b) Bazkide titularrak ezin du bereganatu ekarpena baliatzeko ahala.

c) Bazkideak uzten duen kooperatibaren estatutuetan ezarrita egon behar da beraren ekarpena atxikitzen zaion kooperatibara eraman behar dela hark inolako ordainsaririk jaso gabe.

d) Ekarpena hartzen duen kooperatiban berariaz jasota geratu behar dira ekarpenaren eskuraketa-kostua baloratzeko behar diren datuak, bazkidea beste kooperatibari atxiki zitzaionetik (eta aurreko guztiei atxiki zitzaienetik, behar den kasuetan).

6.20 SOZIETATEEN GAINEKO ZERGAREN KARGA-TASA OROKORRAREN MENDE EZ DAUDEN KAPITAL ALDAKORREKO INBERTSIO-SOZIETATE JAKIN BATZUK DESEGITEA ETA LIKIDATZEA

Lurralde erkidean, zerga-araubide berria ezartzen da kapital aldakorreko inbertsio-sozietateentzat (SICAV), zehazki, baldintza gehigarriak eskatzen baitira sozietate horiek %1eko karga-tasa aplikatu dezaten. Zerga-araubidearen aldaketa horrekin batera, araubide iragankor bat ezarri da 2022. urtean desegitea eta likidatzea erabakitzen duten SICAVentzat. Araubide horren helburua da bazkideek aukera izatea beren inbertsioa beste inbertsio kolektiboko erakunde batzuetara aldatzeko, erakunde horiek Sozietateen gaineko Zergan %1eko karga-tasa horri eusteko baldintzak betez gero.

Zerga-araubide iragankorra hau da:

Likidatuta desegiten den sozietatearen bazkideek ez dituzte zerga-oinarrian sartuko entitatearen likidaziotik eratorritako errentak, betiere likidazio-kuota gisa dagokien diru guztia edo ondasun guztiak berrinbertitzen badira, akzioak edo partaidetzak inbertsio-erakunde kolektibo hauetako batean eskuratu edo harpidetzeko:

a) Inbertsio Kolektiboko Erakundeei buruzko azaroaren 4ko 35/2003 Legeak araututako SICAVak, akziodunak gutxienez 100 badira.

b) Lege horretan aurreikusitako inbertsio-funts finantzarioak, partaideak gutxienez 100 badira.

Kasu horretan, eskuratutako edo harpidetutako akzio edo partaidetza berriek likidatutako sozietatearen akzioen balioa eta eskuratze-data mantenduko dituzte.

Araubide iragankor hori aplikatzeko baldintza:

a) Berrinbertsioaren xedea bazkidearen likidazio-kuota osatzen duten diru edo ondasun guztiak izan beharko dira, eta ezin izango da berrinbertsio partzialik egin; berrinbertsioa inbertsio kolektiboko erakunde batean edo batzuetan egin ahal izango da.

b) Berrinbertsioa zazpi hilabete igaro baino lehen egin beharko da, likidazioarekin desegiteko erabakia hartzeko epea amaitzen denetik zenbatzen hasita.

Araubide iragankor honetan ezarritakoa ez da aplikatuko Inbertsio Kolektiboko Erakundeei buruzko azaroaren 4ko 35/2003 Legearen 33 bis artikuluan aipatzen diren inbertsio libreko sozietateak likidatuta desegiten direnean, ezta Inbertsio Kolektiboko Erakundeei buruzko azaroaren 4ko 35/2003 Legea garatzeko Erregelamenduaren 79. artikuluan aipaturiko SICAV indizeko kotizatuak desegiten direnean ere (2012ko uztailaren 13ko 1082/2012 Errege Dekretuaren bidez onartu zen erregelamendua).

7. OHIKO ETXEBIZITZAN BERRINBERTITZEAGATIKO SALBUESPENA

Ohiko etxebizitza eskualdatuta lortutako ondare-irabazia kargapetik salbuetsita egongo da eskualdaketan lortutako guztirako zenbatekoa ohiko beste etxebizitza bat eskuratzeko inbertitzen bada.

Beraz, salbuespena aplikatzeko baldintza bi bete behar dira: ohiko etxebizitza eskualdatu behar da eta ohiko beste etxebizitza bat erosi behar da. Baldintzetako bat bete ezean, ezin da aplikatu salbuespena.

Salbuespen honen ondoreetarako, ohiko etxebizitza eskuratzearekin berdinetsita dago haren birgaikuntza. Etxebizitzaren birgaikuntzatzat hartuko da jabeak bere ohiko etxebizitzan egiten dituen obrak, baldin eta jarduketa babestuaren kalifikazioa badute Eusko Jaurlaritzaren abenduaren 30eko 317/2002 Dekretuan (ondare urbanizatu eta eraikiaren birgaikuntzarako jarduketa babestuei buruzkoan) xedatzen dena dela bide edo, bestela, abenduaren 12ko 2066/2008 Errege Dekretuarekin edo haren ordezko arauekin bat etorriz. Epe hori bi urtetik hiru urtera luzatu zen, baldin eta eraikina ohiko etxebizitzatzat hartzeari uzten bazaio 2018ko urtarrilaren 1etik eta 2021ko abenduaren 31ra bitartean.

Berrinbertsioagatik aplikatzen den salbuespena dela eta, zergadunak bere ohiko etxebizitza eskualdatu duela pentsatuko da eraikin hori une horretan bere ohiko etxebizitza denean edo, bestela, eskualdatu aurreko bi urteetako edozein egunetara arte halakotzat hartu denean.

Hala ere, salbuespena honako hauei ere aplikatuko zaie: aurretik noizbait zergadunarentzat ohiko etxebizitza izan dena eskualdatuta lortutako ondare-irabaziei, baldin eta bertan bizi ez bada epaile batek senar-emazteak banantzeko edo izatezko bikotea azkentzeko prozedura batean emandako erabakiagatik.

Salbuespen hau aplikatu ahal izateko ezinbestekoa da eskualdatutako familia-etxebizitza zergadunaren ezkontidea edo izatezko bikotekidea izan denaren ohiko etxebizitza izatea (bien ondorengoak egonez gero, haien ohiko etxebizitza ere izan behar da) .

Ohiko etxebizitza zer den

Oro har, ohiko etxebizitza da zergaduna hiru urtean jarraian bizi den eraikin oro (kontzeptu hau hobeto aztertzeko: ikusi ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik aplikatzen den kenkariaren atala XI. kapituluan: *Kuota likidoa eta kenkariak*).

Berrinbertsioaren zenbatekoa

Salbuespena aplikatzeko ezinbestekoa da ohiko etxebizitza eskualdatuta lortutako zenbatekoa osorik berrinbertitzea ohiko etxebizitza berria eskuratzeko.

Hala ere, zergadunak besteren finantzaketa erabili badu eskualdatutako etxebizitza eskuratzeko, orduan, horri dagokionez soil-soilik, eskualdaketaren balioari eskualdaketaren unean amortizatzeko dagoen maileguaren printzipala kentzearen emaitzako kopurua hartuko da berrinbertitu beharreko zenbateko osotzat.

Berrinbertsioaren zenbatekoa besterentzean lortutakoa baino gutxiago bada, ondare irabaziaren zati bat bakarrik geratuko da kargatik salbu, hain zuzen ere benetan berrinbertitutako kopuruaren proportziozko zatia.

Berrinbertsioaren zenbatekoa	Orokorrean: eskualdaketak sortutako zenbatekoa
	Eskualdatutako etxebizitza eskuratzeko besteren finantzaketa erabili bada: Eskualdaketan lortutako zenbatekoa – Amortizatu gabeko zenbatekoa
	Berrinbertsio partziala: kargatik salbu dago berrinbertitutako kopuruaren proportziozko zatia.

Berrinbertitzeko epealdia

Etxebizitza besterenduta lortutako zenbateko osoa berrinbertitu behar da, aldi baten edo batzuetan, eskualdaketa-egunetik bi urte pasatu baino lehen. Epe hori bi urtetik hiru urtera luzatu zen, baldin eta ohiko etxebizitza 2018ko urtarrilaren 1etik 2021eko abenduaren 31ra bitartean eskualdatzen bada, edo ohiko etxebizitza bat erosten bada 2018ko urtarrilaren 1etik 2021eko abenduaren 31ra bitartean eta, ondoren, aurreko ohiko etxebizitza eskualdatzen bada.

Berrinbertsioa ezarritako epealdiaren barruan egintzat hartuko da salmenta epeka edo prezioa geroratuarekin eginez gero, baldin eta epeka ordaindutako zenbatekoa ohiko etxebizitza berria eskuratzeko erabili bada jaso den zergaldiaren barruan.

Berrinbertsioa ez bada egiten etxebizitza besterentzen den urtean, zergadunak ondare irabazia lortzen duen ekitaldiko aitorpenean adierazi behar du berrinbertsioa lehen azaldu den bezala eta ezarritako epealdietan egiteko asmoa daukala.

Era berean, besterentzean lortzen diren kopuruek berrinbertsioagatiko salbuespenerako eskubidea emango dute, baldin eta kopuruok ohiko beste etxebizitza baten prezioa ordaintzeko erabiltzen badira, eta betiere etxebizitza hori ohiko etxebizitzaren besterentzea egin den urtearen aurre-aurreko urte bietako epealdian eskuratu behar izan da.

Bateraezintasuna ohiko etxebizitzan inbertitzeagatiko kenkariarekin

Ohiko etxebizitzan berrinbertitzeagatiko salbuespena aplikatzea hautatuz gero, etxebizitza-kredituaren zenbatekotik (36.000 euro) salbuetsitako ondare-irabaziaren %18 kendu behar da (ikusi ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik aplikatzen den kenkariaren atala XI. kapituluan: *Kuota likidoa eta kenkariak*).

Baldintzak ez betetzea

Salbuespena aplikatzeko ezarritako baldintzetako bat betetzen ez bada, ondare-irabazia kargatuko da. Halako kasuetan, salbuetsita ez dagoen ondare-irabaziaren zatia lortu den urteari egotzi behar zaio, dagozkion berandutza-interesak barne.

8. FROGATU GABEKO ONDARE-IRABAZIAK

Frogatu gabeko ondare-irabazitzat hartuko dira ukantza, aitorpena edo eskuraketa zergadunak aitortutako errentarekin bat ez datorren ondasunak edo eskubideak, bai eta ez dauden zorrak zerga honen edo Ondarearen gaineko Zergaren aitorpenetan sartzea edo erregistro ofizialetan idaztohartzea ere.

Justifikatu gabeko ondare-irabaziak atzematen diren zergaldiko likidazio-oinarri orokorrean sartuko dira, salbu eta zergadunak behar bezala frogatzen badu ondasun zein eskubide horien jabe izan dela edo preskribatutako zergaldi bateko data jakin batetik aurrera, edo Zerga Administrazioak dagokion likidazioaren bidez zerga-zorra zehazteko daukan ahalmena egikaritzeko epea iraungi den zergaldi bateko data batetik aurrera.

9. ALDI-EGOZKETA

Arau orokorra

Ondare-irabaziak eta ondare-galerak ondare-aldakuntza gertatzen den zergaldiari egotziko zaizkio.

Arau berezia

Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketen kasuan, proportzionalki egotzi ahal izango dira eragiketa horietan izandako errentak, haiei dagozkien kobrantzak galdagarriak diren neurrian. Kasu honetan ulertzen da eragiketak epeka edo prezio geroratuarekin egiten direla: haien prezio osoa edo prezioaren zati bat ondoz ondoko ordainketetan jasotzen denean, betiere ematea edo eskueran jartzea gertatu den egunetik azken epearen mugaegunera arte igarotako denbora urtebetetik gorakoa bada.

Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketa bat, osorik edo zati batean, kanbio-efektuak jaulkiz ordaintzen bada eta efektu horiek epemugaren aurretik irmo eskualdatzen badira, eskualdaketa egin den zergaldiari egotziko zaio errenta.

Biziarteko edo aldi baterako errenta-kontratuetatik etorritako eragiketek inoiz ere ez dute tratamendu hori izango eskualdatzailearentzat. Ondasunak eta eskubideak biziarteko edo aldi baterako errenta baten truke eskualdatzen direnean, errenta hori eratzen den zergaldiari egotziko zaio errentadunaren ondare-irabazia edo -galera.

Laguntza publikoen ondoriozko ondare-irabaziak kobratzen diren zergaldian egotziko dira.

Hala ere, Espainiako Landa Garapenerako Esparruan nekazari gazteen lehen aldiz instalatzeko aurrez ikusten diren laguntza publikoak, nekazaritzako enpresen kapitalean partaidetza bat eskuratzeko erabiltzen direnean, laurdenetan egotzi ahal izango dira, lortzen diren zergaldian eta hurrengo hiruretan.

Mugaeguneratuko baina kobratu gabeko kredituen ondoriozko ondare-galerak inguruabar hauetako edozein gertatzen den zergaldian egotzi ahal izango dira:

a) Maiatzaren 5eko 1/2020 Legegintzako Errege Dekretuak onartutako Konkurtso Legearen testu bateginaren bigarren liburuaren II. tituluan aipatutakoekin judizialki

homologatzeko modukoa den berriguratze-plan batean ezarritako kita bat eraginkorra izatea.

b) Zorduna konkurtso-egoeran egonik, kredituaren zenbatekoaren kita erabakitzen duen hitzarmena eraginkorra izatea, maiatzaren 5eko 1/2020 Legegintzako Errege Dekretuak onartutako Konkurtso Legearen testu bateginaren lehen liburuaren VII. tituluaren VI. kapituluan xedatutakoaren arabera. Hala denean, kitaren zenbatekoaren arabera zenbatuko da galera.

   Bestela, konkurtso-prozedura amaitzea kreditua ordaindu gabe, maiatzaren 5eko 1/2020 Legegintzako Errege Dekretuak onartutako Konkurtso Legearen testu bateginaren 465. artikuluaren 1., 4. eta 7. zenbakietan aipatutako kausengatik konkurtsoa amaitzea erabakitzen denean izan ezik.

c) Urtebete bete bada kreditua exekutatzeko helburuarekin hasi den konkurtsoaz bestelako prozedura judiziala hasi zenetik, baina kreditua oraindik ordaindu ez bada. Inguruabar hori bakarrik hartuko da kontuan urtebeteko epea 2016ko urtarrilaren 1etik aurrera amaitzen denean.

Kreditua ondare-galera konputatu ondoren kobratzen bada, ondare-irabazia egotziko da, kobrantza gertatu den zergaldian kobratutako zenbatekoaren bestekoa.

Ondarean gertatzen diren irabazien eta galeren integrazioa eta konpentsazioa eskuliburu honetako hurrengo kapituluan azaltzen dira.

X. KAPITULUA
ERRENTEN INTEGRAZIOA ETA KONPENTSAZIOA. LIKIDAZIO-OINARRIA: OROKORRA ETA AURREZKIARENA. KUOTA OSOA

1. ERRENTEN INTEGRAZIOA ETA KONPENTSAZIOA

1.1. HITZAURREA

Zergaren karga kalkulatzeko zergadunaren errentak honela sailkatzen dira: alde batetik errenta orokorra eta beste batetik aurrezkiaren errenta.

Modu berean, errentaren sailkapenaren arabera zerga-oinarrian zati bi daude: zerga-oinarri orokorra eta aurrezkiaren zerga-oinarria.

Errenta orokorraren osagaiak
Etekinak
± Lanaren etekinak. + Kapital higiezinaren etekinak: • Landalurreko edo hiriko ondasun higiezinak (etxebizitzak ez beste batzuk) errentatuta lortzen direnak. • Landalurreko edo hiriko ondasun higiezinak azpierrentan emanda lortzen direnak. • Landalurreko zein eta hiriko ondasun higiezinak erabiltzeko edo gozatzeko eskubideak edo haien gaineko eskubide errealak eratuta edo lagata lortzen direnak. ± Kapital higigarriaren etekinak: • Norberaren kapitalak, zergadunari lotutako entitateekin egindako eragiketen ondoriozkoak, hirugarrenei lagata lortzen direnak. Ondokoak ez dira sartzen: finantza-entitateek emandako etekinak, baldin eta entitate ordaintzaileari lotutzat jotzen diren pertsonen antzeko ezaugarriak dituzten beste kolektibo batzuei eskainitakoak bezalakoak badira.

- Bazkide, erkide, jaraunsle edo partaideek sozietate zibilei, jarauntsi banatugabeei, ondasun-erkidegoei eta zergapetu daitekeen batasun ekonomikoa edo ondare banandua osatzen duten gainerako entitate nortasun juridiko gabekoei egindako ekarpenetatik sortutako etekinak, haien partaidetza kapitalaren ekarpen hutsa denean, baldin eta erkidegoak jarduera ekonomikoa egiten badu.
- Jabetza intelektualak sortutako etekinak, zergaduna egilea ez denean.
- Zergadunak egiten dituen jarduera ekonomikoei loturik ez dagoen jabetza industrialak sortzen dituen etekinak.
- Laguntza teknikoa emateak sortzen dituen etekinak, prestazio hori jarduera ekonomikoren baten esparruan ematen denean izan ezik.
- Ondasun higigarriak, negozioak edo meatzeak errentatuta lortzen diren etekinak, errentamendua jarduera ekonomikoa ez bada.
- Errentatzaileek azpierrentamenduengatik jasotzen dituzten etekinak.
- Irudia ustiatzeko eskubidea lagata edo hura erabiltzeko baimena edo adostasuna emanda lortzen diren etekinak, eskubidea sortzen duenak lortzen dituenak eta jarduera ekonomiko batean sortzen direnean izan ezik.

\+ Jarduera ekonomikoen etekinak.

Errenta-egozketak eta -integrazioak

\+ Nazioarteko zerga-gardentasunaren araubidean.

\+ Jurisdikzio ez-kooperatibotzat hartzen diren herrialde edo lurraldeetan eratutako talde inbertsioko erakundeenak.

± Espainiako eta Europako interes ekonomikoko elkartzeenak.

± Aldi baterako enpresa-elkarteenak.

\+ Sozietateen gaineko Zergaren kargapean dauden sozietate zibilenak.

Ondareko irabaziak eta galerak

\+ Ondare-elementuak ez beste batzuk eskualdatuta lortzen direnak.

Aurrezkiaren errentaren osagaiak

Etekinak

\+ Kapital higiezinaren etekinak, etxebizitzen bidez sortuak.

\+ Kapital higigarriaren etekinak:

- Denetariko erakundeen funts propioetako partaidetzek sortutakoak.
- Norberaren kapitalak, zergadunarekin lotutako entitateenak ez beste batzuk, hirugarrenei lagata lortutakoak.
- Norberaren kapitalak, zergadunarekin lotutako finantza-entitateenak, hirugarrenei lagata lortzen direnak, baldin eta bat badatoz entitate ordaintzailearekin lotutzat jotzen diren pertsonen antzeko kolektibo batzuei eskainitakoekin.
- Kapitalizazio-eragiketek eta bizi edo elbarritasun aseguruen kontratuek sortutako etekinak eta kapital ezarpenen errentak.

Ondareko irabaziak eta galerak

\+ Ondare-elementuak eskualdatuta lortzen direnak.

\+ Kalte-ordainaren berandutze-interesak.

Zerga-oinarri orokorra eta aurrezkiaren zerga-oinarria errentak integratzeko eta konpentsatzeko arauak aplikatuz zehazten dira.

1.2. ERRENTAK ZERGA-OINARRI OROKORREAN INTEGRATZEA ETA KONPENTSATZEA

Zerga-oinarri orokorrean lau osagai daude:

A) Errenta orokorreko etekinak, errenta egozketak eta integrazioak.

B) Aurreko ekitaldietan jarduera ekonomikoek sortutako etekinen ondoriozko saldo negatiboak (zehatzago esanda, 2013tik aurrerako ekitaldietatik datozenak).

C) Ondare-elementuen eskualdaketen ondoriozkoak ez diren ondare-irabaziak eta ondare-galerak.

D) Ondare-elementuen eskualdaketen ondoriozkoak ez diren ondare-galerak, aurreko ekitaldietan sortuak (2020, 2021, 2022 eta 2023ko ekitaldietan).

Zerga-oinarri orokorreko elementuak honela integratzen eta konpentsatzen dira:

a) Errenta orokorreko etekin garbiak (jarduera ekonomikoen ondoriozkoak ez beste guztiak) eta errenta-egozketak euren artean integratzen eta konpentsatzen dira, inolako mugarik gabe. Emaitzako saldoa, positiboa zein negatiboa, zerga-oinarri orokorrean sartu behar da.

b) Ekonomia-jardueretatik lortutako etekin garbiak elkarren artean integratu eta konpentsatuko dira:

   - Saldo positiboa ateratzen bada:

     zenbatekoa zerga-oinarri orokorraren gainerako osagaiekin integratuko da.

   - Saldo negatiboa ateratzen bada:

     zenbateko hori hurrengo 30 urteetako ekonomia-jardueretatik lorturiko etekinen saldo positiboarekin konpentsatuko da. Konpentsazio horrek muga bat izango du.

     Saldo negatiboa horrela konpentsatu nahi duten zergadunek aplikatu nahi duten zergaldiko aitorpena aurkeztean jakinarazi behar dute. Zergaldi baterako egindako hautapena geroago aldatu ahal izango da, hain zuzen ere Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitorpena egiteko borondatezko epealdia amaitu ondoren, baldin eta zerga-administrazioaren ekintza berririk gertatu ez bada.

     Muga bat dago aurreko ekitaldietako saldo negatiboak ekitaldiko saldo positiboekin konpentsatu ahal izateko. Muga konpentsazioaren aurreko saldo positiboaren %50 izango da, oro har, eta %70, mikroenpresen eta enpresa txikien kasuan.

     Konpentsazioaren epeari eta mugari buruz, hau zehazten du Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Instrukzioak, 11.1 puntuan:

     "*Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013 Foru Arauko 55. artikuluan muga ezartzen zaio aurreko ekitaldietako oinarri negatiboen konpentsazioari: konpentsazioaren aurreko zerga-oinarri positiboaren %50,*

orokorrean, edo %70, mikroenpresentzat eta enpresa txikientzat. Muga horiek pertsona fisikoei ere aplikatzen zaizkie.

Nolanahi ere, muga horiek ez dira aplikatzen jarduera ekonomikoari (edozeini) behin betiko utziz gero (izan ere, kasu hori Sozietatearen gaineko Zergaren esparruan entitatea desegitea bezalakoa da).

Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013 Foru Arauko bosgarren xedapen iragankorra (indarrean dago konpentsazioa egiteko epealdiaren hasierari dagokionez) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren tributazioan ere aplikatu daiteke, hain zuzen ere konpentsatu gabe dauden jarduera ekonomikoen etekin negatiboei. Hara zer dioen: «Foru arau hau aplikatzen den lehenengo zergaldiaren hasieran konpentsatu gabe dauden aurreko zerga-oinarri negatiboak hurrengo zergaldietako zerga-oinarri positiboekin konpentsatu ahal izango dira 55. artikuluan xedatutakoarekin bat etorriz. Artikulu horretako 1. idatzzatian ezarritako hamabost urteko epealdia 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera zenbatuko da. »

Gainera, Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013 Foru Arauak honako hau arautzen du hogeita bigarren xedapen iragankorrean 2018ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako zerga-oinarri negatiboez: «2018ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten den lehenengo zergaldiaren hasieran konpentsatu gabe dauden aurreko zerga-oinarri negatiboak foru arau honetako 55. artikuluan xedatutakoaren arabera konpentsatu ahal izango dira. Konpentsazio-epea 30 urtekoa izango da».

Horren arabera 2014ko urtarrilaren 1ean konpentsatu gabe egon diren jarduera ekonomikoen etekinen ondoriozko saldo negatiboak (arautegiaren aldaketen arabera etekinok 2013ko ekitaldikoak baino ezin dira izan) 30 urtean konpentsatu daitezke 2014ko urtarrilaren 1etik hasita.

Beraz, zergadunek 30 urteko epealdia daukate beren jarduera ekonomikoen etekin negatiboak konpentsatzeko, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera (egun horren aurretik sortutako etekin negatiboak) edo etekinak sortzen diren ekitalditik (2014ko urtarrilaren 1az gero sortutako etekin negatiboak)."

Zergadun batek hainbat jarduera ekonomiko egiten baditu, haien ondoriozko etekinak euren artean integratzen eta konpentsatzen dira. Baterako tributazioa hautatu dutenek antzera jokatu behar dute, baina lehenbizi zergadun bakoitzaren jarduera ekonomikoen etekinak integratu eta konpentsatu behar dira. Horren ildotik, hara zer dioen Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibideak 11.1 puntuan: "*…Horrenbestez, zergadunak hainbat jarduera ekonomiko egiten baditu, haien ondoriozko etekinak bateragarriak dira.*

Baterako tributazioa hautatuz gero, lehenengo familia unitateko kide bakoitzaren jardueren etekinak euren artean integratu eta konpentsatu behar dira, eta gero kide guztien saldoak euren artean integratu eta konpentsatu behar dira. Nolanahi ere, familia unitateko kide guztien saldoak negatiboak badira, ezin da egin konpentsaziorik.

Hortaz, Zerga batera ordaintzea hautatzen bada, familia unitateko kideek eskuratutako jarduera ekonomikoen etekinak integratu eta elkarrekin konpentsatzen dira, arestiko

paragrafoan adierazitako zehaztasunak kontuan hartuta, bai urte horretakoei bai aurreko zergaldietatik datozenei dagokienez.

Zerga banako araubidean ordainduz gero, baterako tributazioa hautatu den aurreko ekitaldietan jarduera ekonomikoek sortutako etekin negatiboak sortu dituen familia unitateko kideak bakarrik konpentsatu ahal izango ditu."

c) Ondare-elementuen eskualdaketen ondoriozkoak ez diren ondare-irabaziak eta ondare-galerak euren artean soilik integratzen eta konpentsatzen dira. Konpentsazioaren ondoriozko kopurua zeinuaren arabera integratzen da zerga-oinarrian:

   - Saldoa positiboa izanez gero, zerga-oinarri orokorrean sartu behar da osorik, baldin eta ez bada konpentsatu behar aurreko ekitaldietako ondare-galerarik (ondare-elementuen eskualdaketen ondoriozkoak ez beste batzuk). Aldiz, halako galerarik egonez gero, aurreko saldo positiboarekin konpentsatu behar dira eta horren emaitza (diferentzia ezin da izan negatiboa) zerga-oinarri orokorrean integratu behar da.

   - Saldoa negatiboa izanez gero, aurreko a) eta b) letretan aipatzen diren errenta orokorreko etekin garbien eta errenta-egozketen integrazioaren eta konpentsazioaren emaitzako saldo positiboarekin konpentsatu daiteke (muga: saldoaren %25). Konpentsazio horren ondoren saldo negatiboa badago, hurrengo lau urteetan konpentsatu daiteke hurrenkera honetan:

      · Lehenbizi, mota honetako ondare-irabazien eta ondare-galeren saldo positiboarekin.

      · Gero, errenta orokorreko etekin garbien eta errenta-egozketen saldo positiboarekin (muga: saldoaren %25).

d) Aurreko ekitaldietako (2020, 2021, 2022 eta 2023) ondare-galera garbien konpentsazioak. Honela egin behar dira:

   - Lehenbizi, ekitaldian ondare-elementuak eskualdatuta ondarean sortutako galeren eta irabazien saldo positiboarekin (muga: saldo positiboa).

   - Gero, konpentsatu daitezkeen partidak egonez gero, errenta orokorreko etekin garbien eta errenta-egozketen integrazioaren eta konpentsazioaren saldo positiboarekin (muga: saldoaren %10).

Ekitaldiko saldo negatiboak aurreko ekitaldietako saldo negatiboekin konpentsatu behar izanez gero, hauxe da hurrenkerarik zentzuzkoena: zaharrenetatik berrienetara konpentsatzea, hau da, lehenbizi 2020koak konpentsatzea eta ekitaldikoekin amaitzea, kontuan hartuta gehienez errenta orokorreko etekin garbien eta errenta-egozketen saldo positiboaren %10 konpentsatu daitekeela guztira. Hala ere, muga hori %25ekoa izango da ondare-galerak 2022 eta 2023ko ekitaldiei egotzi behar zaizkienean.

Ondoko ekitaldi bakoitzean onartutako gehieneko konpentsazioa egin daiteke, lau urteko epealdiaren barruan, hurrengo ekitaldietan ondare-galera moduan jasoz.

Behar denean, zergadunak agiri bidez frogatu beharko du zein ekitalditakoak diren eta zenbatekoak diren konpentsatu nahi dituen saldo negatiboak (sortu diren ekitaldia gorabehera).

1.3. ERRENTAK AURREZKIAREN ZERGA-OINARRIAN INTEGRATZEA ETA KONPENTSATZEA

Aurrezkiaren zerga-oinarrian lau osagai daude; bi ekitaldikoak dira eta beste biak, egonez gero, aurreko lau urteetakoak:

A) Aurrezkiaren errentako etekinak.

B) Ondare-elementuen eskualdaketen ondorioz ondarean gertatzen diren irabaziak eta galerak.

C) Aurreko ekitaldietan (2020, 2021, 2022 eta 2023) sortutako aurrezkiaren errentako etekinen integrazioaren eta konpentsazioaren ondoriozko saldo negatiboak.

D) Aurreko ekitaldietan (2020, 2021, 2022 eta 2023) ondare-elementuen eskualdaketen ondorioz sortutako ondare-galera garbiak.

Elementuak honela integratu eta konpentsatu behar dira:

a) Aurrezkiaren errentako etekin garbiak euren artean integratu eta konpentsatzen dira:

   - Saldoa positiboa izanez gero, ekitaldiko aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu behar da. Saldo hau aurreko lau urteetako aurrezkiaren errentako etekinen saldo negatiboekin konpentsatu daiteke, baina eragiketaren emaitzako zenbatekoa ezin da izan negatiboa.

   - Saldoa negatiboa izanez gero, hurrengo lau urteetako aurrezkiaren errentako etekinen integrazioaren eta konpentsazioaren ondoriozko saldo positiboekin konpentsatu daiteke. Konpentsazioa epealdi horretan egin behar da aurreko ekitaldietako saldo negatiboekin pilatuta; ekitaldi bakoitzean gehieneko kopurua aplikatu behar da eta lau urteko epealdia amaitutakoan ezin da aplikatu konpentsaziorik.

b) Ondare-elementuen eskualdaketaren ondorioz ondarean gertatzen diren irabaziak eta galerak euren artean integratu eta konpentsatu behar dira:

   - Eragiketaren emaitza saldo positiboa bada, aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu behar da. Saldo hau aurreko lau urteetan ondare-elementuak eskualdatuta sortutako galera garbiekin konpentsatu daiteke; konpentsazioaren emaitzako zenbatekoa ezin da izan negatiboa.

   - Saldoa negatiboa izanez gero, hurrengo lau urteetan ondare-elementuak eskualdatuz lortzen diren ondare-irabazi garbiekin konpentsatu ahal izango da. Konpentsazioa epealdi horretan egin behar da aurreko ekitaldietako saldo negatiboekin pilatuta; ekitaldi bakoitzean gehieneko kopurua aplikatu behar da eta lau urteko epealdia amaitutakoan ezin da aplikatu konpentsaziorik.

c) Aurreko lau urteetako (2020, 2021 2022 eta 2023) aurrezkiaren errentako etekinen integrazioaren eta konpentsazioaren ondoriozko saldo negatiboen konpentsazioa. Saldo negatibo hauek aurrezkiaren errentako etekinen integrazioaren eta konpentsazioaren ondoriozko saldo positiboekin soilik konpentsatu daitezke; konpentsazioaren emaitza ezin da izan saldo negatiboa.

d) Aurreko ekitaldietan (2020, 2021 2022 eta 2023) ondare-elementuak eskualdatuz sortutako ondare-galera garbien konpentsazioa. Galera horiek ondare-elementuak

eskualdatuta ekitaldian ondarean sortutako irabazien integrazioaren eta konpentsazioaren ondoriozko saldo positiboarekin soilik konpentsatu daitezke; eragiketaren emaitza ezin da izan negatiboa.

Behar denean, zergadunak agiri bidez frogatu beharko du zein ekitalditakoak diren eta zenbatekoak diren konpentsatu nahi dituen saldo negatiboak (sortu diren ekitaldia gorabehera).

ADIBIDEA:

RR andrearen 2024ko ekitaldiko zerga-datuak:

- Lanaren etekin garbia = 32.000 euro.
- Kapital higiezinaren etekin garbia (bi lonjaren errentamendua) = 15.000 euro.
- Dibidenduak, salbuespena aplikatu ondoren = 3.000 euro.
- Bonuen korrituak = 2.000 euro.
- Akzio batzuen eskualdaketak sortutako ondare-irabazia = 3.500 euro.
- Higiezin baten eskualdaketak sortutako ondare-irabazia = 21.000 euro.
- 2020ko ekitaldian akzio batzuen eskualdaketak sortutako ondare-galera, oraindik konpentsatzeko dagoena = 4.000 euro.
- 2021eko ekitaldian akzio batzuen eskualdaketak sortutako ondare-galera, oraindik konpentsatzeko dagoena = 5.200 euro.

EBAZPENA:

Zerga-oinarri orokorra

Lanaren etekin garbia: 32.000 €

Kapital higiezinaren etekin garbia: 15.000 €

Zerga-oinarri orokorra = 32.000 + 15.000 = 47.000 €

Aurrezkiaren zerga-oinarria

Kapital higigarriaren etekin garbia: 3.000 + 2.000 = 5.000 €

2024ko ekitaldiko ondare-irabazia: 3.500 + 21.000 = 24.500 €

Aurreko ekitaldietako ondare-galeren konpentsazioa: 24.500 – 4.000 – 5.200 = 15.300 €

Aurrezkiaren zerga-oinarria: 5.000 + 15.300 = 20.300 €

Entitateetako akzioak edo partaidetzak eskualdatzearen ondoriozko ondare-galera integratu eta konpentsatzeko araubidea, hain zuzen ere, horiek eskuratzeagatik zergadunak aplikatu ahal badu mikroenpresa, enpresa txiki edo ertain berri edo sortu berrietan, berritzaileetan edo zilarrezko ekonomiarekin lotutakoetan egindako inbertsioengatiko kenkaria, hartzekodunen konkurtso batetik edo entitatearen beste likidazio-kasuren batetik eratortzen bada.

1. Ekitaldi berean lortzen diren eta aurrezkiaren oinarriaren ondare-irabazien eskualdaketekin agerian geratzen diren ondare-irabazi eta -galerekin konpentsatuko da.
2. Aurreko 1 puntua aplikatu ondoren ateratzen den saldo negatiboa konpentsatu ahalko da, aurrezkiaren oinarria osatzen duten kapital higigarriaren eta higiezinaren etekinen emaitzazko saldo positiboarekin.
3. Aurreko integrazio eta konpentsazioaren emaitzatik oraindik ere saldo negatiboa ateratzen bada, haren zenbatekoa konpentsatzeko, zerga-oinarri orokorra osatzen duten errentak (irabazi eta galeren ondoriozkoa izan ezik) batu eta ateratzen den saldo positiboa erabiliko da, hau da, zergaldi berean lortutakoa, saldo positibo horren %25eko mugarekin.

Konpentsazio horiek egin eta saldo negatiboa ateratzen bada (ondare-galerari dagokiona), zenbateko hori ondorengo 4 urteetan konpentsatuko da, atal honetan ezarri den hurrenkera berberari jarraituz.

Ondorengo ekitaldi bakoitzean onar daitekeen gehieneko kopuruan egin beharko da konpentsazioa, betiere lau urteko epearen barruan, hurrengo ekitaldietan ondare-galera moduan jasoz.

Mendeko finantza-ekarpenetatik, lehentasunezko partaidetzetatik eta mendeko zorretik sortutako errenta negatiboak integratzeko eta konpentsatzeko araubidea

Mendeko finantza-ekarpenak, lehentasunezko partaidetzak eta mendeko zorraren baloreak direla eta, ondare-galeren eta kapital higigarriaren etekin negatiboen ondoriozko saldo negatiboak, are finantza-produktuak berrerosi eta harpidetzeko edo trukatzeko eragiketengatik jasotako baloreak eskualdatzearen ondoriozkoak ere, noiz gertatzen diren gorabehera, ondare-irabazien etekinen saldo positiboarekin zein kapital higigarriaren etekinekin konpentsatu ahal izango dira.

Araubide hau ondokoak integratzeko eta konpentsatzeko aplikatuko da:

a) Mendeko finantza-ekarpenak (2015eko urtarrilaren 1az gero).
b) Mendeko zorraren baloreak eta lehentasunezko partaidetzak (2014ko urtarrilaren 1az gero).

Errentak integratzeko eta konpentsatzeko araubide hau zehatzago azaltzen da eskuliburu honen eranskinetan: "*Mendeko finantza-ekarpenak, lehentasunezko partaidetzak eta mendeko zorra*".

2. LIKIDAZIO-OINARRIA

Likidazio-oinarria ondoko bi osagaien batura da: likidazio-oinarri orokorra eta aurrezkiaren likidazio-oinarria.

Likidazio-oinarria = Likidazio-oinarri orokorra + Aurrezkiaren likidazio-oinarria

3. LIKIDAZIO-OINARRI OROKORRA

Likidazio-oinarri orokorra kalkulatzeko ondoren azalduko diren murrizketak aplikatu behar zaizkio likidazio-oinarri orokorrari (horiexek bakarrik eta hurrenkera horrexetan):

1. Konpentsazio-pentsioak eta mantenurako urtekoak ordaintzeagatik aplika daitekeen murrizketa.
2. Gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako ekarpenengatik eta kontribuzioengatik aplika daitekeen murrizketa.
3. Baterako tributazioagatik aplika daitekeen murrizketa.

Likidazio-oinarri orokorra = Zerga-oinarri orokorra – Konpentsazio-pentsioen eta mantenurako urtekoen murrizketa – Gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako ekarpenen eta kontribuzioen murrizketa – Baterako tributazioaren murrizketa $\geqslant 0$

Murrizketen aplikazioak ezin du eragin likidazio-oinarri orokorra negatiboa izatea. Zerga-oinarri orokorra negatiboa bada, ezin da aplikatu murrizketarik.

Likidazio-oinarri orokorra negatiboa bada, hurrengo lau urteetako likidazio-oinarri orokor positiboekin konpentsatu daiteke.

Konpentsazioa epealdi horretan egin behar da hurrengo ekitaldietako likidazio-oinarri negatiboekin pilatuta; ekitaldi bakoitzean gehieneko kopurua aplikatu behar da eta lau urteko epealdia amaitutakoan ezin da aplikatu konpentsaziorik.

Behar denean, zergadunak agiri bidez frogatu beharko du zein ekitalditakoak diren eta zenbatekoak diren konpentsatu nahi dituen oinarri orokor negatiboak (sortu diren ekitaldia gorabehera).

Likidazio-oinarri orokorra	Zerga-oinarri orokorra > 0 Likidazio-oinarri orokorra = Zerga oinarri orokorra – Murrizketak 2020, 2021, 2022 eta 2023ko ekitaldietako likidazio-oinarri negatiborik egonez gero: Likidazio-oinarri orokorra konpentsazioa egin ondoren: Likidazio-oinarri orokorra – Aurreko urteetako likidazio-oinarri negatiboen konpentsazioa $\geqslant 0$
	Zerga-oinarri orokorra < 0 Likidazio-oinarri orokorra = Zerga oinarri orokorra < 0 Zenbatekoa hurrengo lau urteetako likidazio-oinarri orokor positiboekin konpentsatuko da.

4. MURRIZKETAK

4.1. KONPENTSAZIO-PENTSIOAK ETA MANTENURAKO URTEKO KOPURUAK ORDAINTZEAGATIK

Zerga-oinarri orokorrari eta, hala badagokio, aurrezkiaren zerga-oinarriari murriztu egingo zaizkie epailearen aginduz, idazkari judizialaren aurrean alde biek adostuta edo notarioaren eskritura publikoaren bidez emandako konpentsazio-pentsioengatik eta mantenurako urtekoengatik ordaindutako zenbatekoak, zergadunaren seme-alabei ordaindutakoak izan ezik. Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Instrukzioak hau ezartzen du 13.1 puntuan:

"Uztailaren 2ko 15/2015 Legea, borondatezko jurisdikzioari buruzkoa, indarrean ipini zenetik dibortzioa epai bidez dekreta daiteke edo, bestela, ezkontideen adostasunez ezar daiteke; ezkontideak akordioa eginez gero, hitzarmen arautzailea formulatu behar da idazkari judizial baten aurrean edo eskritura publikoa notarioaren aurrean."

"Beraz, senideak elkarrekin adostuta dibortziatzen badira eta akordioaren hitzarmena gauzatzeko eskritura publikoa egiten bada notario baten aurrean, hitzartutakoaren arabera beste ezkontideari konpentsazio-pentsioa ordaindu behar dionak bere zerga-oinarritik kendu ahal izango du pentsio horren zenbatekoa, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 69. artikuluan ezartzen duenarekin bat etorriz, nahiz eta zentsu hertsian «epailearen erabakiz» ordaintzen den pentsioa ez izan."

Konpentsazio-pentsioa edo mantenurako urteko kopurua ordaintzen duena haren jasotzailearekin bizi bada, murrizketa hau ezin da aplikatu.

4.2. GIZARTE AURREIKUSPENEKO SISTEMETARA EGINDAKO EKARPENENGATIK ETA KONTRIBUZIOENGATIK

4.2.1. MURRIZKETA ERAGITEN DUTEN EKARPENAK ETA KONTRIBUZIOAK

Zerga-oinarrian murrizketa aplikatu daiteke gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako ekarpen eta kontribuzio hauengatik:

1. Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako bazkideek egindako ekarpenak, baldin eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateen zerga-araubideari buruzko ekainaren 30eko 6/1988 Foru Arauko 3. artikuluan ezarritako kontingentziak edo bazkide langileen langabezia estaltzeko badira, eta bazkide babesleak egin eta entitateetako bazkideei lanaren etekin gisa egotzi zaizkien kontribuzioak ere bai.
2. Pentsio-planen partaideek egindako ekarpenak, bai eta sustatzaileak egin eta partaideei lanaren etekin gisa egotzi zaizkien kontribuzioak ere.
3. Laneko pentsio-funtsen jarduerak eta gainikuspena araupetu dituen Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2016ko abenduaren 14ko 2016/2341 Zuzentarauan (EB) ezarritako pentsio-planetara partaideek egindako ekarpenak, are enpresa sustatzaileek egindako kontribuzioak ere, hauek betez gero:
   a) Zergei dagokienez, kontribuzioak prestazioa jasoko duen partaideari egotzi behar zaizkio.
   b) Partaideari etorkizuneko prestazioa hartzeko eskubidea modu ezeztaezinean eskualdatu behar zaio.

c) Partaideari eskualdatu behar zaio kontribuzioaren baliabideen titulartasuna.

d) Azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak onetsitako Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen Testu Bategineko 8. artikuluko 6. idatz-zatian ezarritako kontingentziak estali behar dira.

4. Aurreztaileen ekarpenak banakako pentsioen produktu paneuroparrei.

5. Gizarte aurreikuspeneko mutualitateetara egindako ekarpen eta kontribuzioak, baldintza hauek betez gero:

   a) Betekizun subjektiboak:

      1. Gizarte Segurantzako araubideetako batean integratuta ez dauden profesionalek, haien ezkontide edo izatezko bikotekideek, lehen graduko ahaide odolkideek eta mutualitateetako langileek gizarte aurreikuspenerako mutualitateekin hitzartutako aseguru-kontratuen arabera ordaindutako kopuruak, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak onetsitako Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legeko 8. artikuluko 6. idatz-zatian ezarritako kontingentzien ondorioak estaltzeko diren heinean, baldin eta gastu kengarritzat hartu ez badira jarduera ekonomikoen etekin garbia kalkulatzeko.

      2. Gizarte Segurantzako araubideetako batean integratuta dauden profesionalek edo banako enpresaburuek, haien ezkontide edo izatezko bikotekideek, lehen graduko ahaide odolkideek eta mutualitateetako langileek gizarte aurreikuspenerako mutualitateekin hitzartutako aseguru-kontratuen arabera ordaindutako kopuruak, Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legeko 8. artikuluko 6. idatz-zatian ezarritako kontingentzien ondorioak estaltzeko diren heinean.

      3. Besteren konturako langileek edo bazkide langileek gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin hitzartutako aseguru-kontratuen arabera ordaindutako kopuruak, are sustatzaileek haien alde lanaren etekin gisa egotzitakoak ere, baldin eta azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzazko Errege Dekretuak onetsitako Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legeko lehenengo xedapen erantsian ezarritakoarekin bat etorriz egiten badira bazkide langileen langabezia estaltzeko.

   b) Mutualisten eskubide sendotuak bakarrik gauzatu ahal izango dira Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen testu bategineko 8. artikuluko 8. idatz-zatian pentsioplanei dagokienez jasotako kasuetan (testu bategin hori 2002ko azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak onartu zuen).

6. Lanbide elkargoek ezarrita dauzkaten gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin itundutako aseguru kontratuen ondorioz besteren konturako langile diren mutualista elkargokideek, beren ezkontide, izatezko bikote-lagun edo lehen mailako ahaide odolkideek eta mutualitate horietako langileek ordaindutako kopuruek, foru arau honetako 72. eta 73. artikuluetan ezarri den bezala, baldin eta mutualitateko organo egokien artean adostu bada laguntzak Pentsio Planak eta Funtsak arautzen dituen Legearen Testu Bateginak (azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua) 8. artikuluko 6. idatz-zatian jasotako kontingentziak gertatzen direnean bakarrik kobratzea.

7. Aseguru-kontratutzat hartzen diren bermatutako aurreikuspen-planetan ordaindutako primak, ondokoak betez gero:

a) Zergaduna izan behar da hartzailea, aseguratu eta onuraduna. Nolanahi ere, haren heriotzak prestazioa jasotzeko eskubidea ekar dezake, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzazko Errege Dekretuak onetsitako Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen Testu Bateginean ezarri den bezala.

b) Azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak onetsitako Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen Testu Bategineko 8. artikuluko 6. idatz-zatian ezarritako kontingentziak baizik ez dira estali behar, eta estalduraren xede nagusia erretiroa izan behar da. Hori dela eta, aseguru-kontratu baten estaldura nagusia erretiroa dela pentsatuko da urte bakoitzean erretirorako eta mendetasunerako jarritako kopurua gutxienez, planari ekin zaionetik, heriotza edo elbarritasunerako kapitala eratzeko ordaindutako primen batura halako hiru denean.

   Kontratu hauetan, kopuruak Legearen Testu Bategineko 8. artikuluko 8. idatz-zatian ezarritako kasuetan soilik baliatu ahal izango dira aldez aurretik. Gainera, kontratu hauei ez zaie aplikatuko Aseguru Kontratuei buruzko urriaren 8ko 50/1980 Legeko 97. eta 99. artikuluetan xedatutakoa.

c) Korrituak bermatu behar dira eta teknika aktuarialak erabili behar dira.

d) Polizaren baldintzetan berariaz eta modu nabarmenean agertu behar da bermatutako aurreikuspen plana dela.

e) Aseguruaren hartzaileak planean bildutako kopurua, dena zein zati bat, kide den sistemako (banakoa zein taldekoa) beste pentsio-plan batzuetara mugi dezake. Behin kontingentziara helduz gero, planak bide ematen duenean soilik mugitu ahal izango dituzte kopuruak.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan eta araua garatzeko arauetan berariaz erregulatuta ez dauden alderdietan, kontratu horien ekarpen, kontingentzia eta prestazioen araubidea pentsio-planen arautegi erregulatzailearen araberakoa izango da, salbu hornidura teknikoen alderdi finantzario eta aktuarialetan. Zehatzago, aurreikuspen-plan aseguratu batean jasotako eskubideak ezin izango dira enbargatu, ez eta epailearen edo Administrazioaren trabarik jaso ere, harik eta prestaziorako eskubidea sortu arte edo gaixotasun larria edo iraupen luzeko langabezia gertatzean haiek erabili arte, eta gauza bera gertatuko da gutxienez hamar urteko antzinatasuna duten prima ordainduei badagozkie.

8 Langileek azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak, Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen testu bateginari buruzkoak, lehen xedapen gehigarrian ezarritakoaren arabera enpresen gizarte aurreikuspeneko planetara egin dituzten ekarpenak, hartzailearen kontribuzioak barne. Plan hauek ondokoak bete behar dituzte nahitaez:

a) Aseguru-kontratu mota honi printzipio hauek aplikatuko zaizkio: diskriminaziorik eza, kapitalizazioa, ekarpenen ezeztaezintasuna eta eskubideen esleipena; printzipio horiek guztiak Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen testu bategineko 5. artikuluko 1. zenbakian jasotzen dira (testu bategin hori 2002ko azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak onartu zuen).

b) Polizak zehaztuko ditu hartzaileak gizarte aurreikuspeneko plana betetzeko ordaindu beharko dituen primak; primak aseguratuei egotziko zaizkie.

c) Polizaren baldintzetan berariaz eta modu nabarmenean agertu behar da enpresaren gizarte aurreikuspeneko plana dela.

d) Azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak onetsitako Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen Testu Bategineko 8. artikuluko 6. idatz-zatian ezarritako kontingentziak baizik ez dira estali behar, eta estalduraren xede nagusia erretiroa izan behar da. Hori dela eta, aseguru-kontratu baten estaldura nagusia erretiroa dela pentsatuko da urte bakoitzean erretirorako eta mendetasunerako jarritako kopurua gutxienez, planari ekin zaionetik, heriotza edo elbarritasunerako kapitala eratzeko ordaindutako primen batura halako hiru denean.

   Kontratu hauetan, kopuruak Legearen Testu Bategineko 8. artikuluko 8. idatz-zatian ezarritako kasuetan soilik baliatu ahal izango dira aldez aurretik. Gainera, kontratu hauei ez zaie aplikatuko Aseguru Kontratuei buruzko urriaren 8ko 50/1980 Legeko 97. eta 99. artikuluetan xedatutakoa.

e) Korrituak bermatu behar dira eta teknika aktuarialak erabili behar dira.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan eta araua garatzeko arauetan berariaz erregulatuta ez dauden alderdietan, kontratu horien ekarpen, kontingentzia eta prestazioen araubidea pentsio-planen arautegi erregulatzailearen araberakoa izango da, salbu hornidura teknikoen alderdi finantzario eta aktuarialetan. Zehatzago, enpresen gizarte-aurreikuspeneko plan batean jasotako eskubideak ezin izango dira enbargatu, ez eta epailearen edo Administrazioaren trabarik jaso ere, harik eta prestaziorako eskubidea sortu arte edo gaixotasun larria edo iraupen luzeko langabezia gertatzean haiek erabili arte, eta gauza bera gertatuko da gutxienez hamar urteko antzinatasuna duten prima ordainduei badagozkie.

9. Mendetasun larri edo oso larrirako arriskua bakarrik estaltzen duten aseguru pribatuei ordaindutako primak, abenduaren 14ko 39/2006 Legean jasotakoaren arabera; lege hori Autonomia pertsonala sustatzeari eta mendetasun-egoeran dauden pertsonak zaintzeari buruzkoa da.

   Halaber, zergadunarekin zuzeneko edo alboko lerroko ahaidetasun-harremana (laugarren graduraino koa, hori barne) duten pertsonek, edo haren ezkontideak edo izatezko bikotekideak, edo haren kargura tutoretza edo harrera erregimenean dauden pertsonek, edo hari dagokionez ordezkaritza-ahalmena duen kuradoretza egiten dutenek aseguru horiei ordaindutako primak murriztu ahal izango dituzte beren zerga-oinarri orokorrean.

   Aseguru-kontratu hauetan baldintza hauek bete behar dira:

   a) Zergaduna izan behar da hartzailea, aseguratu eta onuraduna. Nolanahi ere, haren heriotzak prestazioa jasotzeko eskubidea ekar dezake, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzazko Errege Dekretuak onetsitako Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen Testu Bateginean ezarri den bezala.

   b) Korrituak bermatu behar dira eta teknika aktuarialak erabili behar dira.

   Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan eta araua garatzeko arauetan berariaz erregulatuta ez dauden alderdietan, kontratu horien ekarpen,

kontingentzia eta prestazioen araubidea pentsio-planen arautegi erregulatzailearen araberakoa izango da, salbu hornidura teknikoen alderdi finantzario eta aktuarialetan. Zehatzago, mendetasun larriaren edo mendetasun handiaren arriskua bakarrik estaltzen duten aseguru pribatuen eskubideak ezin izango dira enbargatu, ez eta epailearen edo Administrazioaren trabarik jaso ere, harik eta prestaziorako eskubidea sortu arte edo gaixotasun larria edo iraupen luzeko langabezia gertatzean haiek erabili arte, eta gauza bera gertatuko da gutxienez hamar urteko antzinatasuna duten prima ordainduei badagozkie.

Mendetasuneko aseguru kolektiboa egiten bada Pentsio Planei eta Funtsei buruzko Legearen Testu Bategineko lehen xedapen gehigarrian ezarritakoarekin bat etorriz, aseguru-hartzaile bakarra enpresa izan behar da eta langilea aseguratua eta onuraduna izan behar da.

Ordaindutako primak ez daude Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren kargapean.

10. Ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen mesederako aurrean azaldutako aurreikuspen-sistemetara egindako ekarpenak, baldin eta hark ez badauka zerga-oinarri orokorrean integratu beharreko errentarik edo urtean lortutako errenten zenbatekoa 8.000 euro baino gutxiago bada.

    Aurreko kasuan bezala, ekarpen hauek ere ez daude Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren kargapean.

Gizarte aurreikuspeneko sistemak	Zerga-oinarri orokorrean murrizketa aplikatzeko eskubidea ematen duten kontingentziak
Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateak	- Erretiroa. - Heriotza. - Ezintasun iraunkorra. - Iraupen luzeko langabezia. - Gaixotasun larria. - Mendetasuna.
Pentsio planak	- Erretiroa. - Erabateko ezintasun iraunkorra ohiko lanbiderako. - Erabateko ezintasun iraunkorra lanerako. - Baliaezintasun handia. - Partaidearen edo onuradunaren heriotza. - Partaidearen mendetasun larria edo handia.
Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2016/2341 Zuzentarauak (EB) araupetutako pentsio planak (Pentsio planak, modalitatea: EBko enplegua)	
Gizarte aurreikuspeneko mutualitateak	
Bermatutako aurreikuspen-planak	
Enpresen gizarte aurreikuspeneko planak (langileen ekarpenak)	

Aseguru pribatuei ordaindutako primak	- Ondokoen estaldura baino ez: mendetasun larria edo mendetasun handia.
Ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen alde egindako ekarpenak	- Ekarpena egiten den gizarte aurreikuspeneko sistemaren arabera.
Iraupen luzeko langabezia edo gaixotasun larria gertatuz gero, aldez aurretik erreskatatu daitezke.	
Gizarte aurreikuspeneko sistemek ordaindutako prestazioak lanaren etekinak dira.	
Gizarte aurreikuspeneko sistemetara bazkidea partaidea, mutualista edo aseguratua erretiratu ondoko zergaldia hasi ondoren egiten diren ekarpenek eta kontribuzioek ez dute murriztuko zerga-oinarri orokorra.	

Baldin eta, pentsio-plan eta pentsio-funtsei buruzko araudian aurreikusitako kasuak, borondatezko edo nahitaezko baja edo gizarte aurreikuspeneko entitatearen likidazioa gertatu gabe, zergadunak goian aipatu diren gizarte aurreikuspeneko sistemetan dituen eskubide sendotuak eta eskubide ekonomikoak erabiltzen baditu osorik edo zati batean, zergadunak behar diren zergaldietako zerga-oinarri orokorrean sartu beharko ditu bidegabe aplikatutako murrizketen zenbatekoak, berandutze-interesak gehituta. Zerga ordaintzeari dagokionez, egindako ekarpenen zenbatekoaren gainetik jasotako kopuruak (sustatzaileak egotzitako ekarpenak tartean, halakorik bada) lanaren etekintzat hartuko dira, jaso diren zergaldian. Hori dela eta, gizarte aurreikuspeneko sistemetako eskubide sendotuak aldez aurretik baliatzeagatik zerga-oinarrian bidegabe aplikatutako murrizketak berrezartzeko egiten diren aitorpenak eskubideak baliatzen direnetik zergaldiko aitorpena aurkezteko epealdia amaitu arte aurkez daitezke.

4.2.2. MUGAK ETA EPEALDIAK

Mugak

Berariazko araudian ezarritako finantza-mugak gorabehera, gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako ekarpenengatik eta kontribuzioengatik aplika daitezkeen murrizketek muga hauek edukiko dituzte:

a) 5.000 euro urtean: partaide, mutualista eta aseguratuek aurreko 4.2.1 idatz-zatian aipatzen diren gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako ekarpenen batura.

b) 8.000 euro urtean: borondatezko gizarte aurreikuspeneko bazkide babesleek, enpleguko pentsio-planen sustatzaileek, enpresen gizarte aurreikuspeneko tresna gisa jarduten duten mutualitateek, enpresen gizarte aurreikuspeneko planetan edo mendetasuneko aseguru kolektiboetan hartzaile gisa jarduten dutenek bazkide, partaideen, aseguratuen edo mutualisten alde egin eta haiei egotzitako enpresa-kontribuzioen batura.

   Norbanako enpresaburuek gizarte aurreikuspeneko mutualitate edo entitateetara, enpleguko pentsio-planetara, enpresen gizarte aurreikuspeneko planetara edo mendetasuneko aseguru kolektiboetara egiten dituzten ekarpenak, beraiek sustatzaile eta partaide edo mutualista edo bazkide babesle eta onuradun direla, gehieneko kopuru horretan sartu behar dira.

Hogeita hamaseigarren xedapen iragankorrak honako hau ezartzen du 2024. urterako: Pentsio-planak eta -funtsak arautzen dituen Legearen testu bateginaren 67.1 a) artikuluan aurreikusitako pentsio-plan sektorialetarako ekarpenak, norberaren konturako langileek edo autonomoek egindakoak; pentsio-planak eta -funtsak arautzen dituen Legearen testu bateginaren 67.1 c) artikuluan aurreikusitako norberaren konturako langileen edo autonomoen plan eta enplegu sinplifikatuetarako ekarpenak eta norberaren konturako langileek edo autonomoek enplegu-aurreikuspeneko planetarako egindako ekarpenak muga horren barruan zenbatuko dira.

c) Aurreko letretan ezarritako mugak gorabehera, gizarte aurreikuspeneko sistema batera norberaren ekarpenak eta enpresaren kontribuzioak egin badira, murrizketen baterako muga ezin da izan 12.000 euro urtean baino gehiago.

   Aurreko a), b) eta c) letretan ezarritako mugak banaka aplikatuko zaizkio familia unitateko mutualista, partaide, aseguratu edo bazkide bakoitzari.

   Zergaldian norberak egindako ekarpenak eta enpresak egindako kontribuzioak egon badira, lehenbizi kontribuzioei dagokien murrizketa aplikatuko da eta gero norberak egindako ekarpenei dagokiena. Nahitaez aplikatu behar dira aurreko a), b) eta c) letretan ezarritako mugak.

d) Mendetasun larriaren edo handiaren arriskua bakarrik estaltzen duten aseguru pribatuetara egindako ekarpenak. Aurrekoez gainera ondokoak ere hartu behar dira kontuan:

   - Zergadun baten aldeko primak (zergadunaren beraren primak barne) ordaintzen dituzten pertsona guztiek egindako murrizketak, gehienez ere, 5.000 euro izango dira urtean.
   - Zergadun batentzat hainbat prima ordaindu badira, lehenengo eta behin zergadunak berak ordaindutako primen murrizketa aplikatu behar da; murrizketa 5.000 euroko mugara iristen ez bada, beste pertsona batzuek euren zerga-oinarri orokorrean aplikatu ahal dituzte murrizketa haren mesederako ordaindutako primengatik, bidezko proportzioa aplikatuta.

e) Aurreko a) eta b) letretan ezarritako mugen arabera aplikatzen diren murrizketak gorabehera, zergadunaren ezkontideak edo izatezko bikotekideak ez badu lortu zerga-oinarri orokorrean integratu beharreko errentarik, edo urtean lortutako halako errenten zenbatekoa 8.000 euro baino gutxiago bada, zerga-oinarri orokorrean ezkontidea edo izatezko bikotekidea mutualista, partaide edo bazkide den gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako ekarpenak direla eta; murrizketa 2.400 eurokoa izan daiteke urtean gehienez.

Finantza-mugak

Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibideak hauxe ezarri du 13.3 puntuan gizarte aurreikuspeneko sistemetarako finkatutako finantza-mugak aldez aurretik aplikatzeaz: "*Soilik murriztu ahal izango dira ekarpenak edo kontribuzioak abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauan eskatzen diren baldintzak betetzeaz gain gizarte aurreikuspeneko sistema bakoitzaren finantzen araudian ezarritako gehieneko mugak errespetatzen badira.*"

Gainera, jarraibidearen arabera, 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera, enpresa batek gizarte-aurreikuspeneko sistemetara urtean egiten dituen ekarpenen eta kontribuzioen gehieneko kopurua honako hau izango da: 1.500 euro.

Ondoko kasu hauetan muga hori gehituko da:

1. Urtean 8.500 euro, baldin eta gehikuntza eragin dutenak enpresaren kontribuzioak badira edo, bestela, langileak gizarte-aurreikuspeneko tresna berera egindako ekarpenak, enpresaren urteko kontribuzioaren arabera ondoko taulan ezartzen diren kopuru berekoak edo txikiagoak:

Urteko kontribuzioaren zenbatekoa	Langilearen gehieneko ekarpena
500 euro edo gutxiago	Enpresaren kontribuzioa 2,5ez biderkatzearen emaitza
500,01 - 1.500 euro bitartekoa	1.250 euro, gehi enpresaren kontribuziotik 500 euro kendu eta emaitza 0,25ez biderkatzearen emaitza
1.500 euro baino gehiago	Enpresaren kontribuzioa 1ez biderkatzearen emaitza

   Hala ere, biderkatzailea 1 izango da langileak urtean lortutako lanaren etekin osoak, kontribuzioa egiten duen enpresak ordainduak, 60.000 euro baino gehiago direnean. Hori gertatzen ez bada, enpresak gizarte-aurreikuspeneko tresna kudeatzen duen entitateari edo aseguru-entitateari jakinarazi beharko dio.

   Hori dela-eta, enpresak langile baten erabakiaren ondorioz egiten dituen ekarpenak langilearen ekarpentzat hartuko dira.

2. Urtean 4.250 euro, baldin eta gehikuntza eragiten dutenak honako hauek badira: Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen testu bateginaren 67. artikuluaren 1. apartatuaren a) letran arautzen diren pentsio-plan sektorialetara egindako ekarpenak, hain zuzen ere jarduera dela-eta halako plan bati atxikitzen zaizkion langile autonomoek eginak; Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen testu bateginaren 67. artikuluaren 1. apartatuaren c) letran arautzen diren enpleguko pentsio-plan erraztuetara langile autonomoek egindako ekarpenak; banakako enpresaburuek eta profesionalek sustatzen dituzten eta partaide diren enplegu-pentsioetara edo kide diren gizarte-aurreikuspeneko mutualitateetara egiten dituzten ekarpenak, eta aldi berean hartzaile eta aseguratu diren enpresaren gizarte-aurreikuspeneko planetara edo mendekotasuneko seguru kolektiboetara egiten dituzten ekarpenak.

Nolanahi ere, aurreko 1. eta 2. zenbakietan ezartzen diren gehikuntzengatik gehienez 8.500 euro murriztu daitezke urtean.

Gainera, enpresak gehienez 5.000 euro ordaindu ditzake urtean mendekotasuneko aseguru kolektiboen primetarako.

Erretiro-egoera

Kapitulu honetan aipatzen diren gizarte aurreikuspeneko sistemetara bazkidea, partaidea, mutualista edo aseguratua erretiratu ondoko zergaldia hasi ondoren egiten diren ekarpenek eta kontribuzioek ez dute murriztuko zerga-oinarri orokorra.

Halaber, gizarte-aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpen eta kontribuzioei dagokienez, halakoak egiten diren ekitaldi berean kapital gisako prestazioak jasotzen badira erretiroagatik, edo estalitako kontingentziak ez diren beste arrazoi batzuengatik, edo are, iraupen luzeko langabeziagatik nahiz gaixotasunagatik, bada, orduan, murrizketan muga izango dute ekitaldian egindako ekarpenek; hain zuzen, ekitaldiko zerga-oinarrian benetan integratutako hartukizunen zenbatekoa izango da muga hori.

Muga hau ez zaie aplikatuko gizarte aurreikuspeneko sistema hauetara egiten diren ekarpenei eta kontribuzioei:

- Enpleguko pentsio-planak.

- Enpresako gizarte-aurreikuspeneko planak.
- Laneko pentsio-funtsen jarduerei eta gainikuspenari buruzko Europako Parlamentuaren eta Europako Kontseiluaren 2016ko abenduaren 14ko 2016/2341 Zuzentarauan (EB) araupetzen diren pentsio-planak.
- Gizarte aurreikuspeneko mutualitateak.
- Enpleguko gizarte aurreikuspeneko entitateak.
- Ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen alde egindakoak.
- Desgaitasuna duten pertsonen alde egindakoak.

Gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako ekarpenengatik eta kontribuzioengatik egin daitezkeen murrizketen mugak	
Gizarte aurreikuspeneko sistemei aplikatzen zaizkien finantza-mugak	
Hauei aplikagarri zaien ekarpenen eta enpresa-kontribuzioen muga: - Pentsio-planak. - Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2016/2341 Zuzentarauan (EB) arautzen diren pentsio-planak. - Gizarte aurreikuspeneko mutualitateak. - Bermatutako aurreikuspen-planak. - Enpresen gizarte aurreikuspeneko planak. - Mendetasun larriaren edo handiaren arriskua bakarrik estaltzen duten aseguru pribatuak.	Baterako muga orokorra: urteko 1.500 € Muga handitzea: urteko 8.500 € / 4.250 €
Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateak	Mugarik ez.
Gizarte aurreikuspeneko sistema guztiei batera aplikatzen zaizkien zerga-mugak	
Hauetara egindako banako ekarpenak: - Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateak. - Pentsio-planak. - Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2016/2341 Zuzentarauan (EB) arautzen diren pentsio-planak. - Gizarte aurreikuspeneko mutualitateak. - Bermatutako aurreikuspen-planak. - Enpresen gizarte aurreikuspeneko planak. - Mendetasun larriaren edo handiaren arriskua bakarrik estaltzen duten aseguru pribatuak.	Baterako muga: 5.000 € urtean.

Enpresek hauetara egindako kontribuzioak: - Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateak. - Pentsio-planak. - Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2016/2341 Zuzentarauan (EB) arautzen diren pentsio-planak. - Gizarte aurreikuspeneko mutualitateak. - Enpresen gizarte aurreikuspeneko planak. - Mendetasuneko aseguru kolektiboak.	Baterako muga: 8.000 € urtean.
Norberaren ekarpenak eta enpresaren kontribuzioak, batera.	Baterako muga: 12.000 € urtean.
Mendetasun larriaren edo handiaren arriskua bakarrik estaltzen duten aseguru pribatuetara egindako ekarpenak.	Gainera, zergadun beraren aldeko primak ordaintzen dituzten pertsona guztiek egindako ekarpenen batura ezin da izan 5.000 euro baino gehiago urtean. Lehenbizi norberaren ekarpenak aplikatu behar dira. Gero zergadunaren alde egindako ekarpenak aplikatu behar dira, proportzioan.
Ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen alde gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako ekarpenak.	2.400 € urtean.
Gizarte aurreikuspeneko sistema guztiei batera aplikatzen zaizkien epealdiak	
Norberaren ekarpenak eta enpresaren kontribuzioak: - Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateak. - Pentsio-planak. - Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2016/2341 Zuzentarauan (EB) arautzen diren pentsio-planak. - Gizarte aurreikuspeneko mutualitateak. - Bermatutako aurreikuspen-planak. - Enpresen gizarte aurreikuspeneko planak. - Mendetasun larriaren edo handiaren arriskua bakarrik estaltzen duten aseguru pribatuak.	Bazkidea, partaidea, mutualista edo aseguratua erretiratu ondoko zergaldia hasi ondoren egiten direnek ez dute murriztuko zerga-oinarria.

Gizarte-aurreikuspeneko sistemetarako ekarpen eta kontribuzioei dagokienez, baldin eta erretiro-kontingentziagatik edo estalitako kontingentzia desberdinen gertakariengatik edo iraupen luzeko langabeziagatik edo gaixotasun larriagatik kapital gisa prestazio bat kobratzen den ekitaldi berean egiten badira.	Murrizketak muga dauka: ekitaldiko zerga-oinarrian benetan integratutako kopuruen zenbatekoari dagozkion ekarpenen kopurua. Salbuespenak: Hauetara egindako ekarpenak eta kontribuzioak: - Enpleguko pentsio-planak. - Enpresako gizarte-aurreikuspeneko planak. - Laneko pentsio-funtsen jarduerei eta gainikuspenari buruzko Europako Parlamentuaren eta Europako Kontseiluaren 2016ko abenduaren 14ko 2016/2341 Zuzentarauan (EB) araupetzen diren pentsio-planak. - Gizarte aurreikuspeneko mutualitateak. - Enpleguko gizarte aurreikuspeneko entitateak. - Ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen alde egindakoak. - Desgaitasuna duten pertsonen alde egindakoak.
Gizarte aurreikuspeneko sistema guztiei batera aplikatzen zaizkien epealdien aplikazioa: erretiroa	
- Oro har, ondoko kasuan gertatuko da erretiroa: bazkideak, partaideak, mutualistak edo aseguratuak erretiratzea onartzen duenean berari dagokion Gizarte Segurantzaren araubidean edo araubide horren ordezko edo alternatiba diren entitateetan. Hori dela eta, aurreratutako erretiroa, malgua, partziala eta onartzen diren beste formula baliokide batzuk erretirotzat hartuko dira. Erretiro partzialari heltzen bazaio, erretiro osorako egindako ekarpenek eta kontribuzioek zerga-oinarriko kenkaria sortuko dute. - Kasu orokorreko erretiroa ezin bada aplikatu, zergaduna gizarte aurreikuspeneko planaren estatutuetan ezarritako adinera heltzen denean gertatuko da erretiroa (60 urte gutxienez). Estatutuetan erretiratzeko adinik zehazten ez bada, Gizarte Segurantzaren araubide orokorrean ezarritako adinera iristean gertatuko da. - Zergadun desgaituak Gizarte Segurantzaren araubide orokorrean ezarritako adinera iristean hartuko dira erretiratutzat.	

4.2.3. GAINDIKINEN ARAUBIDEA

Araubide orokorra

2014ko urtarrilaren 1etik aurrera egindako banako ekarpenei eta enpresen kontribuzioei aplikatuko zaie.

a) Bazkideek, partaideek, mutualistek eta aseguratuek eskatu dezakete gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako ekarpenen edo kontribuzioen kopuruetatik eta enpresa-kontribuzioetatik zerga-oinarri orokorrean murrizketarik eragin ez dutenak hurrengo bost ekitaldietan aplikatzeko (ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen alde egindakoak izan ezik):
   - Aurreko 4.2.2 puntuan ezarritako muga gaindituz gero, murrizketak hurrengo bost zergaldietan aplikatu ahal izango dituzte, ezarritako gehieneko mugen barruan; ezinbestekoa da murrizketak aplikatzen direnean zergaduna erretiratuta ez egotea.
   - Zerga-oinarri orokorra txikiegia bada, murrizketak hurrengo bost zergaldietan aplikatu ahal izango dituzte, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauan ezarritako gehieneko mugen barruan eta ekitaldi bakoitzeko zerga-oinarri orokorra gainditu gabe; ezinbestekoa da murrizketak aplikatzen direnean zergaduna erretiratuta ez egotea.

b) Ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen alde egindako ekarpenak, zerga-oinarri orokorrean murrizketarik eragin ez dutenak:
   - Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauan ezarritako zerga-muga gaindituz gero, murrizketak hurrengo bost zergaldietan aplikatu ahal izango dituzte, ezarritako gehieneko mugaren barruan; ezinbestekoa da bazkide, partaide, mutualista edo titular den ezkontidea edo izatezko bikotekidea erretiratuta ez egotea.
   - Zerga-oinarri orokorra txikiegia bada, murrizketak hurrengo bost zergaldietan aplikatu ahal izango dituzte, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauan ezarritako gehieneko zerga-mugen barruan eta ekitaldi bakoitzeko zerga-oinarri orokorra gainditu gabe; ezinbestekoa da bazkide, partaide, mutualista edo titular den ezkontidea edo izatezko bikotekidea erretiratuta ez egotea.

c) Zergadunaren ekarpenen eta enpresaren kontribuzioen baturak beraren gizarte aurreikuspeneko sistemarako ezarritako finantza-muga gainditzen badu, ezin da aplikatu inolako gaindikin-araubiderik inoiz.

Partaideek, mutualistek, aseguratuek eta bazkideek eskatu dezakete egindako ekarpenen edo kontribuzioen kopuruetatik zerga-oinarri orokorrean murrizketarik eragin ez dutenak hurrengo bost ekitaldietan aplikatzeko. Eskaera Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitorpenean egin behar da, hain zuzen ere egindako ekarpenek edo kontribuzioek, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauan ezarritako zerga-mugak gainditzeagatik edo zerga-oinarria aski ez izateagatik, zerga-oinarri orokorrean murrizketarik eragin ez duten ekitaldiko aitorpenean.

Gaindikinak hurrengo bost ekitaldietan egotzi behar dira, hain zuzen ere zerga-oinarri orokorretik konpentsazio-pentsioen eta mantenurako urtekoen zenbatekoa kenduta geratzen den saldoa positiboa den lehenengo ekitaldian. Ezinbestekoa da ezarritako mugak eta baldintza orokorrak errespetatzea.

Zergaldi batean aurreko ekitaldietako gaindikinak aplikatzen badira eta horiekin zergadunak egindako ekarpenak edota sustatzaileak edo bazkide babesleak egotzitako kontribuzioak pilatzen badira eta ondorioz zerga-mugak gainditzen badira, murrizketak hurrenkera honetan aplikatuko dira:

1. Aurreko ekitaldietako ekarpenen murrizketak.
2. Aurreko ekitaldietako kontribuzioen murrizketak.
3. Ekitaldiko kontribuzioen murrizketak.
4. Ekitaldiko ekarpenen murrizketak.

Gizarte aurreikuspeneko sistemetara egiten diren ekarpenen eta gizarte aurreikuspeneko sistemetara egiten diren kontribuzioen murrizketak: aplikazioa (zerga-mugak)	
Ekitaldian ekarpenak eta kontribuzioak egin dira	1. $\sum$ Zergadunari egotzitako enpresa-kontribuzioak $\leqslant$ 8.000 € urtean 2. $\sum$ Banako ekarpenak $\leqslant$ 5.000 € urtean ($\sum$ Zergadunari egotzitako enpresa-kontribuzioak + $\sum$ Banako ekarpenak) $\leqslant$ 12.000 € urtean 1. eta 2. puntuetako mugak gorabehera: $\sum$ Ekitaldian ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen alde egindako ekarpenak $\leqslant$ 2.400 € urtean
Aurreko ekitaldietako gaindikinak daude	1. $\sum$ Aurreko ekitaldietako banako ekarpenen gaindikinak $\leqslant$ 5.000 € urtean 2. $\sum$ Aurreko ekitaldietan zergadunari egotzitako enpresa-kontribuzioen gaindikinak $\leqslant$ 8.000 € urtean ($\sum$ Aurreko ekitaldietako banako ekarpenen gaindikinak + $\sum$ Aurreko ekitaldietan zergadunari egotzitako enpresa-kontribuzioen gaindikinak) $\leqslant$12.000 € urtean 1. eta 2. puntuetako mugak gorabehera: $\sum$ Aurreko ekitaldietan ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen alde egindako ekarpenen gaindikinak $\leqslant$ 2.400 € urtean

Ekitaldian ekarpenak eta kontribuzioak egin dira eta urreko ekitaldietako gaindikinak daude	1. $\sum$ Aurreko ekitaldietako banako ekarpenen gaindikinak 2. $\sum$ Aurreko ekitaldietan zergadunari egotzitako enpresa-kontribuzioen gaindikinak 3. $\sum$ Enpresak ekitaldian zergadunari egotzitako kontribuzioak 4. $\sum$ Ekitaldiko banako ekarpenak ($\sum$ Aurreko ekitaldietako banako ekarpenen gaindikinak + $\sum$ Ekitaldiko banako ekarpenak) $\leqslant$ 5.000 € urtean ($\sum$ Aurreko ekitaldietan zergadunari egotzitako enpresa-kontribuzioen gaindikinak + $\sum$ Enpresak ekitaldian zergadunari egotzitako kontribuzioak) $\leqslant$ 8.000 € urtean ($\sum$ Aurreko ekitaldietako banako ekarpenen gaindikinak + $\sum$ Ekitaldiko banako ekarpenak) + ($\sum$ Aurreko ekitaldietan zergadunari egotzitako enpresa-kontribuzioen gaindikinak + $\sum$ Enpresak ekitaldian zergadunari egotzitako kontribuzioak) $\leqslant$12.000 € urtean 1., 2., 3. eta 4. puntuetako mugak gorabehera: $\sum$ Aurreko ekitaldietan ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen alde egindako ekarpenen gaindikinak + $\sum$ Ekitaldian ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen alde egindako ekarpenen gaindikinak $\leqslant$ 2.400 € urtean

Noiz aplikatu behar diren gaindikinak
Hurrengo bost ekitaldietan, hain zuzen ere zerga-oinarri orokorretik konpentsazio-pentsioen eta mantenurako urtekoen zenbatekoa kenduta geratzen den saldoa positiboa den lehenengo ekitaldian.

1. ADIBIDEA:

AA andreak 45 urte dauzka. Enpleguko pentsio-plan bateko partaidea da eta 2024. urtean zuzeneko ekarpena egin du bertara, 1.500 euro. Gainera, lanean ari den enpresak 5.000 euroko kontribuzioa egin du plan horretara.

BGAE bateko bazkidea da eta 2024. urtean 3.000 euroko zuzeneko ekarpena egin du.

AA andrearen 2024ko ekitaldiko zerga-oinarri orokorra 35.000 euro izan da. Pentsio-planera eta BGAEra egindako ekarpenez eta kontribuzioez aparte ez dauka eskubiderik murrizketarik aplikatzeko.

EBAZPENA:

AA andreak zerga-oinarri orokorrean murrizketak aplikatuko ditu berak eta enpresak egindako ekarpenengatik; beraz, murrizketok aplikatzeko hurrenkera zehaztu behar du. Ezarritako zerga-mugak errespetatu behar ditu, bai banaka, bai batera.

Aurreko ekitaldietako gaindikinik ez badago, lehenbizi enpresaren kontribuzioak aplikatu behar ditu eta gero berak egindakoak.

Pentsio planari egindako ekarpenaren eta kontribuzioaren zenbatekoak ez du 8.500 euroko gehieneko finantza-muga gainditzen.

1. Enpresaren kontribuzioak = 5.000 €. Murrizketa aplika daiteke, kopuruak ez baitu gainditzen zerga-muga (8.000 € urtean).

2. Banako ekarpenak = 1.500 + 3.000 = 4.500 €. Murrizketa aplika daiteke, kopuruak ez baitu gainditzen zerga-muga (5.000 € urtean).

$\sum$ Enpresak ekitaldian egindako kontribuzioak + $\sum$ Zergadunak berak ekitaldian egindako ekarpenak = 5.000 + 4.500 = 9.500 €. Murrizketa aplika daiteke, ez baitu gainditu ekitaldiko baterako zerga-muga (12.000 € urtean).

Likidazio-oinarri orokorra = Zerga-oinarri orokorra – Enpresaren kontribuzioak – Banako ekarpenak = 35.000 – 5.000 – 4.500 = 25.500 €

2. ADIBIDEA:

RR andreak 49 urte dauzka. BGAE bateko bazkidea da eta 2024. urtean zuzeneko ekarpena egin du bertara, 5.500 euro. Horrez gainera lanean ari den enpresak 10.000 euroko kontribuzioa egin du BGAE horretara.

RR andrearen zerga-oinarri orokorra 55.000 eurokoa da. Ezin du aplikatu beste murrizketarik.

EBAZPENA:

Ekarpen eta kontribuzioetarako ezarritako zerga-mugak aztertu behar dira.

1. Enpresak ekitaldian egindako kontribuzioak = 10.000 euro. Ekitaldian 8.000 euro aplika daitezke gehienez. Beraz, kopuru hori aplika dezake, baina kontuan eduki behar da kontribuzioen eta ekarpenen baterako mugaren azterketaren emaitza. Nolanahi ere, 2.000 euro geratuko dira hurrengo bost ekitaldietan konpentsatzeko.

2. Zergadunak berak ekitaldian egindako ekarpenak = 5.500 euro. Ekitaldian 5.000 euro aplika daitezke gehienez. Beraz, kopuru hori aplika dezake, baina kontuan eduki behar da kontribuzioen eta ekarpenen baterako mugaren azterketaren emaitza.

Kontribuzioen eta ekarpenen baterako muga = 12.000 € urtean.

$\sum$ Enpresak ekitaldian egindako kontribuzioak + $\sum$ Zergadunak berak ekitaldian egindako ekarpenak = 8.000 + 5.000 = 13.000 €. Baterako muga baino gehiago da. Beraz, ezarritako hurrenkeraren arabera honela aplikatu behar dira:

1. Enpresak ekitaldian egindako kontribuzioak = 8.000 euro. 2.000 euro geratuko dira hurrengo bost ekitaldietan konpentsatzeko.
2. Zergadunak berak ekitaldian egindako ekarpenak = 4.000 euro. 1.500 euro geratuko dira hurrengo bost ekitaldietan konpentsatzeko.
3. Murrizketak, guztira = 8.000 + 4.000 = 12.000 €

Likidazio-oinarri orokorra = Zerga-oinarri orokorra – Enpresaren kontribuzioak ekitaldian – Banako ekarpenak ekitaldian = 55.000 – 8.000 – 4.000 = 43.000 €

Hurrengo bost ekitaldietan aplika daitezkeen gaindikinak:

- Enpresak 2024ko ekitaldian egindako kontribuzioak = 2.000 €
- Zergadunak berak 2024ko ekitaldian egindako ekarpenak = 1.500 €

3. ADIBIDEA:

JJ jaunak 48 urte dauzka. Enpleguko BGAE bateko bazkidea da. 2024ean egindako zuzeneko ekarpenen guztirako zenbatekoa 2.500 euro da. Lanean ari den enpresaren kontribuzioak 5.500 euro izan dira.

Aurreko ekitaldietako kopuru hauek dauzka aplikatzeko:

- 2022ko ekitaldia: Zuzeneko ekarpenak: 1.900 euro. Enpresaren kontribuzioak: 1.700 euro.
- 2023ko ekitaldia: Zuzeneko ekarpenak: 2.400 euro. Enpresaren kontribuzioak: 2.100 euro.

2024ko zerga-oinarri orokorra 35.000 eurokoa da. Ezin du aplikatu beste murrizketarik.

EBAZPENA:

Banako ekarpenetarako eta enpresen kontribuzioetarako ezarritako zerga-mugak aztertu behar dira.

Ezarritako hurrenkeraren arabera:

1. Aurreko ekitaldietan zergadunak egindako ekarpenak

   2022eko ekitalditik aplikatu gabe daukan ekarpena: 1.900 €

   2023ko ekitalditik aplikatu gabe daukan ekarpena: 2.400 €

   1.900 + 2.400 = 4.300 €. Ez da heltzen mugara (5.000 urtean); beraz, murrizketa hori aplika dezake, baina kontuan eduki behar da kontribuzioen eta ekarpenen baterako azterketaren emaitza.

2. Aurreko ekitaldietan enpresak egindako kontribuzioak

   2022ko ekitalditik aplikatu gabe dauden enpresaren kontribuzioak: 1.700 €

   2023ko ekitalditik aplikatu gabe dauden enpresaren kontribuzioak: 2.100 €

   1.700 + 2.100 = 3.800 €. Ez da heltzen kontribuzioen banako mugara (8.000 urtean).

   Ekarpenen eta kontribuzioen baterako muga = 12.000 €

   2022ko eta 2023ko ekitaldietan zergadunak egindako ekarpenetatik aplikatzeko geratu direnak + 2022ko eta 2023ko ekitaldietan enpresak egindako kontribuzioetatik aplikatzeko geratu direnak = 4.300 + 3.800 = 8.100 €. Beraz, biak aplika daitezke.

3. Enpresak 2024ko ekitaldian egindako kontribuzioak: 5.500 €

   Enpresak 2022ko eta 2023ko ekitaldietan egindako kontribuzioak + Enpresak 2024ko ekitaldian egindako kontribuzioak = 3.800 + 5.500 = 9.300 €

Enpresaren kontribuzioen banakako muga aplikatuta hauxe da gehieneko murrizketa: 8.000 – 3.800 = 4.200 euro. Baina 4.200 euroko murrizketa aplikatzen badu, hauxe da ekarpenen eta kontribuzioen baterako muga: 8.100 + 4.200 = 12.300 euro. Enpresak 2024ko ekitaldian egindako kontribuzioen murrizketa: 12.000 – 8.100 = 3.900 €

4. Zergadunak 2024ko ekitaldian egindako ekarpenak: 2.500 €

   2024ko ekitaldian ezin du aplikatu murrizketarik.

Laburbilduz, kopuru hauek aplika daitezke:

1. Zergadunak 2022ko eta 2023ko ekitaldian egindako ekarpenak: 4.300 €

   Ez dago ezer hurrengo ekitaldietan aplikatzeko.
2. Enpresak 2022ko eta 2023ko ekitaldietan egindako kontribuzioak: 3.800 €

   Ez dago ezer hurrengo ekitaldietan aplikatzeko.
3. Enpresak 2024ko ekitaldian egindako kontribuzioak: 3.900 €

   Hurrengo bost ekitaldietan aplika daitekeen gaindikina: 1.600 €
4. Zergadunak 2024ko ekitaldian egindako ekarpenak: ez du ezer aplikatu.

   Hurrengo bost ekitaldietan aplika daitekeen gaindikina: 2.500 €

   2024ko ekitaldian aplika daitekeen murrizketa, guztira = 4.300 + 3.800 + 3.900 = 12.000 €

   Likidazio-oinarri orokorra = Zerga-oinarri orokorra – Murrizketak = 35.000 – 12.000 = 23.000 €

4.2.4. DESGAITASUNA DUTEN PERTSONEN ALDE ERATUTAKO GIZARTE AURREIKUSPENEKO SISTEMETARA EGINDAKO EKARPENAK

Araubide hau ondoren azalduko diren pertsonen alde eratutako gizarte aurreikuspeneko sistemetara (epigrafe honetan jaso dira) egiten diren ekarpenei aplikatuko zaie:

a) %65eko desgaitasun fisikoa edo zentzumenezkoa edo handiagoa duten pertsonak.
b) %33ko desgaitasun psikikoa edo handiagoa duten pertsonak.
c) Kode Zibilaren XI. tituluan xedatutakoaren esparruan ordezkaritza-ahalmena duten eta kuradoretzaren mende dauden pertsonak.

Honako pertsona hauek egin ahal izango dituzte ekarpenak:

a) Desgaitasuna duen pertsonarekin zuzeneko edo alboko ahaidetasun-harremana, laugarren graduraino (bera barne) dutenak.
b) Desgaitasuna duenaren ezkontideak edo izatezko bikotekideak.
c) Desgaitasuna duen pertsonarekin tutoretza edo harrera arrazoiengatik lotuta daudenak, edo hari dagokionez ordezkaritza-ahalmena duen kuradoretza betetzen dutenak.

Araubide honetan ezinbestekoa da desgaitua onuradun bakartzat izendatuta egotea modu ezeztaezinean kontingentzia guztietarako. Hala ere, heriotzak alarguntasun

edo zurztasun prestazioa jasotzeko eskubidea ematen die ekarpenak egin dituztenei ekarpenen proportzioan.

Ekarpen horiek ez daude Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren kargapean.

Desgaitutako pertsonen alde eratutako gizarte aurreikuspeneko sistemetako prestazioak edo eskubide sendotuak edo eskubide ekonomikoak erabiltzen badira, osorik zein zati bat, pentsio-plan eta pentsio-funtsei buruzko araudian ezarri ez diren kasuetan eta borondatezko edo nahitaezko baja edo gizarte aurreikuspeneko entitatearen likidazioa gertatu gabe, zergadunak behar diren zergaldietako zerga-oinarri orokorrean sartu beharko ditu bidegabe aplikatutako murrizketen zenbatekoak, berandutze-interesak gehituta. Zerga ordaintzeari dagokionez, egindako ekarpenen zenbatekoaren gainetik jasotako kopuruak (sustatzaileak egotzitako ekarpenak tartean, halakorik bada) lanaren etekintzat hartuko dira, jaso diren zergaldian.

Murrizketen mugak

Desgaitasuna duten pertsonen alde eratutako gizarte aurreikuspeneko sistemetara egiten diren ekarpenek murrizketa eragin dezakete, ondoko gehieneko muga hauekin:

a) Desgaitasuna duten pertsonen alde urtean egindako ekarpenak, gehienez 8.000 euro ekarpena egiten duen pertsona bakoitzeko. Hori gorabehera, beraiek ere euren ekarpenak egin ditzakete gizarte aurreikuspeneko sistemetara, ezarritako zerga-mugen barruan.

b) Desgaitasuna duen pertsonak berak gizarte aurreikuspeneko sistemetara urtean guztira egindako ekarpenak: 24.250 euro.

Pertsona desgaitu baten alde urtean egindako ekarpen guztien zenbatekoa, desgaituak egindakoak ere zenbatuta, ezin da izan 24.250 euro baino gehiago. Horretarako, urtean zehar desgaitasuna daukan pertsona baten alde ekarpen batzuk egin badira, lehenik eta behin desgaituak berak egindako ekarpenek sortuko dituzte murrizketak eta gero, aurrean ezarritako 24.250 euroko mugara iritsi ezean, beste pertsona batzuek euren zerga-oinarrietan aplikatu ahal izango dituzte egindako ekarpenen ziozko murrizketa, modu proportzionalean. Pertsona desgaitu baten aldeko ekarpenak egiten dituzten pertsonek aplikatutako murrizketen zenbatekoa ezin da 24.250 euro baino gehiago.

Zerga-oinarri orokorra nahikoa ez izateagatik edo ezarritako zerga-muga gainditzeagatik aplikatu ezin diren ekarpenek hurrengo bost ekitaldietan sor dezakete murrizketa. Arau hau ez da aplikatuko finantzen arloko arautegian ezarritako mugak gainditutakoan.

4.2.5. KIROLARI PROFESIONALEN GIZARTE AURREIKUSPENEKO MUTUALITATEAREN PRESTAZIOAK ETA HARI EGINDAKO EKARPENAK

Araubide hau kirolari profesionalei eta goren mailako kirolariei aplikatuko zaie ondoko kasuetan:

a) *Eremu subjektiboa*. Kirolari profesional nortzuk diren kirolari profesionalen lanharremanak araupetu dituen ekainaren 26ko 1006/1985 Errege Dekretuan finkatu da. Goren mailako kirolariak nortzuk diren maila eta errendimendu handiko kirolariei buruzko uztailaren 13ko 971/2007 Errege Dekretuan finkatu da.

   Kirolari profesionala edo goren mailakoa mutualista eta aseguratua izan behar da.

b) *Ekarpenak*. Urteko ekarpenen zenbatekoa ezin da izan desgaituen alde eratutako gizarte aurreikuspeneko sistemetarako ezarritako gehieneko kopurua baino gehiago; zenbateko horretan sustatzaileek lanaren etekinengatik egotzitako ekarpenak ere zenbatu behar dira, hain zuzen ere Pentsio Planei eta Funtsei buruzko Legearen testu bategineko lehenengo xedapen gehigarrian ezarritakoaren arabera egindakoak.

   Kirolari profesional edo goren mailako kirolari izateari utzi ondoren ez da onartuko ekarpenik.

c) *Kontingentziak*. Estal daitezkeen kontingentziak Pentsio Planei eta Funtsei buruzko Legearen testu bategineko 8. artikuluko 6. idatz-zatian ezarri dira.

d) *Eskubide sendotuak baliatzea*. Mutualisten eskubide sendotuak Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen testu bategineko 8. artikuluko 8. idatz-zatian ezarritako kasuetan bakarrik gauzatu ahal izango dira, bai eta kirolari profesionala edo goren mailako kirolaria izateari uzten zaionetik urtebete pasatutakoan ere.

Hauxe da ekarpenen zerga-araubidea:

a) Ekarpenek, zuzenekoek nahiz egotziek, zerga-oinarri orokorra murriztu ahal izango dute, muga honekin: etekin osoa gastu kengarrien zenbatekoaz murriztuta gelditzen diren lanaren etekinak gehi ekitaldian jarduera ekonomikoetatik banaka lortutako etekin garbien zenbatekoa, 24.250 euro gehienez.

Murrizketa dakarren ekarpena ⩽ (Lanaren etekina – Gastu kengarria) + Jarduera ekonomikoen etekin garbiak ⩽ 24.250 €

b) Zerga-oinarri orokorra nahikoa ez izateagatik edo ezarritako mugaren aplikazioz hura murriztu ezin izan duten ekarpenak ondorengo bost ekitaldietan murriztu ahal izango dira. Arau hau ez zaie aplikatzen aurreko b) letran ezarritako gehieneko kopurutik gorako ekarpenei.

c) Betekizunen d) letran azaltzen ez diren kasuetan eskubide sendotuak baliatuz gero, zergadunak behar diren zergaldietako zerga-oinarri orokorrean sartu beharko ditu bidegabe aplikatutako murrizketen zenbatekoak, berandutze-interesak gehituta. Ekarpenen zenbatekoa gaindituta jaso diren kopuruek (sustatzaileak egotzitako kontribuzioak barne) lan-etekin gisa kargatuko dira jasotzen diren zergaldian.

d) Betekizunen d) letran azaldutako kasuetan jasotzen diren prestazioak eta eskubide sendotuak osorik kargatuko dira lanaren etekin gisa.

Hizpide dugun araubidea gorabehera, kirolari profesional edo goren mailako kirolari izateari uzten diotenek ekarpenak egin ahal dituzte kirolari profesionalen gizarte aurreikuspeneko mutualitatera, eta ekarpenoi kapitulu honetan azaldutako gizarte aurreikuspeneko sistemen araubide orokorra aplikatuko zaie.

4.3. BATERAKO TRIBUTAZIOAGATIK

Oro har, baterako tributazioa hautatuz gero, aitorpen bakoitzeko 4.800 euroko murrizketa aplika daiteke urtean.

Hala ere, senar-emazteak legez bananduta badaude edo unitateko kideen artean ez

badago ezkontza-loturarik eta ez badira izatezko bikotea, edo horri buruzko ebazpen judiziala eman denean, Zerga batera ordaintzea hautatuz gero, zerga-oinarri orokorrari 4.169 euroko murrizketa aplika dakioke urteko aitorpenean.

5. AURREZKIAREN LIKIDAZIO-OINARRIA

Aurrezkiaren likidazio-oinarria kalkulatzeko hauxe kendu behar da aurrezkiaren zerga-oinarritik: konpentsazio-pentsioengatik eta mantenurako urtekoengatik aplika daitekeen murrizketaren gerakina, egonez gero. Eragiketaren emaitza ezin da izan likidazio-oinarri negatiboa.

Aurrezkiaren likidazio-oinarria = Aurrezkiaren zerga-oinarria – Konpentsazio-pentsioen eta mantenurako urteko kopuruen gerakina $\geqslant 0$

6. KARGA-TASA KALKULATZEKO (EZ BESTE EZERTARAKO) KONTUAN HARTZEN DIREN ERRENTAK

Atal honetan gehikortasunez salbuetsitako errentak aztertuko dira, hau da, Zergaren kargatik salbuetsita egon arren gainerako errentei aplikatu beharreko batez besteko karga-tasa zehazteko kontuan eduki behar diren errentak.

Atzerrian lortutako errentak izan ohi dira, zergapetze bikoitza saihesteko itunen bat dela bide Espainiako lurraldean salbuetsita daudenak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga Bizkaiko Lurralde Historikoan ordaindu behar dela zerga horri buruzko Foru Arauko 5. artikuluan ezarritakoaren arabera: "*Foru arau honetan xedatutakoa gorabehera, Espainiako barru antolamendua osatzera etorri diren nazioarteko itunbe eta hitzarmenetan xedatutakoak indarrean jarraituko du*." Hitzarmenean karga-tasa kalkulatzeko gehitu beharra ezarriko da, eta honelako errentei aplikatuko zaie.

7. KUOTA OSOA

Zergaren kuota osoa kalkulatzeko ondoren azalduko diren karga-tasen aplikazioaren ondoriozko zenbatekoak batu behar dira:

a) Likidazio-oinarri orokorraren eskala.

b) Aurrezkiaren likidazio-oinarriaren eskala.

c) Bidezkoa denean, negoziatzeko onartutako baloreen ondoriozko ondare-irabazien tributaziorako karga berezia (Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Araua, hogeita laugarren xedapen gehigarria).

Kuota osoa = Kuota oso orokorra + Aurrezkiaren kuota osoa + Karga bereziaren kuota osoa

7.1. KUOTA OSO OROKORRA

Likidazio-oinarri orokorra ondoko eskalan agertzen diren tasekin kargatuko da:

Likidazio-oinarri orokorra, gehieneko kopurua (euroak)	Kuota osoa (euroak)	Likidazio-oinarri orokorraren gainerakoa, gehieneko kopurua (euroak)	Aplikatu beharreko tasa (%)
0,00	0,00	17.720,00	23,00
17.720,00	4.075,60	17.720,00	28,00
35.440,00	9.037,20	17.720,00	35,00
53.160,00	15.239,20	22.750,00	40,00
75.910,00	24.339,20	29.220,00	45,00
105.130,00	37.488,20	35.000,00	46,00
140.130,00	53.588,20	64.140,00	47,00
204.270,00	83.734,00	Hortik gora	49,00

Batez besteko karga-tasa orokorra kalkulatzeko eragiketa hau egin behar da: atal honetan azaltzen den eskala aplikatzearen emaitzako kuotaren eta likidazio-oinarri orokorraren arteko zatiketa egin eta emaitza (zatidura) ehunez biderkatu. Karga-tasa orokorra bi zenbaki hamartarrekin adieraziko da.

$$\text{Batez besteko karga-tasa (bbkt)} = \frac{\text{Karga-eskala orokorra aplikatzearen emaitzako kuota}}{\text{Likidazio-oinarri orokorra}} \times 100$$

Kuota oso orokorra = Likidazio-oinarri orokorra x Batez besteko karga-tasa

Aurrean azaldu bezala kalkulatutako batez besteko karga-tasa orokorra Sozietateen gaineko Zergaren karga-tasa orokorra baino altuagoa bada, kuota osotik ondoko eragiketaren emaitzako zenbatekoa kendu behar da: batez besteko karga-tasaren eta karga-tasa orokorraren arteko diferentzia aplikatu behar zaio ondare irabazi garbien zenbatekoari, hau da, jarduera ekonomikoei lotutako elementuek ondarean sortutako irabazien eta galeren arteko diferentzia positiboari. Beraz, arau hau aplikatzeko bi gauza gertatu behar dira:

1. Jardueraren etekin garbia positiboa izatea.
2. Ekitaldian jarduerari lotutako ondare-elementuak eskualdatuta ondarean sortutako irabazien eta galeren integrazioaren eta konpentsazioaren emaitza saldo positiboa izatea.

Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibideko 14.1 puntuak murrizketa hau nola aplikatu behar den argitzen du:

"*Orokorrean, murrizketa kalkulatzeko oinarria lortutako ondare-irabaziaren zenbatekoa izango da. Zergapekoak ondare-galerarekin batera irabazia ere eduki badu jarduerari lotutako elementu bati esker, murrizketaren oinarria gehienez errenta biak konpentsatzearen emaitzako saldo garbia izango da.*

Hala ere, jarduera ekonomikoaren etekin arrunta negatiboa izan den ekitaldi batean ondare-irabazia gertatzen bada, murrizketaren oinarria ezin da izan irabazia etekin

negatibo horrekin konpentsatzearen emaitzako kopurua baino gehiago; izan ere, "etekin garbi positiboaren parte" den irabazi zatia ezin da izan haren etekin garbi positiboa bera baino gehiago.

Zergadunak jarduera bat baino gehiago egiten badu, aipatutako artikuluan ezarritako muga aplikatu behar zaion ondare irabaziaren zenbatekoa jarduera bakoitzeko kalkulatuko da eta jarduera baten ondoriozko ondare irabaziak ezin konpentsatu izango dira besteen ondoriozko galerekin, azken galera horiek sortu ziren jardueraren irabaziak edo errendimendu arrunta gainditzen dutenean izan ezik, halako moldez non soberakin horretan beste jardueran sortutako ondare-irabazien aurka konpentsatzen baitira.

Argitu behar da Sozietateen gaineko Zergaren karga-tasa orokorra %24 dela eta mikroenpresa eta enpresa txikien gainekoa %20. Beraz, oso aparteko kasuetan izan ezik, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ordainketarako aplikatu beharreko karga-tasa %20 izango da.

Kalkulua egin ondoren emaitzako zenbatekotik 1.583 euro kendu behar dira aitorpen bakoitzeko; murrizketa horren emaitza ezin da izan negatiboa.

Aparteko kuota gutxitzea prezioen gorakadaren ondorioak arintzeko

Zergadunek, baldin eta zerga-oinarri orokorra 30.000 eurokoa edo hortik beherakoa badute, 2024ko zergaldiari dagokion aitorpenean 200 euroko kuota-gutxitzea aplikatuko dute aitorpen bakoitzeko.

Zerga-oinarri orokorra 30.000 eurotik gorakoa eta 35.000 eurotik beherakoa duten zergadunek 200 euroko kuota-murrizketa aplikatuko dute, aitorpen bakoitzeko zerga-oinarri orokorra 30.000 eurotan murriztearen ondoriozko zenbatekoa 0,04rekin biderkatuta ateratzen den emaitza kenduta.

<table>
<tr><th colspan="2">Nola kalkulatu kuota oso orokorra</th></tr>
<tr><td colspan="2">Eskala orokorraren aplikazioa:
Aurreko kuota oso orokorra = Batez besteko karga-tasa orokorra x Likidazio-oinarri orokorra</td></tr>
<tr><td>Lotutako ondare-elementuen ondare-irabazi garbirik ez badago</td><td>Kuota oso orokorra = Aurreko kuota oso orokorra – 1.583 ⩾ 0</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Lotutako ondare-elementuen ondare-irabazi garbia badago</td><td>Baldin eta batez besteko karga-tasa ⩽ 0,20:
Kuota oso orokorra = Aurreko kuota oso orokorra – 1.583 ⩾ 0</td></tr>
<tr><td>Baldin eta batez besteko karga-tasa > 0,20:
Kuota oso orokorra = Aurreko kuota oso orokorra – (Batez besteko karga-tasa orokorra – 0,20) x Lotutako ondare-elementuen ondare-irabazia – 1.583 ⩾ 0</td></tr>
<tr><td>Baldin zerga-oinarri orokorra ≤ 30.000</td><td>Ezohiko kuotaren minorazioa: 200</td></tr>
<tr><td>Baldin zerga-oinarri orokorra > 30.000 eta < 35.000</td><td>Ezohiko kuotaren minorazioa: 200 – 0,04 (zerga-oinarri orokorra - 30.000)</td></tr>
</table>

ADIBIDEA:

ZZ andrearen 2024ko ekitaldiko likidazio-oinarri orokorra 40.000 euro izan da. Oinarri horren barruan jarduera ekonomiko baten etekin garbia dago: 29.000 euro. Gainera, ekitaldian zehar bere ondareko bi elementu eskualdatu ditu, biak ere jarduera ekonomikoari lotuak: bataren eskualdaketak 10.000 euroko ondare-irabazia sortu du eta bestearenak 3.800 euroko ondare-galera.

EBAZPENA:

Aurreko kuota oso orokorra = 10.633,20 €

Batez besteko karga-tasa orokorra = (10.633,20 /40.000) x 100 = %26,58

Jarduerari lotutako elementuen ondare-irabazien eta ondare-galeren konpentsazioa = 10.000 – 3.800 = 6.200 €

Kuota oso orokorra = 10.633,20 – (0,2658 – 0,20) x 6.200 – 1.583 = 10.633,20 – 407,96 – 1.583 = 8.642,24 €

7.2. AURREZKIAREN KUOTA OSOA

Aurrezkiaren likidazio-oinarria ondoko eskalako tasen arabera kargatuko da:

Aurrezkiaren likidazio-oinarriaren zatia (€)	Aplikatu beharreko tasa (%)
Gehienez 2.500	20
2.500,01 - 10.000	21
10.000,01 - 15.000	22
15.000,01 - 30.000	23
30.000,01 eurotik aurrera	25

Taula hori honetara ekar daiteke:

Aurrezkiaren likidazio-oinarria, gehieneko kopurua (€)	Kuota osoa (€)	Aurrezkiaren likidazio-oinarriaren gainerakoa, gehieneko kopurua (€)	Aplikatu beharreko tasa (%)
0	0	2.500	20
2.500	500	10.000	21
10.000	2.075	15.000	22
15.000	3.175	30.000	23
30.000	6.625	Hortik gora	25

Aurrezkiaren gaineko batez besteko karga-tasa kalkulatzeko eragiketa hau egin behar da: atal honetako eskala aplikatzearen emaitzako kuotaren eta aurrezkiaren likidazio-oinarriaren arteko zatiketa egin eta emaitza (zatidura) ehunez biderkatu. Aurrezkiaren batez besteko karga-tasa bi hamartarrekin adieraziko da.

$$\text{Aurrezkiaren batez besteko karga-tasa (abbkt)} = \frac{\text{Aurrezkiaren karga-eskala aplikatzearen emaitzako kuota}}{\text{Aurrezkiaren likidazio-oinarria}} \times 100$$

$$\text{Aurrezkiaren kuota osoa} = \text{Aurrezkiaren likidazio-oinarria} \times \text{Aurrezkiaren batez besteko karga-tasa}$$

7.3. KARGA BEREZIAREN KUOTA OSOA

%3ko karga berezia aplikatuko zaio Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko maiatzaren 15ean finantza-tresnen merkatuez emandako 2014/65/EB Zuzentarauan azaldutako balore-merkatuetan negoziatzeko onartutako baloreak, sozietate edo entitateen funts propioetako partaidetza adierazten dutenak, kostu bidez eskualdatuta sortutako eskualdaketa-balioei, baldin eta ekitaldiko guztirako zenbatekoa 10.000 euro baino gutxiago bada eta ondare-aldakuntzaren ondoriozko ondare-irabazitzat jo bada. Zergadunak hauen artean hauta dezake: araubide hau aplikatu edo eskuliburu honetako IX. kapituluan (*Ondareko irabaziak eta galerak*) ondare-irabaziak kalkulatzeko ezarritako arauak aplikatu.

Araubide hau ez da aplikatzen halako baloreak harpidetzeko eskubideak eskualdatzen direnean, eta haien eskualdaketa-balioa ez da konputatu behar aurreko paragrafoan aipatzen den balore-multzoaren eskualdaketa-balioa kalkulatzeko. Harpidetzeko eskubideak eskualdatuta lortzen den ondare-irabazia ondare-irabazitzat hartuko da eskualdatzailearentzat eskualdaketa gertatzen den zergaldian.

Karga bereziaren kuota osoa = 0,03 x Eskualdaketa-balioa $<$ 300 €

XI. KAPITULUA
KUOTA LIKIDOA ETA KENKARIAK

1. KUOTA LIKIDOA

Kuota likidoa kuota osotik bidezko kenkariak kenduta geratzen den zenbatekoa da.

Kuota likidoa ezin da inoiz negatiboa izan.

Kuota likidoa = Kuota osoa – Kenkariak

2. KUOTAKO KENKARIAK

2.1. FAMILIA KENKARIAK ETA KENKARI PERTSONALAK

Zergadunaren familia inguruabarrak eta inguruabar pertsonalak zehazteko Zergaren sortzapen egunari begiratuko zaio (2024ko abenduaren 31).

Kenkari horiek kalkulatzeko inolaz ere ezin da aplikatu inguruabarrak gertatu diren egutegiko egunen proportzioa.

Hala ere, zergaldian kenkaria aplikatzeko eskubidea duen pertsona hil bada, kapitulu honetan ezarritako kenkariak aplikatzeko kontuan eduki beharreko inguruabar pertsonalak eta familiarrak hura hil denean izan den egoera aintzat hartuta zehaztuko dira, eta kenkaria ez da txikituko egun horren araberako proportzioan.

2.1.1. ONDORENGOEN ZIOZKO KENKARIA

Zenbatekoa

a) Zergadunarekin bizi den ondorengo bakoitzeko:
   - 688 euro urtean lehenengoagatik.
   - 827 euro urtean bigarrenagatik.
   - 1.393 euro urtean hirugarrenagatik
   - 1.647 euro urtean laugarrenagatik.
   - 2.151 euro urtean bosgarrenagatik eta hurrengo bakoitzagatik.

b) Zergadunarekin bizi den sei urtetik beherako ondorengo bakoitzeko beste 386 euro urtean kenduko dira a) letrakoez gainera.

Ondorengoekin parekatuko dira tutoretza edo harrera dela eta zergadunari lotuta dauden pertsonak, tutoretza edo harrera hori adingabeak babesteko eskumena duen entitate publikoaren aurrean hitzartu bada, edo hari dagokienez kuradoretza ordezkaritza-ahalmenekin erabiltzeagatik.

Betekizunak

a) Ondorengoak 30 urte baino gehiago ez edukitzea Zerga sortu baino lehen, salbu eta mendekotasun egoeran egoteagatik edo desgaitua izateagatik kenkaria aplikatzeko eskubidea ematen badu.

b) Urtean ondorengoak lortutako errentak, salbuetsitakoak sartu gabe, lanbide arteko gutxieneko soldatatik gorakoak ez izatea zergaldian (15.876 euro gorakoak ez izatea, 2024an).

c) Ondorengoaren kideren batek urtean lortutako errentak, salbuetsitakoak sartu gabe, 15.876 euro baino gehiago diren familia unitate bateko kide ez izatea.

d) Ondorengoak dagokion zergaldiko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergagatiko aitorpena ez aurkeztea edo aurkeztera behartuta egotea.

Kenkaria hainbanatzea

a) Ondorengoak gradu bereko aurreko batzuekin bizi badira, kenkaria haien artean hainbanatuko da aitorpenetan.

b) Ondorengoak hainbat ahaidetasun-gradutako aurrekoekin bizi badira (gurasoak eta aitona-amonak), gradurik hurbileneko aurrekoek soilik aplika dezakete kenkari hau. Kenkariaren zenbatekoa denen artean hainbanatu behar da.

   Gradurik hurbileneko aurrekoetako inork ez baditu lortu urtean lanbide arteko gutxieneko soldatatik gorako errentak (15.876 euro 2024an), salbuetsitakoak barne hartu gabe, kenkaria aplikatzeko eskubidea hurrengo graduko ahaideek edukiko dute.

c) Epaile baten erabakia dela bide seme-alabak ekonomikoki mantendu beharra ezarri bada, ondorengoengatiko kenkaria haien mantenuaren ardura daukan gurasoak aplikatuko du bere aitorpenean, zama berak bakarrik hartu badu. Bestela, mantenu ekonomikoa bi gurasoen ardura bada, kenkaria hainbanatu behar dute. Horrelako kasuetan mantenu ekonomikorako kopurua benetan ordaindu dela frogatu behar da.

2.1.2. AURREKOEN ZIOZKO KENKARIA

Zenbatekoa

Egutegiko urte osoan eten gabe zergadunarekin bizi den aurreko bakoitzeko 321 euro kendu ahal izango dira.

Hori dela eta elkarbizitzarekin berdinetsiko dira ondorengoak bere ondaretik aurrekoa bizi den egoitzaren gastuak, urte guztikoak, ordaintzen ditueneko kasuak.

Betekizunak

a) Aurrekoaren urteko errentak, salbuetsiak sartu gabe, ez izatea lanbide arteko gutxieneko soldata baino handiagoak, dena delako zergaldian. (15.876 euro 2024an).

b) Aurrekoaren familia unitatean ez egotea kiderik batere urtean lanbide arteko gutxieneko soldata baino gehiagoko errentarik lortu duenik, salbuetsiak sartu gabe, dena delako zergaldian.

c) Aurrekoak zergaldian Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitorpena ez aurkeztea edo aurkeztu beharrik ez edukitzea.

Kenkaria hainbanatzea

a) Aurrekoak gradu bereko ondorengo batzuekin bizi badira (seme-alabak, esaterako), kenkaria denen artean hainbanatu behar da aitorpenetan.

b) Aurrekoak hainbat ahaidetasun-gradutako ondorengoekin bizi badira (seme-alabak eta ilobak), hurbileneko ahaideek soilik edukiko dute kenkaria aplikatzeko eskubidea (seme-alabek): euren artean hainbanatu behar dute kopurua eta hein berean aplikatu.

Hurbileneko ondorengoetako inork ez baditu lortu urtean 15.876 eurotik gorako errentak (salbuetsiak zenbatu gabe), kenkaria aplikatzeko eskubidea hurrengo graduko ondorengoek edukiko dute.

c) Aurrekoa egoitza-zentro batean bizi bada, beraren ziozko kenkaria zentroko egonaldi-gastuak ordaindu dituela faktura bidez frogatzen duen hurbileneko ondorengoak aplikatu ahal izango du. Gastuok hurbiltasun-gradu bereko ondorengo batzuek ordaindu badituzte, kenkaria denen artean hainbanatu behar dute.

2.1.3. ADINAREN ZIOZKO KENKARIA

a) Zerga-oinarria 20.000 eurokoa edo txikiagoa daukan zergadun bakoitzeko kenkari hau aplika daiteke:

Adin honetatik gora:	Kenkaria (euroak)
65 urte	385
75 urte	700

b) 20.000-30.000 euro bitarteko zerga-oinarria duten 65 urtetik gorako zergadunek honela aplikatuko dute kenkari hau urtean: 385 euroko kenkari horri kendu egingo diote zerga-oinarriari 20.000 euro kenduz lortzen den zenbatekoa bider 0,0385 eginez ateratzen den emaitza.

Kenkariaren zenbatekoa = 385 – 0,0385 (Zerga-oinarria – 20.000)

c) 20.000-30.000 euro bitarteko zerga-oinarria duten 75 urtetik gorako zergadunek honela aplikatuko dute kenkari hau urtean: 700 euroko kenkari horri kendu egingo diote zerga-oinarriari 20.000 euro kenduz lortzen den zenbatekoa bider 0,0700 eginez ateratzen den emaitza.

Kenkariaren zenbatekoa = 700 – 0,0700 (Zerga-oinarria – 20.000)

Honen ondoreetarako, zerga-oinarriaren zenbatekoa zerga-oinarri orokorraren eta aurrezkiaren zerga-oinarriaren batura da, eskuliburu honetako X. kapituluaren garapenarekin bat etorriz. Zerga-oinarri orokorra negatiboa izanez gero, zero konputatuko da arestian aipatutako batuketan.

Hala ere, zerga-oinarri orokorrean eta, hala badagokio, aurrezpen zerga-oinarrian, epailearen aginduz, ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen aldeko konpentsaziozko pentsioengatiko murrizketa eta mantenurako urtekoen (zergadunaren seme-alabentzat direnak ez beste guztiak) ziozko murrizketa gauzatzen baldin badira, murrizketa horrek zerga-oinarria gutxituko du, hain zuzen ere, aurreko paragrafoan adierazitakoaren arabera kalkulatutakoa.

Zerga batera ordaintzea hautatuz gero, kenkari hau 65 edo 75 urtetik gorako zergadun bakoitzeko aplika daiteke, baldin eta baterako zerga-oinarria 35.000 euro baino gehiago ez bada.

1. ADIBIDEA:

N eta R senar-emazteak:

- Nk 69 urte bete ditu 2024ko maiatzaren 3an eta banako tributazioan 19.000 euroko zerga-oinarria dauka.
- Rk 76 urte bete ditu 2024ko martxoaren 4an eta banako tributazioan 9.900 euroko zerga-oinarria dauka.

Zerga batera ordaintzea hautatuz gero, baterako zerga-oinarria 28.900 eurokoa da.

EBAZPENA:

Adinagatiko kenkariaren kalkulua	
Banako zerga-ordainketa	Baterako zerga-ordainketa
N: Kenkariaren zenbatekoa: 385 €	Kenkariaren zenbatekoa: (385 + 700)= 1.085 €
R: Kenkariaren zenbatekoa: 700 €	

2. ADIBIDEA:

Aurreko kasu bera baina datu batzuk aldatuta: Nren banako zerga-oinarria 19.000 eurokoa da, Rrena 18.100 eurokoa eta biena baterako tributazioan 37.100 eurokoa.

EBAZPENA:

Adinagatiko kenkariaren kalkulua	
Banako zerga-ordainketa	Baterako zerga-ordainketa
N: Kenkariaren zenbatekoa: 385 €	Ezin dute aplikatu kenkaririk, zerga-oinarria 35.000 €-tik gorakoa baita (37.100 €).
R: Kenkariaren zenbatekoa: 700 €	

2.1.4. MANTENURAKO URTEKOAK ORDAINTZEAREN ZIOZKO KENKARIA

Epaileak hala erabakita zergadunak seme-alaben mantenurako urtekoak ordaintzen baditu, ordaindutako kopuru horien %15eko kenkaria aplikatzeko eskubidea izango du, muga hauek gainditu gabe. Kenkari honek honako muga hau dauka seme edo alaba bakoitzeko: ondorengo bakoitzagatik aplika daitekeen kenkariaren % 30. Muga hori honako kopuru hauetan gauzatzen da 2024rako:

a) 200,40 euro urtean lehenengo semeagatik/alabagatik.
b) 248,10 euro urtean bigarren semeagatik/alabagatik.
c) 417,90 euro urtean hirugarren semeagatik/alabagatik.
d) 494,10 euro urtean laugarren semeagatik/alabagatik.
e) 645,30 euro urtean bosgarren semeagatik/alabagatik eta hurrengo bakoitzagatik.

Aurreko apartatuan aurreikusitakoa gorabehera, epaileen erabakiz seme- alaben gaineko zaintza eta babes partekatua adostu bada eta bi gurasoek egin behar badituzte ekarpenak beren seme-alaba komunen mantenurako urtekoan, zergaldian zehar zenbatekorik handiena ordaintzen duen gurasoak bakarrik aplikatuko du kenkaria, eta kenkariaren oinarria izango da hark egiten duen ekarpenaren zenbatekoari beste gurasoak egiten duen ekarpenaren zenbatekoa kentzetik ateratzen dena.

Zergaldian zehar bi gurasoek zenbateko bera ordaintzen badute urteko moduan, kenkaria ez da aplikatuko.

ADIBIDEA:

Zergadun bat dibortziatuta dago eta 12 urteko umea dauka; umea ezkontide ohiarekin bizi da (amarekin).

Epaileak onetsitako hitzarmenaren arabera 2024ko urtean 1.600 euro ordaindu ditu umearen janariagatik.

EBAZPENA:

Aplika ditzakeen kenkariak:

- Ondorengoengatik: 668 / 2 = 334 €
- Janari-urtekoengatik: 1.600 x %15 (Gehienez 200,40 €) = 200,40 €

2.1.5. KENKARIA DESGAITASUN EDO MENDEKOTASUNAGATIK

Zenbatekoa

1. a) Mendekotasun egoeran dagoen edo desgaitasuna duen zergadun bakoitzeko eta kasu honetan ezkontide edo izatezko bikotekide bakoitzeko, aurreko puntuetan adierazitakoari jarraiki aplika daitezkeen kenkariez gain, mendekotasun edo desgaitasun graduaren araberako kenkaria aplikatuko zaio:

Mendekotasunaren eta desgaitasunaren gradua	Kenkaria (euroak)
Desgaitasuna %33 edo handiagoa eta %65 baino txikiagoa	888
Desgaitasuna %65 edo handiagoa. Mendekotasun arina (I. gradua)	1.268
Mendekotasun larria (II. gradua)	1.521
Mendekotasun oso larria (III. gradua)	1.897

Mendetasunaren gradua eta desgaitasuna hauetan ezarritakoaren arabera neurtuko dira: 1999ko abenduaren 23ko 1971/1999 Errege Dekretuko I eranskina eta 2011ko otsailaren 11ko 174/2011 Errege Dekretua; azken errege-dekretu horren bidez, mendetasunen bat duten pertsonen egoera baloratzeko baremazioa onartu zen, zeina 2006ko abenduaren 14ko 39/2006 Legeak (Autonomia pertsonala sustatzeari eta mendetasun-egoeran dauden pertsonak zaintzeari buruzkoak) ezarri zuen .

Hala ere, araubide iragankor bat ezarri da desgaitasunagatiko edo mendetasunagatiko kenkaria aplikatzeko. Araubide horren arabera, desgaitasunaren aitorpen edo kalifikazio berririk egiten ez den bitartean, abenduaren 23ko 1971/1999 Errege Dekretuan aurreikusitakoaren arabera desgaitasun-egoera aitortu zaien zergadunek, jarraian adierazten den taularen arabera aplikatuko dute kenkaria.

Mendekotasunaren eta desgaitasunaren gradua eta besteren laguntza behar izatea	Kenkaria (euroak)
Desgaitasuna %33 edo handiagoa eta %65 baino txikiagoa	888
Desgaitasuna %65 edo handiagoa. Mendekotasun arina (I. gradua)	1.268
Desgaitasuna %75 edo handiagoa, eta hirugarren baten laguntza behar izateari dagokionez 15 - 39 puntu lortzea. Mendekotasun larria (II. gradua)	1.521
Desgaitasuna %75 edo handiagoa, eta hirugarren baten laguntza behar izateari dagokionez 40 puntu baino gehiago lortzea. Mendekotasun oso larria (III. gradua)	1.897

b) Zergadunarekin bizi den eta dagokion zergaldian gutxieneko lanbidearteko ordainsariaren bikoitza baino gehiagoko urteko errentak (salbuetsitakoak barne hartu gabe) dituen eta mendekotasun egoeran dagoen edo desgaitua den ondorengo, arbaso edo laugarren mailarainoko (azken maila hori barne) zehar-ahaide bakoitzeko, bere adina edozein delarik ere, aurreko 1. a) puntuan adierazitako mendekotasun edo desgaitasun graduaren edo hirugarren pertsona batek laguntzeko duen beharraren mailaren araberako kenkari berdina aplikatuko zaio.

   Ondorengoak, aurrekoak edo laugarren gradura arteko (berau barne) odolkidetasuna duten albo-ahaideak egoitzetan bizi badira, kenkaria mailarik gertueneko ahaideek egingo dute, baldin eta, beharrezko faktura aurkeztuta, frogaturik uzten badute ahaide horien egoitzako egonaldi-gastuak eurek ordaindu dituztela. Gastu horiek maila bereko ahaide batek baino gehiagok ordaindu badituzte, kenkaria zati berdinetan hainbanatu eta aplikatuko da haien artean.

   Halaber, kenkaria aplikatuko da desgaitasunen edo mendetasunen bat duen pertsona zergadunarekin lotuta dagoenean adingabeen babesaren arloan eskumenak dituen erakunde publikoan formalizatutako tutoretza edo harrera arrazoiengatik, edo zergadunak, Kode Zibilaren XI. tituluan xedatutakoaren esparruan, desgaitasuna duenari dagokionez ordezkaritza-ahalmenak dituen kuradoretza gauzatzen duenean, apartatu honetan ezarritako gainerako inguruabarrak gertatzen badira.

2. Zergadunarekin aurreko atalean adierazitako senitartekoen edo berdinetsitakoen zerrendan ageri ez den 65 urtetik gorako pertsonaren bat bizi bada eta haren urteko sarrerak, errenta salbuetsiak kontuan hartu gabe, lanbidearteko gutxieneko soldata halako bi baino gutxiago izan badira, aurreko 1 puntuan ezarritako kenkariak aplikatuko dira, mendekotasunaren edo desgaitasunaren gradua eta besteren laguntza behar duenez kontuan hartuta.

Desgaitasuna edo mendekotasuna frogatzeko modua

a) *Desgaitasuna* Zuzenbidean onartzen diren bideetako edozein erabilita froga daiteke.

   Desgaitasuna frogatutzat joko da kasu hauetan:

- Foru Aldundiko organo eskudunak, Adinekoen eta Gizarte Zerbitzuen Institutu Nazionalak edo autonomia-erkidegoetako organoak ziurtatua denean.
- Gizarte Segurantzak edo Klase Pasiboen Araubide Bereziak aintzatetsitako elbarritasun iraunkorraren ziozko prestazioak hartzen direnean, egoera hori aintzatesteko behar den desgaitasun-gradua edukiz gero.

Bereziki, honako kasu hauetan joko da %33ko edo hortik gorako desgaitasun-gradua frogatuta dagoela: ezintasun iraunkor osoagatik, erabatekoagatik edo baliaezintasun handiagatik pentsio bat aitortua duten Gizarte Segurantzako pentsiodunen kasuan, eta lanerako ezintasun iraunkorragatik edo desgaitasunagatik erretiro edo erretreta pentsio bat aitortua duten klase pasiboetako pentsiodunen kasuan.

Nolanahi ere, epaile batek pertsona bati ordezkapen-ahalmenak dituen kuradoretza ezartzen badio, zerga honi buruzko araudian %65eko desgaitasuna edo handiagoa daukaten pertsonez ezarritako xedapen bereziak aplikatuko dira.

b) *Mendekotasuna* onartuko zaie otsailaren 11ko 174/2011 Errege Dekretuaren bidez desgaitasuna onartuta daukaten pertsonei (horren bidez mendekotasunean dauden pertsonen autonomia pertsonala eta arreta sustatzeko abenduaren 14ko 39/2006 Legeak ezarritako mendekotasuna baloratzeko baremoa onetsi da).

   Mendekotasuna eta beraren gradua frogatzeko Bizkaiko Foru Aldundiko organo eskudunaren, Gizarte Zerbitzuen Nazio Institutuko edo kasuan kasuko autonomia erkidegoko organo eskudunak emandako ziurtagiria aurkeztu behar da.

Desgaitasunagatik edo mendekotasunagatik kenkaria aplikatu ahal izateko, desgaitasun edo mendekotasun egoera hori zerga sortu zen datarekin bat datorrela egiaztatu beharko da.

Hala ere, desgaitasunak edo mendekotasunak berariaz adierazita badauka iraunkorra dela, edo Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren sortzapen-eguna beraren kalifikazioa baliozkoa den aldian barruan badago, ez da beharrezkoa izango desgaitasuna edo mendekotasuna frogatzen duen agiriaren erreferentzia sortzapen-eguna izatea.

Hautapena

Zergaren aitorpena aurkezten duenean, desgaitasuna edo mendetasuna duen pertsonak osorik aplikatuko du kenkaria, non eta ez duen erabakitzen kenkaria berarekin bizi den zergadunak edo haren ardura duenak aplikatzea. Bigarren aukera egiten bada, eta desgaitasuna edo mendetasuna duen pertsona zergadun batekin baino gehiagorekin bizi bada, kenkaria zati berdinetan hainbanatu eta aplikatuko da zergadun bakoitzeko.

Aipatutako aukera aitorpena aurkezteko unean egin beharko da. Zergaldi baterako egindako aukera ezin izango da aldatu zergaren aitorpena egiteko borondatezko epea amaitu ondoren.

KASU PRAKTIKOA:

Tomas eta Miren senar-emazteekin ondorengo eta arbaso hauek bizi dira:

a) 23 urteko semea; langabezian dago eta 2024. urtean 7.800 euroko sarrerak eduki ditu. Ezkonduta dago eta 2 urteko alaba dauka; emazteak ez du eduki sarrerarik.

b) 19 urteko semea; ikaslea da eta ez du eduki urteko errentarik.

c) 16 urteko alaba; 2024. urtean ondoko sarrera gordinak eduki ditu: 16.000 euro.

d) Miren andrearen ama; 76 urte dauzka eta alarguntasun pentsioa jasotzen du; 2024. urtean pentsioa 6.400 eurokoa izan da. 2025eko maiatzean Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren 2024ko ekitaldiko aitorpena aurkeztu du.

e) Tomasen osaba; INSStik 13.000 euroko prestazioa jasotzen du erabateko ezintasun iraunkorragatik. Ez du Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitorpenik aurkezten.

Kenkarirako eskubidea sortzen dutenak eta kenkari horien mota eta zenbatekoak zehaztea.

EBAZPENA:

Kenkaria aplikatzeko eskubidea ematen duten ondorengoak: 3

a) Ezkondutako semeak eta ilobak kenkaria aplikatzeko eskubidea ematen dute. Kenkaria dakarten ondorengoak dira, familia unitatean ez baitago kiderik 15.876 euro baino gehiago lortu duenik (2024ko lanbidearteko gutxieneko soldata).

   Lehen ondorengoaren ziozko kenkaria: 668 €

   Hirugarren ondorengoaren ziozko kenkaria (biloba): 1.393 €

   Kenkaria 6 urtetik beherako adingabeengatik: 386 €

b) Kenkaria aplikatzeko eskubidea ematen du.

   Kenkaria bigarren ondorengoagatik: 827 €

c) Ez du kenkaririk egiteko eskubiderik sortzen, urteko errentak 15.876 euro baino gehiago izan dira-eta.

d) Amak ez du kenkarirako eskubiderik ematen; izan ere, nahiz eta beraren sarrerak 15.876 euro baino gehiago ez izan, PFEZren 2024ko ekitaldiko aitorpena aurkeztu du.

e) Tomasen osabak desgaitasunaren ziozko kenkaria aplikatzeko eskubidea ematen du.

   Desgaitasunaren ziozko kenkariaren zenbatekoa: 1.268 €

2.2. DESGAITASUNA DUEN PERTSONA BATEN ONDARE BABESTURA EGINDAKO EKARPENENGATIK APLIKA DAITEKEEN KENKARIA

Zergadunek %30eko kenkaria egin dezakete (urtean 3.000 euro gehienez) desgaitasuna duen pertsonaren ondarea babestu eta Kode Zibila, Prozedura Zibilaren Legea eta horri buruzko zerga araudia aldatzeko azaroaren 18ko 41/2003 Legeak arau tutako desgaitasuna duen pertsonaren ondare babestura egindako ekarpenengatik.

Lege horren xedea desgaitasuna duten pertsonak babesteko mekanismo berriak arautzea da, ondarea, ezinbestean babestu beharreko alderdia, ardatz hartuta. Legearen funtsezko helburua desgaitasunen bat duten pertsonen ondare-masa arautzea da, modu berezia babestu behar baita. Legearen arabera masa hori zuzenean lotuta egongo da desgaitasuna duen pertsonaren bizitzako beharrizanak asetzeari; gainera Legeak pertsona horien ondarea eratzeko eta haien ondarera ondasunak eta eskubideak kosturik gabe ekartzeko prozesuak erraztu ditu.

Kenkari hau honako zergadun hauek aplikatu ahal izango dute:

a) Desgaitasuna duen pertsonarekin zuzeneko edo alboko ahaidetasun-harremana (laugarren graduraino koa, bera barne) dutenek.

b) Desgaitasuna duen pertsonaren ezkontideak edo izatezko bikotekideak.

c) Desgaitasuna duen pertsonarekin tutoretza edo harrera arrazoiengatik lotuta daudenak edo, Kode Zibilaren XI. tituluan xedatutakoaren esparruan, pertsona horrekin ordezkaritza-ahalmena duen kuradoretza gauzatzen dutenek.

Ondare babestuaren titularrak, desgaitasuna duen pertsonak berak, egindako ekarpenek inoiz ere ez dute kenkari honetarako eskubidea sortuko.

Ekarpena diruzkoa ez bada, irabazteko xederik gabeko erakundeen zerga araubideari eta mezenasgorako zerga pizgarriei buruzko martxoaren 20ko 4/2019 Foru Arauan ezarritakoa hartuko da kontuan haren zenbatekoa kalkulatzeko, *Emarien ziozko kenkariaren* atalean azalduko dena, hain zuzen ere.

Oinordetza eta dohaintzen gaineko zergatik salbuetsita dago artikulu honetan aipatzen diren desgaitasuna duten pertsonen ondare babestuari egindako ekarpenei dagozkien ondasun eta.

2.3. KENKARIAK OHIKO ETXEBIZITZAGATIK

2.3.1. OHIKO ETXEBIZITZA-ALOGERAREN ZIOZKO KENKARIA

Ohiko etxebizitzaren alogeragatik zergaldian zerbait ordaindu duten zergadunek kenkari hauetako bat aplikatu ahal dute:

a) Zergaldian alogeragatik ordaindutako kopuruaren %20, urtean 1.600 euro gehienez.

b) Zergaldian alogeragatik ordaindutako kopuruaren %25, urtean 2.000 euro gehienez, zergaduna familia ugaritasunaren titularra denean.

c) Zergaldian alogeragatik ordaindutako kopuruaren %30, urtean 2.400 euro gehienez, zergadunak 30 urtetik beherakoa denean.

Kenkari honen ondoreetarako, zergadunaren adina eta familia ugaritsuaren titulartasuna zehazteko, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren sortzapen eguneko (abenduan 31) egoera hartuko da kontuan.

Horretarako, alogeragatik ordaindutako guztirako zenbatekotik zergadunak alogera ordaintzeko jasotako diru-laguntzen zenbatekoa kendu behar da, hain zuzen ere Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arautegiaren arabera salbuetsita dauden diru-laguntzen zenbatekoa.

Zerga batera ordaintzea aukeratzen bada eta kenkari horretarako eskubidea dutenak pertsona bat baino gehiago badira, batzuk 30 urtetik beherakoak eta beste batzuk adin horretatik gorakoak, aurreko c) letran ezarritako ehunekoa eta muga aplikatuko dira (%30 eta 2.400 euro urtean).

Baldin eta epaile batek ebazpen bidez ezartzen badu zergadunak bere kargura ordaindu behar duela familia etxebizitzaren alokairua, berak aplikatu ahal izango du kenkaria aitorpenean etxebizitza alokatzeagatik. Betebehar hori bi zergadunei ezarri bazaie, kenkaria bien artean hainbanatuko da eta bakoitzak berari dagokiona aplikatuko du bere aitorpenean, aurretik ezarritako ehunekoarekin eta kenkari-mugarekin eta zergaduna 30 urtetik beherakoa den eta familia ugariaren titularra denez ala ez kontuan hartuz.

Aurreko zenbakietan xedatutakoaren ondorioetarako, ohiko etxebizitzaren alokairuagatik ordaindutako zenbatekoen parekoak izango dira erabilera-lagapeneko erregimeneko etxebizitzengatik ordaindutako kanonak edo errenta sozialak, baldin eta ohiko etxebizitzatzat hartzen badira etxebizitza-kooperatibetako edo bestelako elkarte-moduetako bazkideek edo irabazi-asmorik gabeko elkarteetako bazkideek, betiere hotel-industriari dagozkion zerbitzu osagarriak ematen ez badira; adibidez, jatetxea, arropa garbitzea edo antzeko beste batzuk, edo gizarte-laguntzako zerbitzuak.

Hala ere, ohiko etxebizitzaren alokairuagatik ordaindutako zenbatekoen parekoak ez dira izango ohiko etxebizitzatzat hartzen diren eta ohiko etxebizitzatzat hartzen diren erabilera-lagapeneko erregimeneko etxebizitzengatik ordaindutako kanonak edo errenta sozialak, erosketa-aukeraren eskubidea edo jabetza transferitzeko klausula dutenak, bai eta etxebizitza-kooperatibetako edo bestelako elkarte-moduetako bazkideek edo irabazi-asmorik gabeko elkarteetako bazkideek ordaindutako beste batzuk ere, ekainaren 18ko 3/2015 Legearen hirugarren xedapen gehigarrian aurreikusitako baldintza guztiak betetzen ez direnean.

Administrazio publiko baten jabetzako lurren gaineko azalera-eskubide bat eratuz egindako babes publikoko etxebizitzen sustapenen kasuan, erabiltzeko eskubidearen izaera mugagabea betetzat joko da elkartekideen erabilera-eskubidearen iraupena aipatutako azalera-eskubidearen iraupenarekin bat datorrenean.

2.3.2. OHIKO ETXEBIZITZA EROSTEAGATIK ZIOZKO KENKARIA

Ohiko etxebizitza zer den

Oro har, ohiko etxebizitza legez hartzen da zergadunak egoitza hiru urteko epealdian, gutxienez, modu jarraituan duen lekukoa. Epealdi hori amaitu aurretik etxebizitzak ohikoa izateari uzten badio, beragatik aplikatutako kenkariak galduko dira.

Hala ere, etxebizitza ohikoa izan dela joko da, epe hori igaro ez arren, zergaduna hiltzen denean, edo ezinbestez etxebizitzaz aldatzera behartzen duten beste zirkunstantzia batzuk gertatzen direnean, hala nola: etxebizitza ez egokitzea zergadunaren edo berarekin bizi den ondorengo edo aurreko ahaidearen, ezkontidearen edo izatezko bikotelagunaren ezintasun mailara edo Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kuota

osoan kenkaria aplikatzeko eskubidea ematen duen pertsonarenera; ezkontzea, senaremazteak banantzea, izatezko bikotea desegitea, lantokia aldatzea, lehen enplegua edo beste bat lortzea, inguruabar ekonomikoengatik aipatu aldian etxebizitzaren ordainketari aurre ezin egin izatea, edo antzeko beste egoerak gertatzea.

Ohiko etxebizitzaren izaera izan duen etxebizitzak izaera hori galduko du zergadunak bertan bizi izateari uzten dion unetik aurrera.

Eskuliburu honen 2.3 ataleko b) eta c) letretan aurreikusitako salbuespenak eta IX. kapituluko 7. ataleko salbuespena aplikatzeko, ez beste ezertarako, ondoko kasuan zergadunak ohiko etxebizitza eskualdatu duela pentsatuko da: eraikina une horretan beraren ohiko etxebizitza denean edo, bestela, eskualdatu aurreko bi urteetan ohikoa izateari utzi dionean.

Era berean, eskuliburu honen IX. kapituluko 2.3 ataleko b) eta c) letretan ezarritako salbuespenak aplikatzeko, ez beste ezertarako, zergaduna mendekotasun-egoeran badago, autonomia pertsonala sustatzeari eta mendekotasun-egoeran dauden pertsonak zaintzeari buruzko abenduaren 14ko 39/2006 Legean xedatutakoaren arabera, edo gaixotasun larria duela egiaztatzen badu, eta bere ohiko etxebizitza aldatu beharra badu, harekin alboko lerroan edo zuzenekoan laugarren gradura arteko odolkidetasun bidezko ahaide direnek zaintzeko, haien ohiko etxebizitzan, edo egoitza batera joan beharra badu, ulertuko da lekualdatzea egin aurretik ohiko etxebizitza zuen higiezinak izaera hori mantenduko duela, adierazitako arrazoiak direla-eta; betiere, higiezin horri ez bazaio bestelako erabilerarik ematen.

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 erregistro-finka bakarra osatzen dutenean.

Familia unitateko kideak hiri-lurreko ondasun higiezin bat baino gehiagoren titularrak badira, horietako bat bakarrik hartuko da ohiko etxebizitza legez. Horretarako, familia-unitateak bere bizitza-interesen eta harreman pertsonal, sozial eta ekonomikoen gune nagusitzat duena hartuko da ohikotzat.

Okupazioaldia

Etxebizitza bat zergadunaren ohiko egoitza izan dadin, benetan eta iraunkortasunez bizi behar du zergadunak berak hartan, hamabi hilabeteko epean zehar; eta epe hori zenbatuko da, eskuraketa gertatu edo obrak amaitzen diren dataz gero.

Hala ere, etxebizitzak ez dio ohikoa izateari uzten honako inguruabar hauek gertatzen direnean:

a) Zergaduna hiltzen denean, edo etxebizitza atzematen nahitaez eragozten duten bestelako inguruabarrak gertatzen direnean, aurrean ezarritakoaren arabera.

b) Zergadunak ohiko etxebizitza duenean kargu edo enpleguaren zioz, eta eskuratutako etxebizitza erabiltzen ez duenean; horrelakoetan, epealdia, lehen aipatutakoa, zenbatu behar da, kargua edo enplegua uzten den dataz gero.

Lokalak etxebizitza gisa gaitzen badira, etxebizitza lehen aldiz erabili edo okupatzeko lizentzia ematen denetik aurrera hasiko da zenbatzen paragrafo honen lehenengo lerroaldean aipatzen den epea.

Aurreko paragrafoetan ezarritako salbuespenak aplikatzekoak direnean, etxebizitza aldatzea nahitaez dakarten edo etxebizitzan bizitzea eragozten duten inguruabarrak gertatu arte egingo da ohiko etxebizitza erosteagatiko kenkaria, salbu eta zergadunak kargu edo enpleguaren zioz erabiltzen duenean ohiko etxebizitza; horrelakoetan, kontzeptu honen ziozko kenkariak egin ahal izango ditu, egoera horrek dirauen bitartean, eta etxebizitza erabiltzen ez bada.

Ondore horietarako, aurrekoarekin parekatuko da zergadunak etxebizitzaren beharra konpentsatzeko kopuruak jasotzea eta, gainera, etxebizitza familia unitatetik kanpoko pertsonek ez erabiltzea.

Ohiko etxebizitza eskuratzea zer den

Honako kasu hauek ohiko etxebizitza erostearen parekoak dira:

a) *Etxebizitza handitzea*, baldin eta bizi izateko den azalera handitzen bada, bai haize ageriko aldea itxiz, bai beste edozelan, modu iraunkorrean eta urtaro guztietan zehar.

b) *Ohiko etxebizitza eraikitzea*, zergadunak zuzenean ordaintzen baditu obrak egitearen ondoriozko gastuak, edo konturako kopuruak ematen badizkio obren sustatzaileari, beti ere obra horiek, gehienez, lau urteko epean amaitzen direnean, inbertsioa hasten denetik zenbatuta.

Eraikitzeko epealdia luzatzea

Epai bidez adierazitako konkurtsoaren ondorioz sustatzaileak eraikitze-obrak lau urteko epealdiaren barruan ezin amaitu baditu edo etxebizitzak ezin eman baditu, epealdia lau urte gehiago luzatuko da.

Horrelakoetan, goian aipatutako hamabi hileko epealdia etxebizitza ematen den egunean hasiko da.

Epealdia luzatze horrek ondorea izango du baldin eta zergadunak zergaldiko aitorpenari, hau da, hasierako epealdia bete ez den zergaldikoari, eransten badizkio etxebizitzan egindako inbertsioak egiaztatzen dituzten frogagiriak, edo egoera horietarik bat gertatu dela frogatzen duen agiria.

Kasu hauetan, zergadunak ez du ezein sarrerarik egin beharko, eraikuntza obrak amaitzeko lau urteko epealdi orokorra ez betetzeagatik.

Salbuespeneko inguruabarretarik beste baten bat dela-eta, baldin eta inguruabar hori zergadunari ezin egotzi bazaio eta obrak geldiarazten badituzte, eta obra horiek ezin badira amaitu lau urteko epealdian, zergadunak lau urteko epealdia betetzen ez den egunaren ondoko hilaren barruan epealdia luzatzeko eskatu ahal izango dio Zerga Administrazioari.

Eskabidean agertu beharko dute epea ez betetzea sorrarazi duten zioak, bai eta eraikuntza obrak amaitzeko beharrezkotzat hartzen den denboraldia ere; denboraldi horrek ezin du lau urtetik gorakoa izan.

Aurreko paragrafoan adierazitakoari dagokionez, zergadunak frogagiri egokia ekarri beharko du.

Agiriak ekarriko dira eta, horiek ikusita, Zerga administrazioak erabakiko du eskatu den luzapen hori bidezkoa denez, bai eta zenbatekoa izango den luzatzen den epealdia ere, eta epealdia ez da nahitaez izango zergadunak eskatutakoa.

Epeak luzatzeko egindako eskaerak ezetsitzat joko dira baldin eta eskaerok ez badira hiru hilabeteko epean beren-beregi ebazten.

Luzapena ematen bada, ez-betetzea gertatzen den egunaren biharamunetik hasiko da zenbatzen.

c) *Higiezinaren azalerako eskubidea eskuratzea*, baldin eta higiezina ohiko etxebizitza izango bada eta herri titulartasuneko lurzoruaren gainean eraikitzen bada.

d) *Ohiko etxebizitzan egokitzapenerako egiten diren obra eta instalazioak*, bai eta eraikinaren elementu erkideak aldarazteko egiten direnak ere, baldin eta nahitaezko pasabide badira hiri-lurreko finkaren eta herriko bidearen artean, berbarako, eskailerak, igogailuak, karrajuak, atariak edo arkitekturako beste edozein osagai, eta ezinduen edo mendekotasun egoeran daudenen sentimenezko komunikaziorako edo haien segurtasunaren sustapenerako oztopoak gainditzeko eragingailu elektronikoak ezartzeko egiten direnak ere bai.

Kontzeptu honen barruan sartuta daude, halaber, aipatutako pertsonek errentari, azpierrentari edo gozamendun gisa hartutako etxebizitzetan egiten dituzten egokitzapen obrak eta instalazioak.

Egokitzeko obrak eta instalazioak Foru Aldundiko organo eskudunak, Adinekoen eta Gizarte Zerbitzuen Erakundeak edo kasuan kasuko autonomia erkidegoko organo egokiak ziurtatu behar ditu; hau da, erakunde horietako batek obra edo instalazioa desgaituek edo mendekotasun egoeran daudenek duintasunarekin eta modu egokian mugitzeko eta sentimen-komunikaziorako beharrezkoa dutela adierazi behar du.

Obra horiek desgaitasuna edo mendetasuna duen pertsonak berak egin behar ditu, edo desgaitasun edo mendekotasun egoeran dagoen arbaso, ondorengo, ezkontide edo izatezko bikotekide batekin bizi den zergadunak, edo desgaitu batekin edo mendekotasun egoeran dagoen pertsona batekin bizi den zergadunak, baldin eta desgaitasuna edo mendetasuna duen horrek eskubidea sorrarazten badio desgaitasunaren edo mendetasunaren ziozko kenkaria aplikatzeko, edo jabekideek egin beharko dituzte, baldin eta horiek ordaindu behar badituzte ohiko etxebizitzaren osagai erkideak eraldatzeko obrak.

e) *Birgaikuntza*. Birgaikuntzatzat hartuko dira jabeak bere ohiko etxebizitzan egindako obrak, baldin eta ebazpen batek jarduketa babestutzat kalifikatu edo aitortu baditu, Ondare urbanizatu eta eraikia birgaitzeko jarduketa babestuei buruzko Eusko Jaurlaritzaren 2002ko abenduaren 30eko 317/2002 Dekretuan xedatutakoaren arabera, edo babesteko jarduketatzat kalifikatu badira, hala badagokio, 2008ko abenduaren 12ko 2066/2008 Errege Dekretuak edo antzekoak diren ordezko arauek ezarritakoari jarraituz.

Ogasun Zuzendaritza Nagusiaren Apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibidearen 15.8.14 puntuak ezartzen duenez, energia-eraginkortasunarekin lotutako birgaitze-obratzat hartuko dira Eusko Jaurlaritzak jarduketa babestu gisa kalifikatu dituenak.

Aurreko paragrafoan ezarritakoari dagokionez, jabeak bere ohiko etxebizitzan egindako obratzat hartu behar dira, halaber, lokal baten jabeak lokal hori bere ohiko etxebizitza bihurtzeko egiten dituen egokitze obrak.

f) *Etxebizitza-kontua.* Etxebizitza-kontua ohiko etxebizitzan inbertitzeko modua da; etxebizitza erosi baino lehen kenkaria aplikatzeko eskubidea sortzen du hartan egiteko den inbertsioaren kargura.

Kreditu entitateetan, beste edozein ezarpen motatatik bereizitako kontuetan, gordailutzen diren kopuruak ohiko etxebizitza erosteko erabili direla uste izango da, baldin eta kenkarirako eskubidea sortu duten kopuruak zergadunaren ohiko etxebizitza erosteko (edo parekatutako xedeetarako) erabiltzen badira kontua ireki zen egunetik sei urte igaro baino lehen.

Hala ere, gordetako zenbatekoak beste etxebizitza kontu batean jartze hutsa ez da jotzen ohiko etxebizitza eskuratzeko erabilitzat.

Etxebizitza-kontuan gordailatutako kopuruek atal honetako kenkaria aplikatzeko eskubidea ematen dute.

Zergadunak horrelako kontu bat bakarrik eduki dezake; bereizita identifikatu behar da Zergaren aitorpenean gutxienez honako datu hauek jarrita:

- Kontuari dagokion entitatea.
- Kontuaren zenbakia.
- Kontuaren irekitze data.
- Ekitaldian zenbatean gehitu den kontuaren saldoa.

Kontuetan gordailatutako diru kopuruek kenkaririk sortu badute, ezin dute berriz ere kenkarirako eskubidea sortu ohiko etxebizitza eskuratzeko edo birgaitzeko erabiltzen direnean.

Kenkaria egiteko eskubidea galduko da honako kasu hauetan:

- Etxebizitza kontuan gordailatutako kopuruak, kenkarirako eskubidea sorrarazi dutenak, ohiko etxebizitza erosteko ez beste xede baterako erabiltzen badira eta zergaren sortzapena gertatu aurretik kreditu-erakunde bereko edo beste bateko beste kontu batean oso-osorik birjartzen ez badira edo kontu horretara aldatzen ez badira. Baldin eta gordailatutako kopuruen zati bat erabiltzen bada, orduan ulertuko da erabiltzen diren kopuruak zergadunak lehenengo gordailatuta zituenak direla.
- Epea igaro bada kontua ireki zenetik, baina kenkaria egiteko eskubidea sortarazi duten kopuruak ohiko etxebizitza erosteko erabili ez badira.

  Epealdia amaitu aurretik zergaduna hiltzen bada, etxebizitza-kontuko kopuruak ohiko etxebizitza erosteko edo birgaitzeko erabiltzeko obligazioa ez da bete gabekotzat hartuko.
- Ondoren, etxebizitza erosten denean, erosketak kenkari honetarako eskubidea ematen duten baldintzak betetzen ez baditu.

Aplikatu kenkarietarako eskubidea galduz gero, zergadunak ezarritako betekizunak bete ez diren zergaldian ordaindutako Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kuotatik kendutako kopuruak eta beraien berandutza korrituak batu beharko ditu.

Kenkariaren ondoreetarako, ez dira etxebizitza-erosketatzat hartuko honako kopuru hauek:

a) Etxebizitza artatzeko eta konpontzeko egiten diren gastuak; ondokoak hartuko dira halakotzat: ondasun materialak erabiltzeko moduan mantentzeko aldian-aldian egiten direnak (instalazioak pintatu, emokatu edo konpondu), bai eta elementu jakin batzuk ordezteko gastuak ere (berokuntzako instalazioak, igogailua, segurtasun-ateak, etab.).

b) Hobekuntzetarakoak.

c) Lorategiak, parkeak, igerilekuak eta kirol instalazioak (oro har, etxebizitza bera ez diren elementu guztiak) eskuratzeko gastuak. Aldiz, elementu horiek kontzeptu horren barruan sartuko dira etxebizitzarekin batera eskuratzen badira eta erregistro-finka bakarra osatzen badute.

Epaile baten erabakiagatik diru kopuruak ordaintzea familia etxebizitzarako

Epaileak hala aginduta, zergadunak, familia etxebizitzarako, ohiko etxebizitzaren erosketatzat azaldu diren kontzeptuetako baten bat ordaindu behar badu, bere aitorpenean kenkaria aplikatzeko eskubidea izango du.

Betebehar hori bi zergadunei ezarri bazaie, kenkaria bien artean hainbanatuko da, eta bakoitzaren aitorpenean egingo da norberari dagokion proportzioan, ondoren zehazten diren ehunekoak eta muga aplikatuta.

Ohiko etxebizitza eskuratzeagatiko kenkariaren zenbatekoa

a) Erregela nagusia

- Zergadunek ohiko etxebizitza erostean zergaldian inbertitutako kopuruen %18ko kenkaria aplika dezakete, beren kargura joan diren erosketa gastuak barne.
- Era berean, ohiko etxebizitza erosteko besteren kapitalak erabiltzeagatik, zergadunen kargura joan diren besteren finantzaketak sortutako gastuak barne (komisioak, hipoteka erregistratzeko gastuak...), zergaldian ordaindutako korrituen %18ko kenkaria aplika dezakete.

  Maileguen interes motak mugatzeko klausulen ondorioz aurretik ordaindutako interesak itzultzeagatik jasotako zenbatekoak.

  Ohiko etxebizitza erosteagatiko kenkaria aplikatzeko eskubidea galduko da kopuru horiek aurreko ekitaldietan kenkariaren parte izan direnean. Administrazioaren eskubidea preskribatu ez den ekitaldietan oker deduzitutako kopuruak bakarbakarrik gehituko zaizkio epaia, arbitraje-laudoa edo finantza-erakundearekiko akordioa gertatu den ekitaldian sortu den kuota likidoari, berandutze-interesak sartu gabe.

  Baina, finantza-erakundeak kopuru horiek zuzenean erabiltzen dituenean maileguaren printzipala txikitzeko —hala erabaki baitute bai erakundeak berak bai ukitutako zergadunak—, orduan, kopuruok ez zaizkio gehituko kuota likidoari. Maileguaren printzipalaren gutxitze honek ez du sortuko ohiko etxebizitza erosteagatiko kenkaria aplikatzeko eskubiderik.

  Ohiko etxebizitza erosteagatiko kenkariaren oinarrian ez dira sartuko zergadunak ordaindutako kopuruak, baldin eta kopuruok ordaindu dituen ekitaldietan aitorpena aurkezteko epea epaiaren edo arbitraje-laudoa ondoren edo finantza-erakundearekin itzulketa erabaki ondoren amaitu bada.

Aurreko paragrafoetan aipatutako kopuruetatik zergadunak etxebizitza erosteko edo birgaitzeko jasotako diru-laguntzen zenbatekoa kendu behar da, hain zuzen ere

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arautegiaren arabera salbuetsita dauden diru-laguntzen zenbatekoa.

b) Arau berezia

Aurreko a) letran ezarritako ehunekoen ordez %23 aplikatuko da honako kasu hauetan, etxebizitza-kontuan gordailututako kopuruak salbu:

- Zergaduna 30 urtetik beherakoa denean.
- Zergaduna familia ugaritsuaren titularra denean.

Zergadunaren adina eta familia ugaritsuaren titulartasuna zehazteko Zergaren sortzapen-eguna hartuko da kontuan.

Zerga batera ordaintzea aukeratzen bada eta kenkari horretarako eskubidea dutenak pertsona bat baino gehiago badira, batzuk 30 urtetik beherakoak eta beste batzuk adin horretatik gorakoak, %23ko ehunekoa aplikatuko dute denek.

Kenkariaren muga

Ohiko etxebizitza erosteagatik aplika daitekeen kenkariak muga bi dauzka: batetik, urteko kenkariaren muga; bestetik, zergadunaren zerga-krediturari lotutako muga.

Kenkariaren urteko gehieneko zenbatekoa

a) Arau orokorra

Urtean 1.530 euroko kenkaria aplikatu daiteke gehienez.

b) Arau berezia

Urtean 1.955 euroko kenkaria aplikatu daiteke gehienez, etxebizitza-kontuan sartutako kopuruetarako izan ezik, ondorengo kasuetan:

- Zergaduna 30 urtetik beherakoa denean.
- Zergaduna familia ugaritsuaren titularra denean.

Zerga batera ordaintzea hautatzen bada eta kenkari hau hainbat pertsonak aplikatu ahal badute, batzuk 30 urtetik beherakoak eta beste batzuk adin horretatik gorakoak, denek aplikatuko dute 1.955 euroko muga.

Urtean gehienez ere 1.530 euroko edo 1.955 euroko kenkaria aplikatuko da, kasuan kasukoa, familia unitateak zenbat kide dituen kontuan hartu gabe, salbu eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 98. artikuluko 1. zenbakian aipatutako familia unitateek baterako aitorpena egiten dutenean, halakoetan muga horiek bikoiztu egingo baitira. Beraz, urteko gehieneko kenkaria bikoiztu egingo da familia unitateko kideak honako hauek direnean: legez banandurik ez dauden ezkontideak edo izatezko bikotekideak, eta, egonez gero:

- Adingabeko seme-alabak, gurasoen baimenarekin beren kontura bizi direnak izan ezik.
- Adinez nagusiak, baina epai bidez desgaituak eta gurasoen ahalgoaren menpean jarriak (ahalgo luzatu zein birgaitua).

Zergadunaren zerga krediturari lotutako muga

Zergadun bakoitzak ohiko etxebizitza erosteagatik eta erosketa horretarako inoren kapitalak erabiltzearen ondorioz ordaindutako korrituengatik, inoren finantzaketaren gastuak barne, hurrenez hurreneko zergaldietan aplikatutako kenkarien batura, gehienez ere, 36.000 euro izango da (zerga kreditua).

Zergadun guztiei aplikatuko zaie 36.000 euroko kopurua, ohiko etxebizitza noiz erosi duten kontuan hartu gabe. Kopuru hori banaka aplikatuko zaie 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen ohiko etxebizitza batera erosi duten zergadunei.

36.000 euroko mugatik ondokoak kendu behar dira:

a) 1999ko urtarrilaren 1etik 2006ko abenduaren 31ra bitartean lortutako ondare-irabazietatik berrinbertsioagatik salbuetsita daudenen %15.

b) Ohiko etxebizitzan inbertitzearen zioz, 10/1998 Foru Arauan ezarritakoarekin bat, zergadunak 1999ko urtarrilaren 1etik 2006ko abenduaren 31ra bitartean aplikatu dituen kenkariak.

c) 2007ko urtarrilaren 1etik aurrera lortutako ondare-irabazietatik berrinbertsioagatik salbuetsita daudenen %18.

d) Zergadunak 2007ko urtarrilaren 1az geroztik ohiko etxebizitzaren eskuraketaren kontzeptuagatik aplikatu dituen kenkarien zenbatekoa.

e) Autonomia pertsonala sustatzeari eta mendetasun-egoeran dauden pertsonak zaintzeari buruzko abenduaren 14ko 39/2006 Legeari jarraikiz mendetasun-egoera larrian edo oso larrian dauden pertsonek beren ohiko etxebizitzaren kostu bidezko eskualdaketa eginik 2019ko urtarrilaren 1etik lortutako ondare-irabazi salbuetsiaren zenbatekoari %18 aplikatzearen emaitzan.

f) 65 urtetik gorako pertsonek beren ohiko etxebizitzaren kostu bidezko eskualdaketa eginik 2019ko urtarrilaren 1etik lortutako ondare-irabazi salbuetsiaren zenbatekoari %18 aplikatzearen emaitzan. Salbuespen hori aplikatuko zaie ohiko etxebizitzaren eskualdaketa eginik irabazitako lehenengo 400.000 euroei, eskualdaketa bakar baterako.

Ohiko etxebizitza eskualdatu eta ohiko etxebizitzako berrinbertsioaren ziozko salbuespena aukeratzen bada, zergadunak etxebizitza besterentzen duen ekitaldian lehenengo eta behin salbuetsitako ondare irabaziaren %18 egotzi beharko du.

Etxebizitzako zerga-kreditua: 36.000 €	
(–) Erabilitako zerga-kreditua	
2006/12/31 arte erabilitako zerga kreditua	- Berrinbertsioaren zioz salbuetsita dagoen 1999/01/01 eta 2006/12/31 bitarteko ondare irabaziaren %15 - Ohiko etxebizitzan inbertitzearen zioz (finantzaketa sartu gabe) 1999/01/01 2006/12/31 bitartean aplikatutako kenkariak (etxebizitza-kontua barne)

2007/01/01 geroztik erabilitako zerga kreditua	- Berrinbertsioaren zioz salbuetsita dagoen 2007/01/01az geroko ondare irabaziaren %18 - Ohiko etxebizitzaren kostu bidezko eskualdaketa eginik 2019ko urtarrilaren 1etik honako pertsona hauek lortutako ondare-irabazi salbuetsiaren %18: - mendetasun-egoera larrian edo oso larrian daudenak - 65 urtetik gorakoak - Ohiko etxebizitzaren eskuraketagatik (etxebizitza-kontua barne) 2007/01/01az gero aplikatutako kenkarien zenbatekoa
Erabili gabeko zerga-kreditua = 36.000 € – Erabilitako zerga-kreditua	

I. KASU PRAKTIKOA

28 urteko zergadun batek 2024an bere ohiko etxebizitza erosi du Sestaon. Eskritura publikoan ageri den balioa 210.000 eurokoa da. Ondare Eskualdaketen gaineko Zergagatik 12.600 euro ordaindu ditu. Erosketaren notario-gastuak 3.200 eurokoak izan dira.

Erosketa finantzatzeko hipoteka-mailegua eskatu du; balio izendatua: 140.000 euro. Finantza-gastuak eta notariotza-gastuak 1.202 eurokoak izan dira.

Ekitaldian zehar 2.500 euro amortizatu ditu eta 3.000 euro ordaindu ditu maileguaren korrituengatik.

Kenkaria eta kreditu fiskala zehaztea.

EBAZPENA:

Eskuraketa-balioa: 210.000 + 12.600 + 3.200 + 1.202 = 227.002 €
Eskatutako mailegua: 140.000 € (%100eko kenkaria aplika daiteke).
Inbertsioa: Eskudirutan ordaindutako zenbatekoa + maileguaren amortizazioa
Inbertsioa: (227.002 – 140.000) + 2.500 = 89.502 €
Finantzaketa: Maileguaren korritu kengarriak
Finantzaketa: 3.000 €
Kenkaria: (Inbertsioa + Finantzaketa) x %23
Kenkaria: (89.502 +3.000) x %23 = 21.275,46 €
Urtean gehienez ken daitekeena: 1.955 €
Erabili gabeko zerga kreditua (ondorengo zergaldietarako): 36.000 – 1.955 = 34.045 €

II. KASU PRAKTIKOA

X jauna, 52 urtekoa, eta Z jauna, 28 urtekoa, ondasunak bananduta ezkondu ziren 2024ko apirilaren 2an.

X jaunak 2024ko maiatzean bere aurreko ohiko etxebizitza eskualdatu zuen, 178.000 euroko zenbatekoan. Etxebizitza 1997an erosi zen eta erosteko prezioa 57.000 eurokoa izan zen. Berrinbertsioagatiko salbuespenari heldu zion.

2024ko ekainaren 1ean, ohiko etxebizitza bat erosi zuten, ehuneko 50ean, ezkontza-sozietaterako, 600.000 euroko zenbatekoan (BEZa barne). Notarioaren kontua edo faktura 5.100 eurokoa izan zen. Etxebizitza finantzatzeko balio nominaleko 180.000 euroko mailegua, % 50ean, eskatu zuten. Amortizazioa eta interesak zirela-eta, 4.000 eta 3.800 euro ordaindu zituzten, hurrenez hurren.

Hauek dira X jaunak aurreko ekitaldietan egindako kenkarien zenbatekoak:

Ekitaldia	X jauna
1997	721
1998	270
1999	262
2000	245
2001	290
2002	260
2003	730
1998/12/31ra arteko kenkarien zenbatekoa, guztira	991
1999/01/01etik aurrerako kenkarien zenbatekoa, guztira	1.787

Zehaztu kenkaria eta ordaintzeke dagoen kreditu fiskala.

EBAZPENA:

1. X jaunaren kasuan, aurrezkiaren oinarriari egotzi beharreko ondare-irabazia gertatzen da

   Eskualdatzearen balioa: 178.000 €

   Eskuraketa-balio eguneratua: 57.000 x 1,945 = 110.865 €

   Ondare-irabazia: 178.000 – 110.865 = 67.135 €

   Berrinbertsioa: 178.000 €

   Ondare-irabazi salbuetsia: 67.135 €

2. Ohiko etxebizitzan inbertitzeagatiko kenkaria eta kreditu fiskala X jaunarentzat eta Y jaunarentzat

Eskuraketa-balioa: 600.000 + 5.100 = 605.100 €

Eskatutako mailegua: 180.000 € (% 100ean kengarria)

Inbertsioa: Eskudirutan ordaindutako zenbatekoa + maileguaren amortizazioa

Inbertsioa (605.100 – 180.000) + 4.000 = 429.100 €

Finantzaketa: Maileguaren interesa kengarriak

Finantzaketa: 3.800 €

Ohiko etxebizitzan inbertitzeagatiko kenkaria

- X jaunaren banakako zerga-ordainketa

  Kenkaria: (Inbertsioa + Finantzaketa) x % 18

  Kenkaria: (429.100 + 3.800) x % 50 x % 18 = 38.961 €

  Kenkaria (urteko gehienekoa): 1.530 €

- Z jaunaren banakako zerga-ordainketa

  Kenkaria: (Inbertsioa + Finantzaketa) x % 23

  Kenkaria: (429.100 + 3.800) x % 50 x % 23 = 49.783,5 €

  Kenkaria (urteko gehienekoa): 1.955 €

- Baterako zerga-ordainketa

  Kenkaria: (Inbertsioa + Finantzaketa) x % 23

  Kenkaria: (429.100 +3.800) x % 23 = 99.567 €

  Kenkaria (urteko gehienekoa): 3.910 € (1.955 x 2)

Ordaintzeke dagoen kreditu fiskala

- Zerga banaka ordaintzeko aukera:

	X jauna	Z jauna
Kreditu fiskala	36.000 €	36.000 €
(–) 2020/12/31ra arte erabilitako kreditu fiskala (1999tik 2003ra bitarteko kenkariak)	1.787 €	0 €
(–) 2024an erabilitako kreditu fiskala	Irabazi salbuetsiaren %18 67.135 € = 12.084,30 € Kenkaria: 1.530 €	Kenkaria: 1.955 €
Geratzen den kreditu fiskala (aldea)	20.598,70 €	34.045 €

- Zerga batera ordaintzeko aukera:

X jaunak ordaintzeke duen kreditu fiskala: 20.173,70 € = (36.000 – 1.787 – 12.084,30 – 1.955)

Z jaunak ordaintzeke duen kreditu fiskala: 34.045 € = (36.000 – 1.955)

2.4. JARDUERA EKONOMIKOAK SUSTATZEKO KENKARIAK

2.4.1. LANGILEEK ENPRESAN DUTEN PARTAIDETZAREN ZIOZKO KENKARIA

Zergadunak lan egiten duen enpresan edo sozietate-talde bereko beste edozeinetan akzioak edo partaidetzak eskuratu edo harpidetzeko helburuarekin zergaldian dirua ordaindu badu, ordaindu duen kopuruaren %10eko kenkaria aplikatu ahal izango du.

Gehieneko muga: 1.200 euro urtean. Ez da gehitzen Zerga batera ordainduz gero, eta zergaldia urtea baino laburragoa denean ez da hainbanatu behar.

Kenkaria aplikatzeko bete behar diren betekizunak:

a) Balore horiek ezin dira negoziatu araupetutako balore merkatuetan.

b) Erakunde horiek mikroenpresa, enpresa txiki edo ertainen multzoan sailkatuta egon behar dira, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan ezarritakoaren arabera.

c) Merkataritza Kodeko 42. artikuluan ezarritako sozietate taldeen kasuan ere aplikatu ahal izango da kenkari hau, taldeko parte den edozein sozietateko akzioak edo partaidetzak erosterakoan eta, betiere, aurreko a) eta b) letretan ezarritako baldintzak betetzen direnean.

d) Eskuraketa edo harpidetza erakundeen langile guztiei egin zaien eskaintzaren ondorio izatea, langile guztiei aukera berdinak emanda eta inor baztertu gabe egindako eskaintza.

e) Langile bakoitzaren eta beraren ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen eta laugarren gradura bitarteko ahaideen partaidetza, zuzenekoa edo zeharkakoa, erakundean edo taldeko beste edozeinetan ezin da izan %5 baino handiagoa.

f) Kenkari honetarako eskubidea ematen duten akzioak edo partaidetzak gutxienez bost urtean eduki behar dira. Epe hori ez betetzeak oker egindako kenkariak itzultzeko betebeharra sortuko du, eta berandutza interesak ordaindu beharko dira. Zenbat ordainduko den kalkulatzeko, oker egindako kenkaria eta ez-betetzea gertatzen den zergaldiko kuota diferentziala batu behar dira. Hala ere, zergadunak bidegabe kendutako kopuru horiek eta beraien berandutze korrituak aurrerago ordaintzeko aukera izango du.

Halaber, zergadunek kenkaria aplikatu ahal izango dute EAEko administrazio publikoek eratutako funtsek eman eta lan egiten duten erakundearen edo haren sozietate taldeko beste edozein enpresaren akzioak edo partaidetzak erosteko edo harpidetzeko zergaldian eskudirutan ordaindutako kopuruengatik: guztizko zenbatekoaren %10.

Gehieneko muga: 6.000 euro urtean.

Kenkaria aplikatzeko bete behar diren betekizunak:

a) Eskuratzen edo harpidetzen diren baloreak ez dira merkatu arautuetan negoziatzeko onartuta egon behar.

b) Kenkarigai diren baloreen jabe diren erakundeak mikroenpresa, enpresa txiki edo ertainen multzoan sailkatuta egon behar dira, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan ezarritakoaren arabera.

Atal honetako kenkariak aplikatu ahal izateko ezinbestekoa da ekitaldiko aitorpenean zergadunak berariaz adieraztea aplikatu nahi duela. Aitorpeneko aukera aitorpena norberaren borondatez aurkezteko epealdia amaitu ondoren aldatu ahal izango da, baldin eta zerga-administrazioak aurretik errekerimendurik egiten ez badu.

Langileek enpresan partaidetza edukitzeagatik aplika daitekeen kenkaria	
Kontzeptua	Zergadunak lan egiten duen entitateko edo sozietate-taldeko beste edozein entitateko akzioak edo partaidetzak erostea edo harpidetzea
Oinarria	1. Eskudirutan ordaindutako kopuruak 2. Eskudirutan ordaindutako kopuruak, EAEko administrazio publikoek eratutako funtsetakoak
Tasa	% 10
Muga	1. 1.200 € urtean gehienez 2. 6.000 € urtean gehienez EAEko administrazio publikoek eratutako funtsen bidez eskuratzeko

2.4.2. KENKARIA, MIKROENPRESA, ENPRESA TXIKI EDO ENPRESA ERTAIN SORTU BERRIETAN, BERRITZAILEETAN EDO ZILARREZKO EKONOMIARI LOTUTA DAUDENETAN INBERTITZEAGATIK

Zergadunek, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan xedatutakoaren arabera, mikroenpresatzat edo enpresa txiki edo ertaintzat jotzen diren enpresetan akzioak edo partaidetzak harpidetzeagatik edo eskuratzeagatik ordaindutako zenbatekoen % 25eko kenkaria aplikatu ahal izango dute, eta, kapitalari aldi baterako ekarpena egiteaz gain, inbertitzen duten erakundea garatzeko enpresa edo lanbide ezagutza egokiak ere eman ahal izango dituzte, erakundearen eta erakunde autonomoaren arteko inbertsio akordioak ezarritako baldintzetan.

Kenkari hori aplikatzeko, enpresak baliabide pertsonalak eta materialak izan behar ditu jarduera ekonomiko berria garatzeko. Baldintza hori ez da betetzat joko sozietateak sortu badira bat-egiteen, zatiketen, aktibo-ekarpenen, aktiboaren eta pasiboaren lagapen orokorren, jarduera-adarren ekarpenen, interes ekonomikoko elkarteen edo aldi baterako enpresa-elkarteen bidez, edo jarduera ekonomiko berri bat sortzea benetan eta eraginkortasunez berekin ez dakarren beste forma edo eragiketa baten bidez.

Erakunde batean akzioak edo partaidetzak harpidetzeak edo eskuratzeak ez du kenkari hau aplikatzeko eskubiderik emango, baldin eta entitate horren bidez lehendik beste titulartasun baten bidez egiten zen jarduera bera egiten bada.

Ordaindutako zenbatekoen % 35 izango da kenkaria, enpresa berritzaileen akzioak edo partaidetzak harpidetzeko edo eskuratzeko direnean, edo xede soziala zilarrezko ekonomiari zuzenean lotuta duten enpresetan, baldin eta mikroenpresatzat, enpresa txikitzat edo ertaintzat jotzen badira Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan xedatutakoaren arabera.

Aurreko paragrafoan xedatutakoaren ondorioetarako:

a) Ondorio hauetarako, enpresa berritzailetzat joko dira partaidetza hartzen den urtean Batzordearen 2014ko ekainaren 17ko 651/2014 Erregelamenduko (EB) 2.80 artikuluan xedatutakoa betetzen dutenak; erregelamendu horren bidez, laguntza-kategoria batzuk barne-merkatuarekin bateragarriak direla adierazten da, Tratatuaren 107. eta 108. artikuluak betez.

b) Zilarrezko ekonomiatzat jotzen da adineko pertsonen sektoreak eskatutako eta egindako jardueren eragin ekonomikoaren eta sozialaren ondoriozko aukera sorta.

Kenkariaren oinarria zergaldiaren barruan eskuratu edo harpidetutako akzioen edo partaidetzen eskuratze-balioak osatuko du. Erakundearen kapitalean % 25etik gorako partaidetza duten akzioen edo partaidetzen eskuratze-balioak ezin izango du haren parte izan, honako hau kontuan hartuz: zergadunak eta zergadunari lotutako pertsonek edo erakundeek dituzten akzio edo partaidetza guztiak, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan ezarritako baldintzetan.

Aurreko paragrafoan aipaturiko ehunekoa kalkulatzeko, zergadunaren partaidetza zuzena edo zeharkakoa hartuko da kontuan, haren ezkontideak edo izatezko bikotekideak edo zergadunarekin ahaidetasun-lotura zuzena edo albokoa, odol-ahaidetasuna edo ezkontza-ahaidetasuna duen edozein pertsonak erakunde berean duen partaidetzarekin batera, bigarren graduraino barne.

Aurreko idatz-zatietan zehaztutako kenkariak aplikatzeko:

a) Aplikatuko diren akzioak edo partaidetzak eskuratzen edo harpidetzen dituen erakundeak sozietate anonimo, erantzukizun mugatuko sozietate, kooperatiba, lan-sozietate anonimo edo erantzukizun mugatuko lan sozietatearen forma izan behar du, Kapital Sozietateen Legearen testu bateginean (2010eko uztailaren 2ko 1/2010 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartu zen) eta Lan-sozietateei eta partaidetutako sozietateei buruzko 2015eko urriaren 14ko 44/2015 Legean ezarritako moduan, eta, bestetik, ezin egongo dira negoziatzeko onartuta ezein merkatu antolatutan.

   Baldintza hori ekintza edo partaidetza izan den urte guztietan bete beharko da eta, halaber, betetzat joko da atzerrian egoitza duten erakundeen akzioak edo partaidetzak eskuratzen edo harpidetzen direnean, baldin eta a) letra honetan ezarritako antzeko izaera juridikoa badute.

b) Erakundeko akzioak edo partaidetzak erakundea eratzen denean eskuratu behar ditu zergadunak, edo, bestela, eraketaren ondoko bost urteetan egindako kapital-zabalkuntza baten bidez; zergadunak bost urte baino gehiagoz eduki behar ditu akzio-partaidetzok bere ondarean.

Enpresa berritzaileen kasuan, akzioak edo partaidetzak harpidetu edo eskuratu beharko dira, eraketa hori egin eta hurrengo zazpi urteetako epean. Hala ere, epe hori ez da eskatuko arriskua finantzatzeko hasierako inbertsioa behar duten erakundeetan, baldin eta, geografia- edo produktu-merkatu berri batean sartzeko egindako negozio-plan batean oinarrituta, aurreko bost urteetan urteko eragiketa-bolumenaren batez bestekoaren %50 baino handiagoa bada.

Kenkari hori ez zaie aplikatuko honako kasu hauetakoren batean dauden erakundeetan egindako inbertsioei:

a) Egiteko dagoen berreskuratze-agindu bati atxikitako enpresak. Horretarako, Europako Batzordeak aurretiaz erabaki bat eman beharko du barne-merkatuarekiko legez kanpokoa edo bateragarria ez den laguntza bat aitortuz.

b) Krisian dauden enpresak, Batzordearen 2014ko ekainaren 17ko 651/2014 Araubideak (EB) 2.18 artikuluan xedatutakoekin bat eginez; araubide horren bidez, laguntza-kategoria batzuk barne-merkatuarekin bateragarriak direla adierazten da, Tratatuaren 107. eta 108. artikuluak betez.

c) Akzioak edo partaidetzak jaulkitzeagatik aurreko letran adierazitako erregelamenduak 21.9 artikuluan jasotako arriskuko finantzaketaren zenbateko osoa gainditu duten edo gainditzuko duten enpresak.

Kenkari hori aplikatzeko, akzioak edo partaidetzak harpidetuak edo eskuratuak izan dituen erakundeak ziurtagiri bat eman beharko du, adieraziz akzioak edo partaidetzak eskuratu ziren zergaldian dagokion kenkaria aplikatzeko eskubidearen betekizunak betetzen dituela.

Horrez gain, enpresa berritzaileen kasuan, aurreko b) eta c) letretan jasotako erregelamenduaren 2.80 artikuluan agindutako baldintzak betetzen direla egiaztatzen duten agiriak aurkeztu beharko ditu erakundeak.

Zergaldiko gehieneko zenbateko kengarriak ezin izango du zergadunari dagokion likidazio-oinarriaren %20 gainditu, eta funts berberek ezin izango dute pertsona edo erakunde batean baino gehiagotan kenkarirako eskubiderik eman.

Ezarritako mugak gainditzen direlako kendu gabe geratzen diren zenbatekoak hurrengo bost urteetan amaitzen diren zergaldietako aitorpenetan aplikatu ahal izango dira, muga berberak errespetatuz.

Aipatutako baldintzak betetzen ez badira, zergadunak kenkariaren ondoriozko kuota eta dagozkion berandutze-interesak sartu beharko ditu ez-betetze hori gertatu den zergaldiari dagokion aitorpenean.

Kenkari horiek aplikatzea aukerakoa da. Aukeraz baliatu nahi izanez gero, aitorpena aurkezten denean egin behar da. Aitorpeneko aukera aitorpena norberaren borondatez aurkezteko epealdia amaitu ondoren aldatu ahal izango da, baldin eta zerga-administrazioak aurretik errekerimendurik egiten ez badu.

2024an, mikroenpresetan, enpresa txikietan edo ertainetan inbertitzeagatiko ezohiko kenkariaren mugak gainditzeagatik kendu gabeko zenbatekoak aplikatu ahal izango dira. Aipatutako kenkaria hemen arautzen da: 4/2020 Foru Dekretu Arauemailearen 2. Bi artikulua eta COVID-19arekin lotutako neurriei buruzko 11/2020 Foru Dekretu Arauemailearen 1. Zazpi artikulua. Ezohiko kenkaria sortzean, ezarritako muga gainditzeagatik kendu ez diren zenbatekoak geratu badira, ondoz ondoko hurrengo bost urteetan amaitzen diren zergaldietako aitorpenetan aplikatu ahal izango dira, muga berak errespetatuz.

Kenkaria, mikroenpresetan, enpresa txikietan edo enpresa ertain sortu berrietan, berritzaileetan edo zilarrezko ekonomiarekin lotutakoetan inbertitzeagatik	
Kontzeptua	1. Mikroenpresa, enpresa txiki edo enpresa ertain sortu berrien akzioak edo partaidetzak harpidetzea 2. Mikroenpresetan, enpresa txikietan edo enpresa ertain sortu berrien, berritzaileen edo zilarrezko ekonomiarekin lotutakoen akzioak edo partaideak harpidetzea
Oinarria	Eskuraketa-balioa
Tasa	1. % 25 2. % 35
Muga	Ekitaldiko likidazio-oinarriaren % 20

ADIBIDEA

YY andreak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunak, honako datu hauek aurkeztu ditu:

- Likidazio-oinarri orokorra: 175.000 euro.
- Aurrezkiaren likidazio-oinarria: 50.000 euro.
- Mikroenpresa edo enpresa txiki edo ertain berri edo sortu berrietako akzio edo partaidetzetan inbertitzea 100.000 euro.
- Mikroenpresa edo enpresa txiki edo ertain berri edo sortu berrietako edo berritzaileetako akzio edo partaidetzetako inbertsioa. 125.000 euro.

Kenkariak aplikatuko ditu, handienetik txikienera.

EBAZPENA:

Likidazio-oinarria = likidazio-oinarri orokorra + aurrezkiaren likidazio-oinarria = 175.000 + 50.000 = 225.000 €

Kenkariaren zenbatekoaren muga: 0,20 x likidazio-oinarria = 225.000 x 0,20 = 45.000 €

Mikroenpresa, enpresa txiki edo ertain berri edo sortu berri edo berritzaileetako inbertsioagatiko kenkaria: 125.000 x 0,35= 43.750 €

Mikroenpresa, enpresa txiki edo ertain berri edo sortu berrietako inbertsioagatiko kenkaria: 45.000 – 43.750 = 1.250 €

Kenkariaren oinarria: 1.250 / 0,25 = 5.000 €

Kenkaria, guztira: 43.750 + 1.250 = 45.000 €

Aplikatu gabeko zenbatekoak:

- Mikroenpresa edo enpresa txiki edo ertain berri edo sortu berrietako akzio edo partaidetzetako inbertsioa: 95.000 €. (100.000 € – 5.000 €).

2.4.3. BERRIKUNTZA BULTZATZEKO EUROPAKO FUNTSETAN INBERTITZEAGATIKO KENKARIA

Zergadunek berrikuntza bultzatzeko Europako funtsetako partaidetzak eskuratzeko zergaldian ordaindutako kopuruen %15eko kenkaria aplikatu ahalko dute martxoaren 21eko 2/2018 Foru Arauaren 4. artikuluan xedatutako baldintzak betetzen badituzte.

Halaber, zergadunek kenkari berbera aplikatu ahalko dute kreditu-entitateetan funts horietako partaidetzak eskuratzeko kontuetan gordetako kopuruengatik.

Arestiko idatz-zatiak aipatzen duen kenkaria ezingo da izan urteko 750 euro baino handiagoa.

Baterako tributazioan, gehieneko muga partaidetzak eskuratzen dituen edo kreditu-erakundeetan diru-kopuruak gordailutzen dituen zergadun bakoitzeko aplikatuko da.

Gordetako partaidetzak edo kopuruak eurak eskuratu edo gordailua ireki eta bost urteko epean mantendu beharko dira.

Mantentzeko baldintza ez da bete gabetzat joko partaidetzen edo gordailuaren titular den zergaduna arestiko paragrafoan aipatutako epea amaitu baino lehen hiltzen bada.

Zergadunak aipatutako epea mantentzen ez badu, finantza-entitateak gordetako zenbatekoak berrikuntza bultzatzeko Europako funtsetako partaidetzak eskuratzeko erabiltzen ez baditu, edo biek martxoaren 21eko 2/2018 Foru Arauaren 4. artikuluan xedatutako baldintzak betetzen ez badituzte, era desegokian kendutako kopuruak ordaindu beharko dira, dagozkien berandutze interesekin batera. Murriztutako kopuru horri horietako edozein betetzen ez den zergaldiari legokiokeen kuota diferentzialari gehituko zaio eta batuketatik ateratzen den kopurua ordainduko da. Alabaina, zergadunak behar ez bezala murriztutako kopuru horiek, dagozkion berandutza interesekin batera, aurrez, edozein unetan ordaintzeko aukera izango du.

Kenkaria ez zaie aplikatuko honako partaidetza hauei: Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren Foru Arauaren 48. artikuluan xedatzen dena aplikatu zaien aurreko partaidetzak ordaintzeko edo eskualdatzeko eskuratu direnei.

Berrikuntza bultzatzeko Europako funtsetan inbertitzeagatik aplika daitekeen kenkaria	
Kontzeptua	1. Berrikuntza bultzatzeko Europako funtsetako partaidetzak eskuratzea 2. Kreditu-entitateetan, funts horietako partaidetzak eskuratzeko kontuetan gordailatzen diren kopuruak
Oinarria	Harpidetutako partaideen eskuraketa-balioa edo gordailatutako kopurua
Tasa	1. % 15
Muga	750 € urtean gehienez

Kenkari horiek aplikatzea aukerakoa da. Aukeraz baliatu nahi izanez gero, aitorpena aurkezten denean egin behar da. Aitorpeneko aukera aitorpena norberaren borondatez aurkezteko epealdia amaitu ondoren aldatu ahal izango da, baldin eta zerga-administrazioak aurretik errekerimendurik egiten ez badu.

2.4.4. 2020., 2021., 2022., 2023., 2024. ETA 2025. EKITALDIETAN ONDASUN-EMATEAK ETA ZERBITZU-PRESTAZIOAK DOKUMENTATZEN DITUZTEN ERREGISTROEN TRAZABILITATEA ETA BORTXAEZINTASUNA BERMATZEN DITUEN SISTEMA INFORMATIKO BAT EZARTZEA ETA BIZKAIKO FORU ALDUNDIAREN EGOITZA ELEKTRONIKOAREN BIDEZ ERAGIKETA EKONOMIKOEN ERREGISTRO-LIBURU BAT EGITEKO BETEBEHARRA BETETZEA SUSTATZEKO KENKARIA

Jarduera ekonomikoak egiten dituzten Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunek, Batuz sistemari beren borondatez atxiki zein ez, honekin lotutako inbertsio eta gastuengatiko kenkaria aplikatu ahal izango dute: ondasun-emateak eta zerbitzuen prestazioak dokumentatzen dituzten erregistroen trazabilitatea eta bortxaezintasuna bermatzen duen eta eragiketa ekonomikoen erregistro-liburuaren gestioa Bizkaiko Foru Aldundiaren egoitza elektronikoan egiteko betebeharra betetzen duen sistema bat ezartzea.Kenkaria zerga honen kuota osoari aplikatuko zaio, betiere kuota hori bat datorrenean ekonomia-jardueren etekinez osatzen den zerga-oinarri orokorreko kuota zatiarekin. (Ikusi dagokion atala *Batuz* eranskinean).

BATUZ kenkaria	
Kontzeptua	Inbertsio eta gastu hauek: 1. Batuz sistemaren betebeharrak betetzeko erabil daitezkeen ekipoak eta terminalak eta beren softwareak eta periferikoak erosteko egiten diren inbertsioek eta gastuek. 2. Jarduera ekonomikoan egiten diren ondasun-emateak eta zerbitzu-prestazioak dokumentatzen dituzten erregistroen inguruko betebeharrak betetzeko behar den sinadura elektronikoaren softwarea erosteko egiten diren inbertsioek eta gastuek. 3. Aurreko ekipo eta sistema horiek instalatzeko egiten diren inbertsioek eta gastuek.
Oinarria	Inbertsioak eta gastuak – [dirulaguntzak x (100 - karga-tasa)]
Tasa	% 30

2.4.5. COVID-19AREKIN LOTUTAKO NEURRIENGATIKO EZOHIKO KENKARIAK

2024. urtean honako kopuru hauek aplikatu ahal izango dira: COVID-19aren inguruko neurriei buruzko 4/2020 Foru Dekretu Arauemailearen 2.Hiru artikuluan eta 11/2020 Foru Dekretu Arauemailearen 1.Zortzi artikuluan arautzen den tokiko merkataritzaren digitalizazioa bultzatzeko kenkaritik kuota nahikoa izan ez eta aurreko urteetan aplikatu gabe geratu diren kopuruak.

Kuota nahikoa ez izateagatik kendu ez diren zenbatekoak kenkaria sortu den urtearen hurrengo eta ondoz ondoko 30 urteetan amaitzen diren zergaldietako aitorpenetan aplikatu ahal izango dira.

2.4.6. KENKARIA JARDUERETAN INBERTITZEAGATIK EDO ERRENTAK ESLEITZEKO ARAUBIDEAN DAUDEN ENTITATEETAN INBERTITZEAGATIK

Zergadunek aktibo ez-korronte berrietan inbertitzeko eta jarduera jakin batzuk egiteko Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko V. tituluko III. kapituluan ezarritako kenkariak aplikatu ahal izango dituzte, ehuneko eta muga eurekin.

Nolanahi ere, muga % 25 izango da kasu hauetan:

- Kenkaria ikerketa eta garapeneko edo berrikuntza teknologikoko proiektuetan parte hartzeagatik aplikatzen denean.
- Kenkaria ikus-entzunezko lanen, arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen eta liburuen argitalpenaren finantzaketan parte hartzeagatik aplikatzen denean.
- Kultura sustatzeko pizgarrien kenkariak interes ekonomikoko taldeetako bazkideei egozten zaizkienean (Bizkaiko Lurralde Historikoko foru arautegia bete behar ez dutenak barne), baldin eta taldeei egindako ekarpenak ezaugarri bereziko ondare-tresnatzat hartu behar badira kontabilitate-irizpideen arabera.

Kenkari horiek aplikatzea aukerakoa da. Aukeraz baliatu nahi izanez gero, aitorpena aurkezten denean egin behar da. Aitorpeneko aukera aitorpena norberaren borondatez aurkezteko epealdia amaitu ondoren aldatu ahal izango da, baldin eta zerga-administrazioak aurretik errekerimendurik egiten ez badu.

PFZAren aitorpenean aplika daitezkeen SZaren kenkariak	
Muga	Kenkaria
% 25	Ikerketa eta garapeneko edo berrikuntza teknologikoko proiektuetan parte hartzeagatik (Sozietateen gaineko zergaren Foru Araua, 64 bis artikulua)
	Hauek finantzatzen parte hartzeagatik: - Ikus-entzunezko lanen produkzioetako inbertsioak eta gastuak - Arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunak - Liburuen argitalpena (Sozietateen gaineko zergaren Foru Araua, 66 quinquies artikulua)
	Kultura sustatzeko pizgarriak, interes ekonomikoko taldeetako bazkideei egozten bazaizkie eta ekarpenak BLHko kargapeko ondare-tresnak badira kontabilitate-irizpideen arabera (Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren Foru Araua, 88. artikulua)
	Kultura sustatzeko pizgarriak, interes ekonomikoko taldeetako bazkideei egozten bazaizkie eta ekarpenak BLHko kargapean ez dauden ondare-tresnak badira kontabilitate-irizpideen arabera (Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren Foru Araua, 88. artikulua)
% 35	Aktibo ez-korronte berrietan egindako inbertsioengatik (Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauaren 61. artikulua)
	Enplegua sortzeagatik (Sozietateen gaineko zergaren Foru Araua, 66. artikulua)
	Zilarrezko ekonomiaren eta zaintzaren ekonomiaren eremuan egiten diren lanbide-prestakuntzako gastuengatik (Sozietateen gaineko zergaren Foru Araua, 66. artikulua)
	Espainiako film luzeetan edo fikziozko, animaziozko edo dokumental erako ikus-entzunezko serieetan egindako inbertsioengatik aplikatzeko geratzen diren kopuruak (Sozietateen gaineko zergaren Foru Araua, 2022-12-31ra arte indarrean egon den 15. xedapen gehigarria)
% 70	Ikerketa eta garapeneko jarduerengatik (Sozietateen gaineko zergaren Foru Araua, 62. artikulua)
	Berrikuntza teknologikoko jarduerengatik (Sozietateen gaineko zergaren Foru Araua, 63. artikulua)
% 50	Garapen jasangarria, ingurumenaren kontserbazioa eta hobekuntza eta energia-iturrien aprobetxamendu eraginkorragoa bultzatzen duten proiektuekin lotutako inbertsioengatik eta gastuengatik (Sozietateen gaineko zergaren Foru Araua, 65. artikulua)
	Kultura sustatzeko pizgarriak: - Kenkaria ikus-entzunezko lanen ekoizpenetako inbertsioengatik eta gastuengatik - Kenkaria arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunengatik - Kenkaria liburuak argitaratzeagatik (Sozietateen gaineko zergaren Foru Araua, 66 quater artikulua)

2.4.6.1. Muga duten kenkariak: kuota osoaren %25

Jarraian adieraziko diren kenkariek muga hau edukiko dute: egindako jarduera ekonomikoen etekinen zerga oinarri orokorraren zatiari pertsona fisikoen errentaren gaineko zergan dagokion kuota osoaren % 25.

$$\%25 \times \text{Kuota orokor osoa} \times \frac{\text{Jarduera ekonomikoen etekinak}}{\text{Zerga-oinarri orokorra}}$$

A) Kenkaria Ikerketa eta garapen proiektuetan edo berrikuntza teknologikoko proiektuetan parte-hartzea

Kontzeptu aplikagarriak

a) Kenkari hau aplikatu ahal izango dute beste zergadun batzuen ikerketa, garapen edo berrikuntza teknologikoko proiektuak finantzatzen parte hartzen duten zergadunek, baldin eta 2.4.6.3 apartatuaren A) eta B) letretan kenkarirako eskubidea sortzeko ezartzen diren baldintzak betetzen badituzte.

b) Kenkari hau aplikatu ahal izango dute beste lurralde bateko (erkidea zein forala) araudia bete behar duen beste zergadun baten ikerketa, garapen edo berrikuntza teknologikoko proiektuak finantzatzen parte hartzen duten zergadunek, baldin eta araudi horretan 2.4.6.3 apartatuaren A) eta B) letretan arautzen dena bezalako kenkaria ezartzen bada, bai eta apartatu honetan garatzen dena bezalako proiektuetan parte hartzeko araubidea ere.

Baldintzak

1) Proiektuaren finantzaketan parte hartzen duten zergadunek ezin izango dute inoiz eskuratu proiektuaren emaitzen gaineko jabetza intelektualeko edo industrialeko eskubiderik, ez eta beste modu bateko eskubiderik ere. Izan ere, eskubide horien gaineko jabetza beti izan behar da proiektua egiten duen zergadunarena.

2) Ikerketa, garapen edo berrikuntza teknologikoko proiektua egiten duten zergadunek eta proiektuaren finantzaketan parte hartzen dutenek finantzaketa kontratua sinatu behar dute, eta bertan honako datu hauek zehaztu behar dituzte:

   a) Nortzuk diren proiektuan parte hartzen duten zergadunak.

   b) Ikerketa, garapen edo berrikuntza teknologikoko proiektuaren deskribapena.

   c) Proiektuaren aurrekontua.

   d) Proiektua nola finantzatuko den, honako hauek bereiz zehaztuta: zenbatekoa izango den proiektua egiten duen zergadunaren ekarpena, zenbatekoa proiektuaren finantzaketan parte hartuko duen zergadunaren ekarpena eta zenbatekoak finantza entitateen kredituak, dirulaguntzak eta bestelako babes neurriak.

Finantzaketa-kontratua proiektua hasten den zergaldia amaitu baino lehen formalizatu behar da, txostena zergaldi berean eskatuz gero.

Hala ere, proiektua 2024ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako lehen zergaldian hasi bada, finantzatzaileak aitorpena bere borondatez aurkezteko epealdia hasi arte eskatu ahal

izango da txostena eta formalizatu ahal izango da finantzaketa-kontratua. Azken kasu horretan, finantzazio-kontratuari txostenaren eskabidearen kopia erantsi behar zaio, eta kenkariaren aplikazioa etenda geratuko da txostena jaso arte.

Proiektu bat zergaldi batean baino gehiagotan luzatzen bada, zergadunek hautatu ahal izango dute urte bakoitza proiektu bereizitzat hartzea.

3) Proiektua egiten hasten den zergaldiko aitorpena norberaren borondatez aurkezteko epealdia hasi baino lehen komunikazioa aurkeztu beharko zaio zerga administrazioari. Harekin batera honako hauek aurkeztu behar dira:

   a) Nahitaezko txosten arrazoitua.

   b) Aipatutako finantzaketa-kontratua.

   c) Behar denean, 2025eko urtarrilaren 1etik aurrera sinatutako finantzaketa-kontratua egituratzen aritzen den bitartekariarekin formalizatutako kontratua.

4) Ekartzen diren funtsak proiektuaren kostuak finantzatzeko erabili beharko dira ekitaldi berean, nahiz eta kostuak funtsak jaso aurretik sortu, edo hurrengo ekitaldietan. Baldin eta finantzaketa-kontratua formalizatzen bada proiektua egiten hasten den ekitaldiko aitorpena norberaren borondatez aurkezteko epealdia hasi baino lehen, ordura arte ekarritako funtsekin proiektua egiten hasten den ekitaldian egindako gastuak finantzatu ahal izango dira.

5) Hirugarren bat aritzen bada finantzaketa-kontratua egituratzen eta haren ordainsarien kostua bere gain hartzen badu ikerketa, garapen edo berrikuntzako proiektua egiten duen zergadunak, honako hau gertatu behar da kenkaria aplikatu ahal izateko: zergadun horrek jasotzen duen finantzaketa garbia, aurrean aipatutako ordainsariak kenduta, finantzaketan parte hartzen duen zergadunak egiaztatu ahal duen kenkariaren zenbatekoaren % 78 izan behar da gutxienez.

Nolanahi ere, bitartekariaren ordainsariak ezin dira izan merkatuan, egoera normalean, pertsona independenteen artean adostuko zirenak baino gehiago.

Kenkariaren zenbatekoa

Kenkariaren zenbatekoa proiektua egiten duenaren kenkaria bezala kalkulatuko da, hau da, 2.4.6.3 puntuko A) eta B) letretan ezartzen diren arauak aplikatuz.

Beste lurralde bateko (erkidea zein forala) araudia bete behar duen zergadun baten proiektua finantzatzen parte hartzen badu zergadunak, baldin eta araudi horretan apartatu honetan arautzen dena bezalako kenkaria ezartzen bada, eta proiektu horietan parte hartzeko araubidea, apartatu honetan garatzen dena bezalakoa, ere bai, kenkariaren zenbatekoak muga edukiko du kenkariari eta proiektuan parte hartzeko araubideari dagokionez: bi araudietan komuna den zatia.

Kenkariaren muga

Proiektu bat finantzatzen parte hartzen duen zergadun batek honako kenkari hau aplikatu ahal izango du kuotan gehienez: ordaindutako kopuruak 1,20z biderkatzearen emaitzako zenbatekoa. Hortik gorakoa proiektua egiten duen zergadunak aplikatu ahal izango du.

Muga hori batera aplikatuko zaie proiektuak irauten duen zergaldi guztiei. Zergaldi batean zenbateko batzuk aplikatu gabe geratzen badira aurreko paragrafoko mugaren ondorioz, hurrengo zergaldietan aplikatu ahal izango dira, baina beti ere zergaldi bakoitzean muga hori errespetatuz.

Kenkaria aplikatzeko epealdia

a) Kenkari guztia sortzen den ekitaldian aplikatu ahal bada: ekitaldian bertan.

b) Kenkari osoa ezin bada aplikatu sortu den ekitaldian kuota osoa nahikoa ez delako: ekitaldian bertan eta hurrengo hogeita hamar urteetan amaitzen diren zergaldietako aitorpenetan.

Bateraezintasunak

Gastu edo inbertsio batengatik ezin izango du kenkaria aplikatu pertsona edo entitate batek baino gehiagok, eta pertsona batek ezin izango du aplikatu kenkari bat baino gehiago.

Kenkaria ezin izango da bateratu inbertsio edo gastu berekin lotutako beste zerga-onura batzuekin, kasu hauetan izan ezik:

a) Amortizazio-askatasuna.

b) Amortizazio azkarra.

c) Baterako amortizazioa.

Hain zuzen ere, finantzaketan parte hartzeagatik aplikatzen den kenkaria ezin da bateratu (osorik zein zati bat) ikerketa, garapen edo berrikuntza teknologikoko proiektua egiten duen zergadunak aplikatu ditzakeen kenkariekin. Zergadunak kenkari hau aplikatzea hautatzen badu, ikerketa, garapen edo berrikuntza teknologikoko proiektua egiten duen zergadunak ezin izango ditu aplikatu kenkariak (ez osorik, ez zati bat) eta, horren ordez, proiektuaren finantzaketan parte hartzen duen zergadunak bere aitorpenean egiaztatu ahal izango du kenkaria.

B) Kenkaria ikus-entzunezko lanen eta arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen edo liburuen argitalpenaren finantzaketan parte hartzeagatik

Kontzeptu aplikagarriak

a) Kenkari hau aplikatu dezakete honako hauek finantzatzen parte hartzen dutenek:

- film luzeen eta film laburren eta ikus-entzuneko beste lan batzuen ekoizpena,
- fikziozko, animaziozko edo dokumental erako ikus-entzunezko serieen ekoizpena, serieko ekoizpen industrialaren aurretik euskarri fisikoa egiteko aukera egonez gero,
- arte eszeniko eta musikalen zuzeneko ikuskizunen ekoizpena eta emanaldiak,
- liburuen argitalpena,

baldin eta hurrengo 2.4.6.4 apartatuaren B) letran ezartzen diren kenkariak aplikatzeko eskubidea sortzen duten zergadunek egiten badituzte.

Zergadun batek aurrean aipatutako ekoizpenetako baten finantzaketan parte hartzen duela ulertuko da itzuli behar ez diren funtsak ematen baditu kenkariaren oinarriko inbertsioak eta gastuak (denak edo batzuk) ordaintzeko. Ez da subrogaziorik onartuko finantzaketan parte hartzen duen zergadunaren posizioan, oinordetza unibertsaleko kasuetan izan ezik.

b) Kenkari hau aplikatu ahal izango dute beste lurralde bateko (erkidea zein forala) araudia bete behar duen beste zergadun baten ikus-entzunezko lanen, arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen ekoizpenaren eta emanaldien finantzaketan edo liburuen argitalpenaren finantzaketan parte hartzen duten zergadunek, baldin eta araudi horretan 2.4.6.4 apartatuaren B) letran arautzen dena bezalako kenkaria ezartzen bada, eta halako proiektuetan parte hartzeko araubidea, apartatu honetan garatzen dena bezalakoa, ere bai.

Baldintzak

1) Kenkaria ezin izango da aplikatu ekoizpena finantzatzen parte hartzen duen zergaduna ekoizpena egiten duen zergadunarekin lotuta badago Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauak 42. artikuluan loturaz ezartzen duenaren arabera.

2) Finantzaketan parte hartzen duten zergadunek ezin izango dute jabetza intelektualeko eskubiderik edo bestelakorik eskuratu ekoizpenaren edo ikuskizunaren ez argitaratutako liburuen emaitzei dagokienez.

3) Finantzazio-kontratua sinatu beharko da, eta bertan honako hauek ezarri, besteak beste:

   a) Nortzuk diren ikus-entzunezko lanaren edo arte eszenikoen eta musikalen arloko zuzeneko ikuskizunaren ekoizpenean edo liburu-argitalpenean parte hartzen duten zergadunak.

   b) Arte eszenikoen eta musikalen arloko ikus-entzunezko lanaren, zuzeneko ikuskizunaren edo argitaratuko den liburuaren deskribapena.

   c) Arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ekoizpenaren edo ikuskizunaren edo liburu-argitalpenaren aurrekontua, gastuak xehatuta, eta, ikus-entzunezkoen ekoizpenetan, zergadunak zerga-egoitza daukan lurralde historikoan egingo diren gastuak, bai eta horien aldi-egozpena ere.

   d) Finantzaketa-modua, honako hauek bereizita: ikus-entzunezko lanaren edo arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunaren ekoizpena egiten duen edo liburua argitaratzen duen zergadunak ematen dituen zenbatekoak, finantzaketan parte hartzen duen zergadunak ematen dituenak, eta finantza-entitateen kredituak, dirulaguntzak eta bestelako laguntza-neurriak.

   Finantzaketa-kontratua ekoizpen-fasea hasten den zergaldia amaitu baino lehen formalizatu beharko da, arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen kasuan, edo lehen emanaldia egiten den zergaldia amaitu baino lehen, edo maketazioa hasten den zergaldia amaitu baino lehen, liburua argitaratzen denean.

   Nolanahi ere, ekoizpen-fasearen hasiera, lehen emanaldia edo maketazioaren hasiera 2024ko ekitaldian gertatzen bada, finantzatzaileak aitorpena bere borondatez aurkezteko epealdia hasi arte formalizatu ahal izango da finantzaketa-kontratua.

4) Kenkaria sortzen den zergaldiko aitorpena norberaren borondatez aurkezteko epealdia hasi baino lehen komunikazioa aurkeztu beharko zaio zerga administrazioari. Harekin batera honako hauek aurkeztu beharko dira:

   a) Obra kulturala dela egiaztatzen duen ziurtagiria, erregelamenduz zehaztuko da nola eman beharko den, edo, ziurtagiri hori eman ez bada, eskatu dela frogatzen duen dokumentazioa.

   b) Aipatutako finantzaketa-kontratua.

   c) Behar denean, 2025eko urtarrilaren 1etik aurrera sinatutako finantzaketa-kontratua egituratzen aritzen den bitartekariarekin formalizatutako kontratua.

5) Ekartzen diren funtsak ekoizpenaren kostuak finantzatzeko erabili beharko dira ekitaldi berean, nahiz eta kostuak funtsak jaso aurretik sortu, edo hurrengo ekitaldietan. Baldin eta finantzaketa-kontratua formalizatzen bada ekoizpen-fasea hasten den, lehen emanaldia egiten den edo maketazio-fasea hasten den ekitaldiko aitorpena norberaren borondatez aurkezteko epealdia hasi baino lehen, ordura arte ekarritako funtsekin ekoizpen-fasea hasten den, lehen emanaldia egiten den edo maketazio-fasea hasten den ekitaldiko ekitaldian egindako gastuak finantzatu ahal izango dira.

6) Hirugarren bat aritzen bada finantzaketa-kontratua egituratzen eta haren ordainsarien kostua bere gain hartzen badu ikus-entzunezko lana, arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizuna edo liburu-argitalpena egiten duen zergadunak, honako hau gertatu behar da kenkaria aplikatu ahal izateko: zergadun horrek jasotzen duen finantzaketa garbia, aurrean aipatutako ordainsariak kenduta, finantzaketan parte hartzen duen zergadunak egiaztatu ahal duen kenkariaren zenbatekoaren % 78 izan behar da gutxienez.

   Nolanahi ere, bitartekariaren ordainsariak ezin dira izan merkatuan, egoera normalean, pertsona independenteen artean adostuko zirenak baino gehiago.

Kenkariaren zenbatekoa

Kenkariaren zenbatekoa kultura sustatzeko pizgarriak aplikatzeko eskubidea bezala kalkulatuko da, hau da, 2.4.6.4 puntuko B) apartatuan ezartzen diren arauak aplikatuz.

Beste lurralde bateko (erkidea zein forala) araudia bete behar duen zergadun baten proiektua finantzatzen parte hartzen badu zergadunak, baldin eta araudi horretan apartatu honetan arautzen dena bezalako kenkaria ezartzen bada, eta proiektu horietan parte hartzeko araubidea, apartatu honetan garatzen dena bezalakoa, ere bai, kenkariaren zenbatekoak muga edukiko du kenkariari eta proiektuan parte hartzeko araubideari dagokionez: bi araudietan komuna den zatia.

Kenkariaren muga

Proiektu bat finantzatzen parte hartzen duen zergadun batek honako kenkari hau aplikatu ahal izango du kuotan gehienez: ordaindutako kopuruak 1,20z biderkatzearen emaitzako zenbatekoa. Hortik gorakoa kenkaria aplikatzeko eskubidea sortzen duen zergadunak aplikatu ahal izango du.

Muga hori modu orokorrean aplikatuko da zinemagintzako film luze eta laburren eta ikus-entzunezko beste lan batzuen ekoizpena hedatzen den zergaldi guztietan, bai eta fikziozko,

animazioko edo dokumentaleko ikus-entzunezko sailen ekoizpena luzatzen den aldi guztietan ere, baldin eta horiek aukera ematen badute euskarri fisiko bat egiteko industria-ekoizpen seriatuaren aurretik edo arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen ekoizpena eta emanaldia edo liburu-argitalpena luzatzen den bitartean. Zergaldi batean zenbateko batzuk aplikatu gabe geratzen badira aurrean aipatutako mugaren ondorioz, hurrengo zergaldietan aplikatu ahal izango dira, baina beti ere zergaldi bakoitzean muga hori errespetatuz.

2.4.6.4 apartatuan ezartzen den 1.000.000 euroko muga ez zaie aplikatuko arte eszenikoen arloko ikuskizunen ekoizpenean eta emanaldietan parte hartzen duten zergadunei.

Kenkaria aplikatzeko epealdia

Finantzaketan parte hartzen duen zergadunak apartatu honetan ezartzen den kenkaria aplikatuko du urtero, zergaldi bakoitzean egindako ekarpenen arabera, bai eta 2.4.6.4 puntuaren B) apartatuko kenkaria ere, zergaldi bakoitzean egiaztatzen dena.

Hala ere, finantzaketan parte hartzen duen zergadun batek zergaldian egindako ekarpenak aukera ematen badu 2.4.6.4 apartatuaren arabera egiaztatutakoa baino kenkari handiagoa aplikatzeko, soberakina hurrengo zergaldietan aplikatu ahal izango du, bateraezintasunei buruzko puntuan ezartzen diren mugak kontuan edukita.

Ikus-entzunezko lanaren, arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunaren edo liburuaren ekoizpena, emanaldia edo argitalpena zergaldi batean baino gehiagotan luzatzen bada, zergadunek hautatu ahal izango dute apartatu honetan ezartzen dena urte bakoitzeko aplikatzea, ikus-entzunezko lana, arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizuna edo liburua osorik hartu beharrean.

Kenkari osoa ezin bada aplikatu sortu den ekitaldian kuota osoa nahikoa ez delako, ekitaldian bertan eta hurrengo hogeita hamar urteetan amaitzen diren zergaldietako aitorpenetan aplikatuko da.

Bateraezintasunak

Gastu edo inbertsio batengatik ezin izango du kenkaria aplikatu pertsona edo entitate batek baino gehiagok, eta pertsona batek ezin izango du aplikatu kenkari bat baino gehiago.

Kenkaria ezin izango da bateratu inbertsio edo gastu berekin lotutako beste zerga-onura batzuekin, kasu hauetan izan ezik:

a) Amortizazio-askatasuna.

b) Amortizazio azkarra.

c) Baterako amortizazioa.

Hain zuzen ere, finantzaketan parte hartzeagatik aplikatzen den kenkaria ezin da bateratu (osorik zein zati bat) ikus-entzunezko lana edo arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizuna ekoizten edo liburu bat argitaratzen duen zergadunak aplikatu ditzakeen kenkariekin. Zergadunak kenkari hau aplikatzea hautatzen badu, ikus-entzunezko lana edo arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizuna ekoizten edo liburu bat argitaratzen duen zergadunak ezin izango ditu aplikatu kenkariak (ez osorik, ez zati bat) eta, horren ordez, proiektuaren finantzaketan parte hartzen duen zergadunak bere aitorpenean egiaztatu ahal izango du kenkaria.

2.4.6.2. Muga duten kenkariak: kuota osoaren %35

Jarraian adieraziko diren kenkariek muga hau edukiko dute: egindako jarduera ekonomikoen etekinen zerga oinarri orokorraren zatiari pertsona fisikoen errentaren gaineko zergan dagokion kuota osoaren %35.

$$\%\ 35 \times \text{Kuota orokor osoa} \times \frac{\text{Jarduera ekonomikoen etekinak}}{\text{Zerga-oinarri orokorra}}$$

A) Aktibo ez-korronte berrietako inbertsioen ziozko kenkaria

Kontzeptu aplikagarriak

1. Ondoren azalduko diren aktibo finkoetan inbertitzen diren diru kopuruek kuota osoan kenkari hau aplikatzeko eskubidea emango dute (ustiapen ekonomiko bati atxikitako lurrak ez dira hartu behar halako aktibotzat):
   a) Ibilgetu materialeko edo higiezinetako inbertsioetako aktibo finko berriak eskuratzeko ordaintzen diren kopuruak.
   b) Industria pabiloi birgaituak eskualdatzeko asmoarekin eskuratzeko, industria pabiloiak birgaitzeko asmoarekin eskuratzeko edota jada aktiboan sartuta dauden industria pabiloiak birgaitzeko inbertitutako diru kopuruak.
   c) Aplikazio informatikoetako aktibo ukiezin berrietan egiten diren inbertsioak.
   d) Emakida bat duten enpresek emakida-erabakiari lotutako zerbitzu publikoa egiteko eraikitako edo eskuratutako azpiegituretan egiten dituzten inbertsioak.
2. Kenkari hau aplikatzeko eskubidea emango dute, halaber, aurreko 1. zenbakian azaldutako baldintzak betetzen dituzten aktibo ez-korronteetan inbertitzen diren diru kopuruek, honako kasu hauetan:
   a) Aktibo ez-korrontearen osagaietan egiten diren inbertsioak, kontabilitatean hobekuntzaren tratamendua badute.
   b) Eragiketa-errentamenduetan, errentariak errentatutako eta lagatako elementuan egiten dituen inbertsioak.

Betekizunak

a) Aktibo finkoa ez da berritzat joko beste pertsona edo erakunderen batek erabilitakoa bada, hau da, aurretik beste pertsona edo erakunderen batek bere ibilgetuan sartu badu edo, abian jarri ez arren, Kontabilitate Plan Orokorraren arabera ibilgetuan sartu beharra izan badu.

b) Inbertitutako diru kopuruak aktibo finkoaren barruan zenbatu behar dira.

c) Amortizazio epealdia bost urtekoa izan behar da gutxienez, tresneria informatikoena izan ezik.

d) Egoera hauetako batean egon behar dira:
   - Ezin dira egon Zenbait Garraiobideren gaineko Zerga Bereziaren kargapean, dela hari lotuta ez daudelako, dela, lotuta egonik ere, salbuetsita daudelako.

- Inbertsioa turismo ibilgailuetan egitea Zerga ordaindu arren halako ibilgailuen errentamenduan diharduten erakundeek, baldin eta erosteko eskubiderik gabe (renting-a) eta hiru hilabeterako gehienez (pertsona edo erakunde berari) edo ondoko hamabi hilabeterako errentatzen badituzte, Balio Erantsiaren gaineko Zergari buruzko azaroaren 9ko 7/1994 Foru Arauko 79. artikuluko 5. zenbakian ezarritakoaren arabera loturik dauden pertsona edo erakundeei laga ezean, eta beti ere ibilgailuak alokatzeko beste ezertarako erabiltzen ez badira.

e) Inbertsioa aplikatzen den aktiboen guztirako zenbatekoa, ekitaldi bakoitzean, honako hauen baturaren %10 baino gehiago izan behar da: ibilgetu materialeko aktibo finkoko aurreko kontabilitateko balio garbiak, higiezinetako inbertsioak, aplikazio informatikoetako ibilgetu ukiezina, eta Kontzeptu aplikagarriak ataleko 1. zenbakiko d) letran aipatzen diren inbertsioak, batura horretatik kendu egingo dira kontabilizatuta jasotako amortizazioak nahiz balio-narriaduraren ondoriozko galerak; edo, beste kasu batean, zenbateko hori 5 milioi eurotik gorakoa bada. Baldintza honen ondorioetarako, kenkari honen erregulazioaren arabera pizgarria jaso dezaketen inbertsioak baino ez dira zenbatuko.

f) Bost urtean gutxienez enpresan iraun behar dute funtzionatzen, ezarritako helburuei loturik, edo hiru urtean, ondasun higigarriak badira (edo iraupen baliagarrian, hori baino laburragoa bada); gainera ezin izango zaizkie eskualdatu ez errentatu hirugarrenei, ez erabilerarako laga, salbu eta galera justifikatuak daudenean. Hala ere, ezarritakoa baino epe laburragoan iraun ahal izango dute, baldin eta hiru hilabeteko epean berritzen badira edo kenkarirako eskubidea izateko betekizunak eta baldintzak betetzen dituzten beste batzuekin ordezten badira.

g) Kontzeptu aplikagarriak ataleko 1. zenbakiko d) letran aipatzen diren inbertsioak azpiegitura batean egin badira, ibilgetu ukiezin edo finantza-aktibo gisa kontabilizatuta egon behar da abenduaren 23ko EHA/3362/2010 Agindua indarrean jarri zenetik.

Noiz sortzen den kenkaria aplikatzeko eskubidea

a) Oro har: inbertsioaren xede diren ondasunak funtzionamenduan jartzean.

b) Aparteko kasuetan (aukerako araubidea): ondasunak agintzen direnetik baliagarri jarri arte hamabi hilabete baino igarotzen diren iraupen luzeko inbertsio-proiektuetan: ordainketa egin ahala eta betiere kasuan-kasuan ordaintzen den kopuruaren arabera, hornitzailearekin kontratua formalizatu denean indarrean egon den kenketa-araubidea aplikatuz. Betekizunak:

- Administrazioari jakinaraztea kontratua formalizatu eta hilabete igaro aurretik: kontratatutako inbertsioaren zenbatekoa eta ondasunak emateko eta ordaintzeko ezarritako egutegia adierazi behar dira.
- Aukerari eustea inbertsioaren iraupen osoan.

Kenkariaren oinarria

a) Aktiboen eskuraketak: hitzartutako kontraprestazio osoa; hala ere, honako hauek ez dira zenbatu behar: korrituak; zeharkako zergak eta beraien errekarguak; eraikuntza-marjina; lizitazioaren gastu teknikoak; aktibo horiek eraitsi edo kentzearen ondorioz hartutako betebeharren kostuak (horiek guztiak kontuan hartu behar dira aktiboak

baloratzeko). Gainera, ondasun higiezinen kasuan hitzartutako kontraprestazio osotik lurraren balioa kendu behar da.

b) Industria pabiloien birgaikuntza: haiek birgaitzeko diru kopuruak.

c) Industria pabiloiak eskuratzea, birgaitzeko: eskuraketa-prezioaren zenbatekoa, aurreko paragrafoetan adierazitako kontzeptuak zenbatu gabe.

Diru-laguntza jaso bada, kapitalekoa zein ustiapenerako, haren oinarriari honako murrizketa-ehuneko hau aplikatuko zaio: ehun eta erakundeari dagokion karga-tasaren arteko diferentzia.

Muga: subjektu lokabeek merkatu-egoera normaletan hitzartutako prezioa.

Kenkari-ehunekoa

a) Kontzeptu aplikagarriak ataleko 1. puntuko kasuetan: %10.

b) Kontzeptu aplikagarriak ataleko 2. puntuko kasuetan: %5. Hala ere, hobekuntzen kasurako (2. puntuko a) letra), zergadunak Administrazioa lotesteko aurretiazko prozedura abiarazi ahal izango du, Zerga Administrazioak, kasuan kasuko inguruabarrak haztatu eta gero, %10eko kenkari portzentajea (%5eko portzentajearen ordez) aplikatzeko baimena eman dezan, hobekuntza horien garrantzi kuantitatiboa edo kualitatiboa dela-eta aktiboan gertatzen den egiturazko aldaketari eta aldaketa funtzionalari esker hura beste xede batzuetarako erabili ahal denean.

Kenkaria aplikatzeko epea

a) Kenkari guztia kenkarirako eskubidea sortu den ekitaldian aplikatu ahal bada: ekitaldian bertan.

b) Kuota osoa nahikoa izan ez eta kenkari osoa eskubidea sortu den ekitaldian aplikatu ezin bada: ekitaldian bertan eta hurrengo hogeita hamar urteetan ixten diren zergaldietako aitorpenetan.

Bateraezintasunak

Gastu edo inbertsio berak ezin izango du kenkaria pertsona edo erakunde bat baino gehiagotan aplikatzerik ekarri, ez eta pertsona batentzat kenkarietako bat baino gehiago aplikatzerik ere.

Kenkaria bateraezina izango da inbertsio edo gastu eurekin zerikusia duen beste edozein zerga-onurarekin, honako hauekin izan ezik:

a) Amortizazio askatasuna.

b) Amortizazio azkarra.

c) Baterako amortizazioa.

B) Espainiako film luzeetan edo fikziozko, animaziozko edo dokumental erako ikus-entzunezko serieetan egiten diren inbertsioengatik aplika daitezkeen kenkariak, 2023ko urtarrilaren 1a baino lehen serieko industria-ekoizpenaren aurretik euskarri fisikoa egitea ahalbidetzen badute

Espainiako film luzeetan edo fikziozko, animaziozko edo dokumental erako ikus-entzunezko serieetan egiten diren inbertsioengatik egin daitezkeen kenkarietatik 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten den lehen zergaldiaren hasieran aplikatu daudenak

Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauaren 67. artikuluan eta hamabosgarren xedapen gehigarrian xedatutakoaren arabera aplikatuko dira, 2022ko abenduaren 31n indarrean egon den testuaren arabera.

Kuota nahikoa ez izateagatik kendu ez diren zenbatekoak kenkaria sortu den urtearen hurrengo eta ondoz ondoko 30 urteetan amaitzen diren zergaldietako aitorpenetan aplikatu ahal izango dira.

C) Enplegua sortzeagatiko kenkaria

Kontzeptu aplikagarriak

a) Zergaldian baldintza hauetan kontratatutako pertsonak: lan-kontratua mugagabea izatea, eta soldata handiagoa izatea kontratua egin den unean indarrean zegoen lanbide arteko gutxieneko soldata baino, soldata hori %70 handitua dela.

b) Lan-merkatuan sartzeko zailtasun bereziak dituzten kolektiboetako pertsonak, eta, bereziki, kontratazioaren unean 30 urtetik beherako langileak edo 45 urtetik gorakoak; zergaldian baldintza hauetan kontratatutakoak: lan-kontratua mugagabea izatea, eta soldata handiagoa izatea kontratua egin den unean indarrean zegoen lanbide arteko gutxieneko soldata baino, soldata hori %70 handitua dela.

   Lan-merkatuan sartzeko zailtasun bereziak dituzten kolektiboetan sartuta egongo dira kontratatzeko unean Sozietateen gaineko Zergari buruzko araudiaren 38.2 artikuluan aipatutako taldeetako batean dauden pertsonak.

   2024rako lanbidearteko gutxieneko soldata 15.876 euro da, otsailaren 6ko 145/2024 Errege Dekretuan ezarritakoaren arabera.

Betekizunak

a) Ezinbestekoa da kontratazioa egiten den zergaldiaren amaieran lan kontratu mugagabea duten langileen kopurua ez murriztea hurrengo hiru urteetan amaitzen diren zergaldietan eta kopuru hori kenkaria sortu den zergaldiaren hasierakoa baino handiagoa izatea, eta diferentzia, gutxienez, kenkaria aplikatzeko eskubidea eman duten kontratuen kopurua izatea.

b) Gainera, aurreko a) letran aipatzen den langileen kopurua (azken ekitaldiko lan kontratu mugagabea duten langileak) kontratazioak egin aurreko zergaldikoa baino handiagoa izan behar da, eta diferentzia, gutxienez, kenkaria aplikatzeko eskubidea eman duten kontratuen kopurua izan behar da. Horri dagokionez, kontuan hartuko da zenbat langile egon diren kontratazioak egin diren zergaldiaren aurreko zergaldiko egun guztietan.

Betekizunak atal honetan xedatutakoa bete beharko da bai mugagabeko lan kontratua duten langileei dagokienez bai Kontzeptu aplikagarriak atalean aipatutako bi langile taldeei dagokienez.

Langileen kopurua kalkulatzeko, lanaldi partzialean ari diren lan kontratu mugagabedun langileak lanaldiaren araberako proportzioa aplikatuz konputatu behar dira.

Lan-harremanak eteten direnean edo lanaldia murrizten denean (Langileen Estatutuko 47. artikulua), betekizunak ez dira bete beharko lan-harremanen etendurak edo lanaldiaren murrizketak ondoreak sortzeari utzi arte.

Halaber, lan kontratu mugagabea duten langileen kopuruaren murrizketa ez da kontuan hartuko baldin eta enpresak beste horrenbeste langile kontratatzen baditu lan-harreman bakoitza azkentzen denetik bi hilabete igaro baino lehenago.

Gainera, beharrezkoa izango da kontratua egin den zergaldia amaitu osteko hurrengo hiru urteetan amaitutako zergaldietan berdin mantentzea edo handitzea kenkarirako eskubidea sortu duen langileari egotzi beharreko soldata. Ez da betegabetzat hartuko ezarritako baldintza baldin eta soldataren murrizketa bada langileak soldaten gutxipen proportzionala duen lanaldiaren murrizketarako eskubidea erabiltzearen ondorioa (2015eko urriaren 23ko 2/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Langileen Estatutuaren Legearen testu bateginaren 37. artikuluaren 4. idatz-zatitik 8. idatz-zatira jasotzen da eskubide hori). Hiru urteko epea zenbatzearen ondoreetarako ez da kontuan hartuko 2021eko urtarrilaren 1etik abenduaren 31ra bitarteko aldia.

Noiz sortzen den kenkaria aplikatzeko eskubidea

Kontratazioa gertatzen den ekitaldian.

Kenkariaren oinarria

Urteko soldata gordina bider honako honen kopurua:

a) Baldintza hauetan kontratatutako pertsonen kopurua: lan-kontratua mugagabea izatea, eta soldata handiagoa izatea kontratua egin den unean indarrean zegoen lanbide arteko gutxieneko soldata baino, soldata hori %70 handitua dela.

b) Pertsona hauen kopurua: lan-merkatuan sartzeko zailtasun bereziak dituzten kolektiboetako pertsonak, eta, bereziki, kontratazioaren unean 30 urtetik beherako langileak edo 45 urtetik gorakoak; baldintza hauetan kontratatutakoak: lan-kontratua mugagabea izatea, eta soldata handiagoa izatea kontratua egin den unean indarrean zegoen lanbide arteko gutxieneko soldata baino, soldata hori %70 handitua dela.

Lanaldi partzialeko kontratua duten langileen kasuan, kontuan eduki behar da lanaldiaren ehunekoa lanaldi osoaren aldean.

Kenkariaren zenbatekoa

a) [Urteko soldata gordinaren %25 (honako muga hau duela: kontratazioaren unean indarrean dagoen lanbide arteko gutxieneko soldataren %50)] x Pertsona kopuru hau: ekitaldian baldintza hauetan kontratatutako pertsonak: lan-kontratua mugagabea izatea, eta soldata handiagoa izatea kontratua egin den unean indarrean zegoen lanbide arteko gutxieneko soldata baino, %70 handitua dela.

b) [Urteko soldata gordinaren %50 (honako muga hau duela: Kontratazioaren unean indarrean dagoen lanbide arteko gutxieneko soldata)] x Pertsona kopuru hau: lan-merkatuan sartzeko zailtasun bereziak dituzten kolektiboetako pertsonak, eta, bereziki, kontratazioaren unean 30 urtetik beherako langileak edo 45 urtetik gorakoak; ekitaldian baldintza hauetan kontratatutakoak: lan-kontratua mugagabea izatea, eta soldata handiagoa izatea kontratua egin den unean indarrean zegoen lanbide arteko gutxieneko soldata baino, %70 handitua dela.

Kenkaria aplikatzeko epea

a) Kenkari guztia kontratazioa egin den ekitaldian aplikatu ahal bada: ekitaldian bertan.

b) Kuota osoa nahikoa izan ez eta kenkari guztia kontratazioa egin den ekitaldian aplikatu ezin bada: ekitaldian bertan eta hurrengo hogeita hamar urteetan ixten diren zergaldietako aitorpenetan.

Bateraezintasunak

Ez da ezarri.

D) COVID-19aren ondoriozko osasun-krisiak bereziki kaltetutako jarduera ekonomikoei berriro ekitea bultzatzeko ezohiko kenkaria

2024an, COVID-19aren ondoriozko osasun-krisiak bereziki kaltetutako jarduera ekonomikoei berriro ekitea bultzatzeko ezohiko kenkariaren mugak gainditzeagatik kendu ez diren zenbatekoak aplikatu ahal izango dira (aipatutako kenkaria hemen arautzen da: COVID-19arekin lotutako neurriei buruzko 4/2021 Foru Dekretu Arauemailearen 4. artikulua). Ezohiko kenkaria sortzean, kuota nahikoa ez izateagatik zenbatekoak kendu gabe geratu badira, ondoz ondoko hurrengo hogeita hamar urteetan amaitzen diren zergaldietako aitorpenetan aplikatu ahal izango dira, muga berak errespetatuz.

E) Zilarrezko ekonomiaren eta zaintzaren ekonomiaren eremuko lanbide-heziketako gastuengatiko kenkaria

Kontzeptu aplikagarriak

Zilarrezko ekonomiaren eta zaintzaren ekonomiaren eremuko lanbide-heziketako jarduerak egitea.

Honela definitu du *zilarrezko ekonomia* hau da: adineko pertsonen kolektiboak egin eta eskatzen dituen jardueren inpaktu ekonomikoaren eta sozialaren ondorioz sortutako abaguneen multzoa.

Zilarrezko ekonomiaren eremuko lanbide-heziketako ekintzatzat hartuko dira, eremu horrekin lotuta badaude, arlo hauekin lotutako trebakuntza espezializatuko eta prestakuntzako jarduerak:

a) Osasun- eta gizarte-sistemak, ingeniaritza biomedikoa eta teknologia medikoak eraldatu eta konektatzen laguntzen duten soluzio teknologikoak eta digitalak.

b) Telemedikuntzaren eta telelaguntzaren garapena.

c) Eten digitala gutxitzea eta trebetasun berriak eskuratzea, eraldaketa digitalaren ondorioz langileak betetzen duen lanpostuari lotuta sortutako eginkizunak burutzeko.

d) Finantza-hezkuntza.

Zainketen ekonomia honela ulertzen da: heldu zein ume, adineko zein gazte, pertsona ahul zein osasuntsu, horien guztien beharrizan fisiko, psikologiko eta emozionalei erantzuteak dakartzan jardueren eta harremanen multzoa.

Kenkari hori aplikatzeko eskubidea emango dute *zainketen ekonomiaren eremuko prestakuntza-jarduerek*, arlo hauetakoren batekin lotuta badaude:

a) Mendekotasuna eta/edo desgaitasuna duten pertsonen errehabilitazio fisikoa eta kognitiboa.

b) Laguntza psikologikoa zainketen xede diren kolektiboentzat eta sektorearen zaintzaileentzat.

c) Prebentzioko osasun-hezkuntza.

d) Gaixotasun kronikoetan autozainketarako hezkuntza.

e) Zainketa aringarriak.

f) Aurreko ataletan aipatutako edozein eremutako soluzio teknologikoak eta digitalak.

Lanbide-hezkuntza hau da: enpresa batek, zuzenean edo hirugarrenen bitartez, langileak eguneratu, gaitu edota birziklatzeko garatzen dituen ekintzen multzoa, enpresaren jardueren garapenerako edo lanpostuen ezaugarriengatik beharrezkoa dena.

Ez dira inola ere lanbide-heziketako gastutzat hartuko, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan xedatutakoaren arabera, lan pertsonalaren etekintzat hartzen direnak.

Betekizunak

Kenkaria aplikatzeko eskubidea emango duten prestakuntza-ekintzek honako baldintza hauek bete beharko dituzte:

a) Programa-bloke bakoitzak gutxienez 7 ordu iraun behar du prestakuntza jasotzen duen pertsona bakoitzarentzat.

b) Kenkaria aplikatu ahal izango zaien gastuei dagozkien prestakuntza-orduen gehieneko kopurua 40 ordu izango da, prestakuntza ekitaldi bakoitzean jasotzen duen langile bakoitzeko. Hala ere, ekitaldi batean langile bati dagokion 40 orduko prestakuntza lortzen ez denean, gerakina hurrengo ekitaldian gehitu ahal izango zaio pertsona horren ordu-kopuruari.

c) Prestakuntza erakundearen derrigorrezko prestakuntza-planean jasota egon beharko da, eta langilearen lanaldiaren barruan egingo da.

d) Langileak prestakuntzaren aprobetxamendu egokia egiaztatu beharko du.

Kenkarirako eskubidea sortzea

Gastua egiten den ekitaldian.

Kenkariaren oinarria

Ekitaldian egindako gastuak.

Kenkariaren zenbatekoa

a) Zergaldiaren barruan egindako gastuen % 10.

b) Kenkari osagarria: lanbide-heziketa jarduerak egiteagatik zergaldian izandako gastuak aurreko bi urteetan izandako gastuen batezbestekoa baino handiagoak badira, kenkari osagarri bat aplikatuko da, zehazki, aipatutako zenbatekoen arteko aldearen % 15eko zenbatekoa.

Kenkaria aplikatzeko epea

a) Kenkari guztia kontratazioa egin den ekitaldian aplikatu ahal bada: ekitaldian bertan.

b) Kuota osoa nahikoa izan ez eta kenkari guztia kontratazioa egin den ekitaldian aplikatu ezin bada: ekitaldian bertan eta hurrengo hogeita hamar urteetan ixten diren zergaldietako aitorpenentan.

Bateraezintasunak

Gastu edo inbertsio berak ezin izango du kenkaria pertsona edo erakunde bat baino gehiagotan aplikatzerik ekarri, ez eta pertsona batentzat kenkarietako bat baino gehiago aplikatzerik ere.

Kenkaria bateraezina izango da inbertsio edo gastu eurekin zerikusia duen beste edozein zerga-onurarekin, honako hauekin izan ezik:

a) Amortizazio askatasuna.

b) Amortizazio azkarra.

c) Baterako amortizazioa.

2.4.6.3. Muga duten kenkariak: kuota osoaren %70

Jarraian adieraziko diren kenkariek muga hau edukiko dute: egindako jarduera ekonomikoen etekinen zerga oinarri orokorraren zatiari pertsona fisikoen errentaren gaineko zergan dagokion kuota osoaren % 70.

$$\% \ 70 \times \text{Kuota orokor osoa} \times \frac{\text{Jarduera ekonomikoen etekinak}}{\text{Zerga-oinarri orokorra}}$$

A) Ikerketa eta garapen jardueren ziozko kenkaria

Kontzeptu aplikagarriak

Ikerketa eta garapeneko jarduerak.

Betekizunak

Hauexek dira ikerketa eta garapeneko jarduerak:

a) Ezagutza berriak aurkitzeko eta zientzian edo teknologian goi ulerkuntza bilatzeko egiten den "oinarrizko ikerketa" edo azterlan original eta planifikatua, betiere merkataritza edo industria helburuetatik kanpokoa.

b) Ezagutza berriak aurkitzeko egiten den "ikerkuntza aplikatua" edo azterlan original eta planifikatua, betiere ezagutza horiek produktu, prozesu edo zerbitzu berriak garatzen edo lehendik daudenak nabarmen hobetzen erabiltzekoa bada.

c) Ikerketa aplikatuaren emaitzen "garapen esperimentala" edo produktu, prozesu edo zerbitzu berrien plan, eskema edo diseinu batean aplikatutako ikerkuntzaren gauzatzea, edo emaitza horien hobekuntza nabarmena, bai eta merkaturatu ezin diren prototipoen sorrera eta hasierako erakusketarako proiektuak edo proiektu aitzindariak ere, baldin eta aplikazio industrialetarako edo merkataritzako ustiapenerako bihurtu edo erabili ezin badira.

d) Software aurreratua sortzea, konbinatzea eta konfiguratzea, produktu, negozio prozesu edo zerbitzu berriak edo nabarmen hobetuak egiteko erabiltzen diren teorema eta algoritmo edo sistema eragile, lengoaia, interfaze eta aplikazio berrien bidez, betiere, aurrerapen zientifiko edo teknologiko esanguratsua badakar eta informatikaren eta konputazio zientzien arloko ziurgabetasun zientifiko edo tekniko bat konpontzea badu helburu.

   Kontzeptu horrekin parekatuko da desgaitasuna duten pertsonei informazioaren gizarteko zerbitzuetarako sarbidea errazteko «softwarea», irabazteko asmorik gabe egiten denean.

   Jakintzaren aurrerapena eta ekarpena zientziaren eta teknologiaren beste arlo batzuetan egiten bada, «softwarea» oinarrizko ikerketako, ikerketa aplikatuko edo garapen esperimentaleko jardueretan parte hartu ahal izango du, kasuaren arabera, aurreko letretan zehaztutako baldintzetan.

   d) letra honetan ezarritako kontzeptutik kanpo geratzen dira:

   - «Softwarearen» erabilera berriak, aurrerapen zientifiko edo teknologiko esanguratsurik eta ezagutzari ekarpenik egin gabe.
   - «Softwarea» mantentzearekin edo haren eguneratzeekin lotutako ohiko jarduerak.

Aldiz, hauek ez dira ikerketa eta garapeneko jarduerak:

a) Berekin berritasun zientifiko edo teknologiko esanguratsurik ez dakarten jarduerak. Bereziki, produktuen edo prozesuen kalitatea hobetzeko ohiko ahaleginak, lehendik dagoen produktu edo produkzio prozesu bat bezero batek ezarritako betebehar zehatzetara egokitzea, aldizkako edo sasoiko aldaketak, eta lehendik dauden produktuetan antzekoetatik bereizteko egindako aldaketa estetikoak edo garrantzi txikikoak.

b) Industria produkzioko eta zerbitzu hornikuntzako edo ondasun eta zerbitzu banaketako jarduerak. Bereziki, produkzio jardueraren plangintza, prestakuntza eta hasiera; ikerketa eta garapen jarduera bezala sailkatutako jarduerei atxikita ez dauden produkziorako instalazio, makina, ekipo eta sistemak eranstea edo aldatzea; etendako produkzio prozesuetako arazo teknikoen konponketa; kalitatearen kontrola eta produktu eta prozesuen normalizazioa; gizarte zientzien alorreko prospekzioa eta merkatu azterketak; merkaturatzeko sareak edo instalazioak ezartzea; jarduera horiekin loturiko langileen trebakuntza eta prestakuntza.

c) Mineral eta hidrokarburoen arakatze, zundaketa edo prospekzioa.

Kenkarigai diren aktiboek edo ondare-elementuek bost urte gutxienez iraun behar dute funtzionamenduan, ezarritako helburuei loturik, edo hiru urte, ondasun higigarriak badira (edo iraupen baliagarria amaitu arte, hori baino laburragoa bada); gainera ezin izango zaizkie eskualdatu ez errentatu hirugarrenei, ez erabilerarako laga, galera justifikatuak izan ezean. Hala ere, ezarritakoa baino epe laburragoan iraun ahal izango dute, baldin eta hiru hilabeteko epean berritzen badira edo kenkarirako eskubidea izateko betekizunak eta baldintzak betetzen dituzten beste batzuekin ordezten badira.

Noiz sortzen den kenkaria aplikatzeko eskubidea

a) Oro har: gastua egiten denean edo inbertsioak funtzionamenduan jartzen direnean.

b) Aparteko kasuetan (aukerako araubidea): ondasunak agintzen direnetik baliagarri jarri arte hamabi hilabete baino igarotzen diren iraupen luzeko inbertsio-proiektuetan: ordainketa egin ahala eta betiere kasuan-kasuan ordaintzen den kopuruaren arabera, hornitzailearekin kontratua formalizatu denean indarrean egon den kenketa-araubidea aplikatuz. Betekizunak:

   - Administrazioari jakinaraztea kontratua formalizatu eta hilabete igaro aurretik: kontratatutako inbertsioaren zenbatekoa eta ondasunak emateko eta ordaintzeko ezarritako egutegia adierazi behar dira.
   - Aukerari eustea inbertsioaren iraupen osoan.

Kenkariaren oinarria

a) Ikerketa eta garapen gastuen zenbatekoa, bai eta ibilgetu materialeko eta ukiezineko elementuetan egindako inbertsioek ere, higiezinen eta lurren kasuan izan ezik. Ikerketa eta garapeneko gastuak dira zergadunak egiten dituenak, jarduerei loturiko ondasunen amortizazioak ere barne, baldin eta jarduera horiekin lotura estua badute eta horiek egiteko erabiltzen badira; proiektuen arabera bereizita egongo dira.

b) Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko beste estatu kide batzuetan egindako jardueretako ikerketa eta garapen gastuak.

Europar Batasunekoak edo Europako Esparru Ekonomikokoak ez diren estatuetan egindako jardueren gastuei dagokienez, hauek ere kenkarirako eskubidea izango dute, baldin eta ikerketa eta garapeneko jarduera nagusia Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko estatu batean egiten bada eta gastuen zenbatekoa guztirako inbertsioaren %25 baino gehiago ez bada.

Ikerketa eta garapeneko gastutzat hartuko dira, era berean, jarduera horiek Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko estatu batean egiteko asmoarekin zergadunak, berak bakarrik edo beste erakunde batzuekin batera, ordaintzen dituen diru kopuruak.

Diru-laguntza jaso bada, kapitalekoa zein ustiapenerako, haren oinarriari honako murrizketa-ehuneko hau aplikatuko zaio: ehun eta erakundeari dagokion karga-tasaren arteko diferentzia.

Kenkarien oinarrian ez dira sartuko honako gastu hauei dagozkien zenbatekoak, besteak beste:

a) Bidaia gastuak, dietak, egonaldia eta joan-etorriak.

b) Prestakuntza gastuak.

c) Proiektuaren dokumentazio gastuak.

d) Proiektuaren kudeaketari eta ziurtapenari lotutako aholkularitza eta ziurtapen gastuak.

e) Administrazio gastuak eta bulegoko materiala.

f) Proiektuari atxikitako enpresa gastu orokorrak, ezta, oro har, ikerketako eta garapeneko jarduerekin edo berrikuntzako jarduerekin zuzenean lotuta ez daudenak eta jarduera horiek egiteko benetan aplikatzen direnak ere.

Kenkari-ehunekoa

a) Ikerketa eta garapen gastuak:

- Baldin eta ikerketan eta garapenean gastatutako kopurua aurreko bi urteetan batez beste gastatutakoaren bestekoa edo txikiagoa bada: ekitaldiko ikerketa eta garapen gastuen %30.

$$(I+G)_{2024} \leqslant \frac{(I+G)_{2022} + (I+G)_{2023}}{2} \Longrightarrow \text{Kenkaria} = \%30 \times (I+G)_{2024}$$

- Zergaldian ikerketa eta garapen jardueretan egindako gastuak aurreko bi urteetan egindakoen batez bestekoa baino gehiago badira, kopuru horri %30 aplikatuko zaio, eta hortik gorakoari %50.

$$(I+G)_{2024} > \frac{(I+G)_{2022} + (I+G)_{2023}}{2} \Longrightarrow \text{Kenkaria} =$$

$$\%30 \times \frac{(I+G)_{2022} + (I+G)_{2023}}{2} +$$

$$+ \%50 \times \left[(I+G)_{2024} - \frac{(I+G)_{2022} + (I+G)_{2023}}{2}\right]$$

b) Kenkari gehigarria: honako gastu hauen %20:

- Ikerketa eta garapenerako jarduerak ez beste ezer egiten ez duten ikertzaile kualifikatuen gastuak.

- Ikerketa eta garapen proiektuetan egindako gastuak, proiektua hauetako batekin kontratatuta egonez gero: unibertsitateak, ikerketako erakunde publikoak edo zentro teknologikoak eta teknologiaren berrikuntzarako zentroak (hala onartuta eta erregistratuta daudenak Estatuko zentro teknologikoak eta teknologiaren berrikuntzarako zentroak arautu eta zentro horien erregistroa sortu duen abenduaren 19ko 2093/2008 Errege Dekretuaren arabera), eta Zientzia, Teknologia eta Berrikuntzaren Euskal Sarearen oinarriak eguneratzen dituen urriaren 1eko 221/2002 Dekretuaren bidez araututako Teknologiaren Euskal Sarean dauden erakundeak.

c) Ibilgetu material eta ukiezineko elementuetan egindako inbertsioak, higiezinak eta lurrak salbu, baldin eta ikerketa eta garapeneko jardueretarako soilik erabiltzen badira: %10.

Kenkaria aplikatzeko epea

a) Kenkari guztia kenkarirako eskubidea sortu den ekitaldian aplikatu ahal bada: ekitaldian bertan.

b) Kuota osoa nahikoa izan ez eta kenkari osoa eskubidea sortu den ekitaldian aplikatu ezin bada: ekitaldian bertan eta hurrengo hogeita hamar urteetan ixten diren zergaldietako aitorpenetan.

Bateraezintasunak

Gastu edo inbertsio berak ezin izango du kenkaria pertsona edo erakunde bat baino gehiagotan aplikatzerik ekarri, ez eta pertsona batentzat kenkarietako bat baino gehiago aplikatzerik ere.

Kenkaria bateraezina izango da inbertsio edo gastu eurekin zerikusia duen beste edozein zerga-onurarekin, honako hauekin izan ezik:

a) Amortizazio askatasuna.

b) Amortizazio azkarra.

c) Baterako amortizazioa.

B) Berrikuntza teknologikorako jardueren ziozko kenkaria

Kontzeptu aplikagarriak

a) Honako hauei agintzen zaizkien proiektuak: unibertsitateak, ikerketako erakunde publikoak edo zentro teknologikoak eta teknologiaren berrikuntzarako zentroak (hala onartuta eta erregistratuta daudenak Estatuko zentro teknologikoak eta teknologiaren berrikuntzarako zentroak arautu eta zentro horien erregistroa sortu duen abenduaren 19ko 2093/2008 Errege Dekretuaren arabera), eta Zientzia, Teknologia eta Berrikuntzaren Euskal Sarearen oinarriak eguneratzen dituen urriaren 1eko 221/2002 Dekretuaren bidez araututako Teknologiaren Euskal Sarean dauden erakundeak.

b) Software ingeniaritza, diseinu industriala, eta produktu berriaren edo negozio prozesuaren ingeniaritza eta diseinua, hauexek barne hartuta: produktu edo prozesu bat fabrikatzeko, probatzeko, instalatzeko eta erabiltzeko beharrezkoak diren elementu deskribatzaileak, espezifikazio teknikoak eta funtzionamendu ezaugarriak definitzeko planoak, marrazkiak eta euskarriak sortzea eta lantzea, baita ehun-laginak egitea ere.

c) Teknologia aurreratua patenteen, lizentzien, «Know how»-en eta diseinuen bidez eskuratzea. Apartatu honetan sartuko dira industria patenteen eta diseinuen eskaerei dagozkien gastuak. Ez dute kenkarirako eskubiderik emango zergapekoarekin lotutako pertsonei edo entitateei emandako kopuruek. Kontzeptu horri dagokion oinarria ezingo da milioi bat eurotik gorakoa izan.

d) ISO 56002, UNE 166000 edo antzeko arauen betetze-ziurtagiria lortzea, arau horiek ezartzeari dagozkion gastuak barne hartu barik.

Betekizunak

a) Berrikuntza teknologikoa da ondasun edo zerbitzu berriak edo hobetuak merkatuan sartzea ahalbidetzen duen aurrerapen teknologikoa, edo enpresan negozio prozesu berriak edo hobetuak ezartzea, lehiakortasuna hobetzen laguntzeko.

   Ondorio horietarako, ondasun, zerbitzu edo negozio prozesuak berriak edo hobetuak izango dira, baldin eta, teknologiaren ikuspegitik, teknologia berriak erabiltzearen ondorioz edo lehendik dauden teknologien erabilera edo konbinazio berrien ondorioz lehendik zeudenak baino ezaugarri edo aplikazio desberdinak badituzte, erregelamendu bidez ezartzen den moduan.

b) Berrikuntza teknologikoaren gastuak zuzenean lotuta egon behar dira kenkari honetan azaldutako jarduerekin eta haiek burutzeko egin behar dira (proiektuka banakatu behar dira).

Honako hauek ez dira berrikuntza teknologiko jardueratzat joko:

a) Berekin berritasun zientifiko edo teknologiko esanguratsurik ez dakarten jarduerak. Bereziki, produktuen edo prozesuen kalitatea hobetzeko ohiko ahaleginak, lehendik dagoen produktu edo produkzio prozesu bat bezero batek ezarritako betebehar zehatzetara egokitzea, aldizkako edo sasoiko aldaketak, eta lehendik dauden produktuetan antzekoetatik bereizteko egindako aldaketa estetikoak edo garrantzi txikikoak.

b) Industria produkzioko eta zerbitzu hornikuntzako edo ondasun eta zerbitzu banaketako jarduerak. Bereziki, produkzio jardueraren plangintza; produkzioaren prestaera eta hasiera, tresnen doikuntza eta kenkari honen Kontzeptu aplikagarriak atalean azaldutakoak ez beste jarduera batzuk barne direla; berrikuntza jardueratzat sailkatutako jarduerei atxikita ez dauden produkziorako instalazio, makina, ekipo eta sistemak eranstea edo aldatzea; etendako produkzio prozesuetako arazo teknikoen konponketa; kalitatearen kontrola eta produktu eta prozesuen normalizazioa; gizarte zientzien alorreko prospekzioa eta merkatu azterketak; merkaturatzeko sareak edo instalazioak ezartzea; jarduera horiekin loturiko langileen trebakuntza eta prestakuntza.

c) Mineral eta hidrokarburoen arakatze, zundaketa edo prospekzioa.

Noiz sortzen den kenkaria aplikatzeko eskubidea

Gastuak egiten direnean.

Kenkariaren oinarria

a) Oro har: zergaldian aplika daitezkeen kenkari kontzeptuetan egindako gastuen zenbatekoa. Patenteak, lizentziak, "know how" eta diseinuak eskuratzeko gastuen ziozko kenkariaren oinarria ezin da izan 1.000.000 euro baino gehiago.

b) Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko beste estatu batzuetan egindako jarduerei dagozkien teknologia berrikuntzako gastuak ere kenkariaren oinarriaren parte izan daitezke.

Europar Batasunekoak edo Europako Esparru Ekonomikokoak ez diren estatuetan egindako jardueren gastuei dagokienez, hauek ere kenkarirako eskubidea izango dute,

baldin eta berrikuntza teknologikoko jarduera nagusia Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko estatu batean egiten bada eta gastuen zenbatekoa guztirako inbertsioaren %25 baino gehiago ez bada.

Teknologia berrikuntzako gastutzat hartuko dira, era berean, jarduera horiek Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko estaturen batean egiteko asmoarekin zergadunak berak edo beste erakunde batzuekin batera eskatuta ordaintzen diren kopuruak.

Diru-laguntza jaso bada, kapitalekoa zein ustiapenerako, haren oinarriari honako murrizketa-ehuneko hau aplikatuko zaio: ehun eta erakundeari dagokion karga-tasaren arteko diferentzia.

Kenkarien oinarrian ez dira sartuko honako gastu hauei dagozkien zenbatekoak, besteak beste:

a) Bidaia gastuak, dietak, egonaldia eta joan-etorriak.

b) Prestakuntza gastuak.

c) Proiektuaren dokumentazio gastuak.

d) Proiektuaren kudeaketari eta ziurtapenari lotutako aholkularitza eta ziurtapen gastuak.

e) Administrazio gastuak eta bulegoko materiala.

f) Proiektuari atxikitako enpresa gastu orokorrak, ezta, oro har, ikerketako eta garapeneko jarduerekin edo berrikuntzako jarduerekin zuzenean lotuta ez daudenak eta jarduera horiek egiteko benetan aplikatzen direnak ere.

Kenkari-ehunekoa

a) Kontzeptu aplikagarriak ataleko b) eta c) letretan zehaztutako kontzeptuen %15.

b) Kontzeptu aplikagarriak ataleko a) eta d) letretan zehaztutako kontzeptuen %20.

Kenkaria aplikatzeko epea

a) Kenkari guztia gastua egin den ekitaldian aplikatu ahal bada: ekitaldian bertan.

b) Kuota osoa nahikoa izan ez eta kenkari guztia gastua egin den ekitaldian aplikatu ezin bada: ekitaldian bertan eta hurrengo hogeita hamar urteetan ixten diren zergaldietako aitorpenetan.

Bateraezintasunak

Gastu edo inbertsio berak ezin izango du kenkaria pertsona edo erakunde bat baino gehiagotan aplikatzerik ekarri, ez eta pertsona batentzat kenkarietako bat baino gehiago aplikatzerik ere.

Kenkaria bateraezina izango da inbertsio edo gastu eurekin zerikusia duen beste edozein zerga-onurarekin, honako hauekin izan ezik:

a) Amortizazio askatasuna.

b) Amortizazio azkarra.

c) Baterako amortizazioa.

2.4.6.4 Muga duten kenkariak: kuota osoaren %50

Jarraian adieraziko diren kenkariek muga hau edukiko dute: egindako jarduera ekonomikoen etekinen zerga oinarri orokorraren zatiari pertsona fisikoen errentaren gaineko zergan dagokion kuota osoaren %50.

$$\%\ 50 \times \text{Kuota orokor osoa} \times \frac{\text{Jarduera ekonomikoen etekinak}}{\text{Zerga-oinarri orokorra}}$$

A) Garapen iraunkorra, ingurumenaren zaintza eta hobekuntza eta energia iturrien aprobetxamendu eraginkorragoa lortzera zuzentzen diren proiektuekin loturiko inbertsio eta gastuengatiko kenkaria

Kontzeptu aplikagarriak

1. Eusko Jaurlaritzako Ingurumen eta Lurralde Politikako sailburuak Teknologia Garbien Euskal Zerrenda eguneratu eta onartuz emandako aginduan zehazten diren ekipo osoetan egindako inbertsioak (2016ko uztailaren 13ko Agindua, 2016ko irailaren 1eko 166 zenbakiko EHAAn argitaratua). Ikusi 2016ko azaroaren 14ko Agindua, 2016ko abenduaren 22ko 242 zenbakiko EHAAn argitaratua).
2. Euskal Herriko erakunde ofizialek onetsitako proiektuak burutzeko asmoarekin ekitaldian zehar ibilgetu materialeko aktibo berrietan egindako inbertsioen zenbatekoa eta kutsatutako lurrak garbitzeko egindako gastuena.
3. Ibilgetu materialaren aktibo berrietan egindako inbertsioak, baldin eta aktibo horiek beharrezkoak badira behean azaltzen diren helburuetako bat edo batzuk dituzten proiektuak gauzatzeko garapen iraunkorraren eta ingurumenaren babes eta hobekuntzaren eremuaren barruan.
   a) Hondakinak minimizatzea, berrerabiltzea eta balioztatzea.
   b) Mugikortasun eta garraio iraunkorrak.
   c) Naturguneetako ingurumena leheneratzea, konpentsazio neurriak edo bestelako borondatezko ekintzak gauzatzearen ondorioz.
   d) Ur kontsumoa minimizatzea eta ura araztea.
   e) Energia berriztagarrien erabilera eta energia eraginkortasuna.

Betekizunak

a) Kontzeptu aplikagarriak ataleko lehenengo kasua:
   - Kenkaria aplikatzeko, zergadunak, Zerga Administrazioak eskatuta, inbertsioak Eusko Jaurlaritzako Ingurumen eta Lurralde Politikako sailburuak Teknologia Garbien Zerrenda onesteko eman duen Aginduan aipatutako ekipoetan egin dituela frogatzen duen ziurtagiria, Eusko Jaurlaritzako sail eskudunak emana, aurkeztu behar du.
   - Inbertsioek bost urte gutxienez iraun behar dute funtzionamenduan, ezarritako helburuei loturik, edo hiru urtean ondasun higigarriak badira (edo iraupen baliagarrian hori baino laburragoa bada); gainera ezin izango zaizkie eskualdatu ez errentatu hirugarrenei, ez erabilerarako laga, salbu eta galera justifikatuak. Aktiboak legearen aginduz lagatzen bazaizkie hirugarrenei, desafektaziorik ez dagoela ulertuko da.

b) Kontzeptu aplikagarriak ataleko bigarren kasua:

- Zerga Administrazioak eskatuta, zergadunak inbertsioek kenkaria aplikatzeko ezarritako betekizunak betetzen dituztela frogatzen duen ziurtagiria aurkeztu behar du, Eusko Jaurlaritzako sail egokiak emana.
- Inbertsioek bost urte gutxienez iraun behar dute funtzionamenduan, ezarritako helburuei loturik, edo hiru urtean ondasun higigarriak badira (edo iraupen baliagarrian hori baino laburragoa bada); gainera ezin izango zaizkie eskualdatu ez errentatu hirugarrenei, ez erabilerarako laga, salbu eta galera justifikatuak. Aktiboak legearen aginduz lagatzen bazaizkie hirugarrenei, desafektaziorik ez dagoela ulertuko da.

c) Kontzeptu aplikagarriak ataleko hirugarren kasua:

- Zerga Administrazioak eskatuta, zergadunak inbertsioek bidezko betekizunak betetzen dituztela frogatzen duen ziurtagiria aurkeztu behar du, Bizkaiko Foru Aldundiko edo Eusko Jaurlaritzako ingurumen arloko sailak emana. Horretarako sei hilabeteko epea izango du. Orobat, zergadunak, bere borondatez, Zergaren aitorpenarekin batera aurkez dezake ziurtagiri hori, kenkaria aplikatu duela justifikatze aldera.
- Sozietateek proiektu bakoitzeko jakinarazi behar dute kenkaria ezarriko dutela, eta horretarako, idazki bat bidali behar diote gaiaren arabera eskumena duen Bizkaiko Foru Aldundiko sailari, zergadunak kenkaria ezartzen duen lehenengo zergaldia amaitu aurretik. Jakinarazpenak honako informazio hau jaso behar du, gutxienez:
  - Proiektuaren deskribapen xehea. Proiektuaren xedea eta Kontzeptu aplikagarriak atalean aipatzen diren kasuetatik zeinetan sartzen den azaldu behar da.
  - Egin behar diren inbertsioen plana zenbatekotzea eta inbertsioak egiteko egutegia.
  - Erabiliko den teknologia, haren jatorria eta dauden erreferentziak.
  - Baimena, adostasun txostena edota administrazio sektorial egokiaren edo erakunde homologatuen ziurtagiria. Eskabidea aurkezten duenean zergadunak ez badu aurreko agirietako bat ere ez, eskatutakoa onartzen zaionean nahitaez aurkeztu behar ditu.
- Inbertsioek bost urte gutxienez iraun behar dute funtzionamenduan, ezarritako helburuei loturik, edo hiru urtean ondasun higigarriak badira (edo iraupen baliagarrian hori baino laburragoa bada); gainera ezin izango zaizkie eskualdatu ez errentatu hirugarrenei, ez erabilerarako laga, salbu eta galera justifikatuak. Aktiboak legearen aginduz lagatzen bazaizkie hirugarrenei, desafektaziorik ez dagoela ulertuko da.

Noiz sortzen den kenkaria aplikatzeko eskubidea

a) Oro har: inbertsioaren xede diren ondasunak funtzionamenduan jartzean.

b) Aparteko kasuetan (aukerako araubidea). Ondasunak agintzen direnetik baliagarri jarri arte hamabi hilabete baino igarotzen diren iraupen luzeko inbertsio-proiektuak: ordainketa egin ahala eta betiere kasuan-kasuan ordaintzen den kopuruaren arabera, hornitzailearekin kontratua formalizatu denean indarrean egon den kenketa-araubidea aplikatuz. Betekizunak:

- Administrazioari jakinaraztea kontratua formalizatu eta hilabete igaro aurretik: kontratatutako inbertsioaren zenbatekoa eta ondasunak emateko eta ordaintzeko ezarritako egutegia adierazi behar dira.

- Aukerari eustea inbertsioaren iraupen osoan.

Kenkariaren oinarria

Hitzartutako kontraprestazio osoa; hala ere, honako hauek ez dira zenbatu behar: korrituak; zeharkako zergak eta beraien errekarguak; eraikuntza-marjina; lizitazioaren gastu teknikoak; aktibo horiek eraitsi edo kentzearen ondorioz hartutako betebeharren kostuak (horiek guztiak kontuan hartu behar dira aktiboak baloratzeko edo, gasturik egonez gero, gastuen zenbatekoa baloratzeko). Gainera, ondasun higiezinen kasuan hitzartutako kontraprestazio osotik lurraren balioa kendu behar da.

Errentamendu operatiboetan, errentariak errentan eman zaion edo erabiltzeko laga zaion elementuan inbertsioa egitearen ondorioz agerian jartzen diren aktiboek ez dute kenkaria aplikatzeko eskubiderik emango.

Zergadunak diru-laguntzarik jaso badu (kapitalekoa zein ustiapenerako) hemen azaldutako jardueretan inbertitzeko edo jarduerok sustatzeko, kenkariaren oinarriari murrizketa-ehuneko hau aplikatu behar zaio: ehun eta karga-tasaren arteko diferentzia.

Muga subjektu independenteen artean merkatuko baldintza normaletan adostutako prezioa da.

Kenkari-ehunekoa

a) Eusko Jaurlaritzako Ingurumen eta Lurralde Politikako sailburuak Teknologia Garbien Euskal Zerrenda eguneratu eta onartuz emandako aginduan zehazten diren ekipo osoetan egindako inbertsioak (2016ko uztailaren 13ko Agindua, 2016ko irailaren 1eko 166 zenbakiko EHAAn argitaratua). Ikusi 2016ko azaroaren 14ko Agindua, 2016ko abenduaren 22ko 242 zenbakiko EHAAn argitaratua): %30.

b) Euskal Herriko erakunde ofizialek onetsitako proiektuak burutzeko asmoarekin ekitaldian zehar ibilgetu materialeko aktibo berrietan egindako inbertsioen zenbatekoa eta kutsatutako lurrak garbitzeko egindako gastuena: %15.

c) Ibilgetu materialaren aktibo berrietan egindako inbertsioak, baldin eta aktibo horiek beharrezkoak badira Kontzeptu aplikagarriak ataleko hirugarren kasuan azaltzen diren helburuetako bat edo batzuk dituzten proiektuak gauzatzeko garapen iraunkorraren eta ingurumenaren babes eta hobekuntzaren eremuaren barruan: %15.

Kenkaria aplikatzeko epea

a) Kenkari guztia kenkarirako eskubidea sortu den ekitaldian aplikatu ahal bada: ekitaldian bertan.

b) Kuota osoa nahikoa izan ez eta kenkari osoa eskubidea sortu den ekitaldian aplikatu ezin bada: ekitaldian bertan eta hurrengo hogeita hamar urteetan ixten diren zergaldietako aitorpenetan.

Bateraezintasunak

Inbertsio eta gastu euretarako, hiru kenkari-kontzeptuak bateraezinak dira elkarrekin.

Gainera, gastu edo inbertsio berak ezin izango du kenkaria pertsona edo erakunde bat baino gehiagotan aplikatzerik ekarri, ez eta pertsona batentzat kenkarietako bat baino gehiago aplikatzerik ere.

Kenkaria bateraezina izango da inbertsio edo gastu eurekin zerikusia duen beste edozein zerga-onurarekin, honako hauekin izan ezik:

a) Amortizazio askatasuna.

b) Amortizazio azkarra.

c) Baterako amortizazioa.

B) Kultura sustatzeko pizgarriak

B.1) Ikus-entzunezko lanen produkzioetako inbertsioak eta gastuak

Kontzeptu aplikagarriak

Zinemako film luze eta film laburren eta ikus-entzunezko beste lan batzuen ekoizpenetan egindako inbertsioak eta gastuak, baita serieko industria produkzioaren aurretik euskarri fisiko bat egitea ahalbidetzen duten ikus-entzunezko telesailetan egindakoak ere (fikziozkoak, animaziokoak edo dokumentalak).

Baldintzak

Kenkaria aplikatzeko, honako baldintza hauek bete beharko dira:

a) Zergadunari Bizkaiko araudia aplikatu behar zaio.

b) Gastua non gertatu den ezin da izan baldintza pizgarria jasotzeko (ezin du eragotzi gastua kenkariaren oinarrian sartzea; aplikatu beharreko kenkari-tasa zehazteko baino ez da erabili behar).

c) Ekoizpenak honako hau egiaztatzen duen ziurtagiria lortu behar du: edukia kulturala dela, kultura-errealitatearekin lotuta dagoela edo kultura-aniztasuna aberasteko ekarpena egiten duela. Ziurtagiri hori Zinemagintzaren eta Ikus-entzunezko Arteen Institutuak, gai horretan eskumena duen autonomia-erkidegoko dagokion erakundeak, edo Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko beste estatu kide bateko erakunde baliokide batek emango du.

d) Euskadiko Filmategian edo ikus-entzunezko lanak bildu, katalogatu, kontserbatu, zaharberritu edo jendearen eskura jartzeko eskumena daukaten instituzio edo erakundeetan kopia berri bat utzi behar da, egoera ezin hobean. Erakustaldian erabilitako euskarrian emango dira. Baldintza hori ez da aplikatuko kenkaria ekoizle exekutiboak aplikatzen duenean edo Espainiako nazionalitatea duen obra bat ez denean.

e) Sozietateen gaineko Foru Arauaren 67. artikuluaren 5. apartatuan araututako ondare-elementuen iraunkortasunaren baldintza betetzat joko da, baldin eta ekoizleak obraren titulartasunaren ehuneko berari eusten badio 3 urtez; bien bitartean lanaren ondoriozko ustiapen-eskubideak osorik edo zati batean hirugarren bati edo batzuei merkaturatzeko ahalmena edukiko du.

Noiz sortzen den kenkaria aplikatzeko eskubidea

Kenkari hau ordainketak egiten diren aldietan sortutzat joko da eta orduan aplikatuko da, gastuen zenbatekoaren arabera.

Kenkariaren oinarria

Kenkariaren oinarrian honako hauek sartuko dira: ekoizpenaren kostua eta, halaber, kopiak lortzeko gastuak eta publizitate zein sustapen gastuak, ekoizlearen konturakoak.

Kenkaria ekoizle exekutiboak aplikatu ahal izango du soilik, baldin eta ikus-entzunezko lanaren ekoizlea ez bada Espainiako lurraldean bizi, eta lurralde horretan kokapen iraunkorrean jarduten ez badu. Kenkaria ekoizle exekutiboak aplikatzen duenean, zergadunak jasandako ekoizpenaren kostua baino ez da sartuko kenkariaren oinarrian, eta ez da aplikatuko baldintzen ataleko e) letran xedatutakoa .

Koprodukzioaren kasuan, aurrean aipatutako zenbatekoak ekoizle bakoitzeko zehaztuko dira, koprodukzioan daukan partaidetzaren ehunekoaren arabera.

Kenkariaren oinarritik kenkarirako eskubidea sortzen duten inbertsioak edo gastuak finantzatzeko jasotako dirulaguntzen zenbatekoa kenduko da.

Kenkariaren ehunekoa

Kenkariaren ehunekoa hauxe izango da:

a) %60, baldin eta zergadunak zerga-egoitza duen lurralde historikoan egindako kenkariaren oinarria osatzen duten inbertsioen eta gastuen zenbatekoa inbertsio eta gastu horien zenbateko osoaren %50 baino gehiago bada.

b) %50, baldin eta zergadunak zerga-egoitza duen lurralde historikoan egindako kenkariaren oinarria osatzen duten inbertsioen eta gastuen zenbatekoa inbertsio eta gastu horien zenbateko osoaren %35 eta %50 artekoa bada.

c) %40, baldin eta zergadunak zerga-egoitza duen lurralde historikoan egindako kenkariaren oinarria osatzen duten inbertsioen eta gastuen zenbatekoak inbertsio eta gastu horien zenbateko osoaren %20koa gainditzen badu eta %35era iristen ez bada.

d) %35, gainerako kasuetan.

   Osorik euskaraz filmatutako obren kasuan, apartatu honetan ezartzen direnetatik aplikatu beharreko kenkari-ehunekoari 10 puntu portzentual gehituko zaizkio.

   Zergadunak zerga egoitza duen Lurralde Historikoan egindako kenkariaren oinarria osatzen duten inbertsio eta gastuen ehunekoa modu globalean zehaztuko da kenkaria aplikatzen den zergaldi guztietarako. Kenkaria aplikatzen den lehen zergaldian kenkari-ehunekoa zenbatetsi beharko da. Egiaztatzen bada kenkaria lehen aldiz aplikatzen den ekitaldian aitortutakoa baino handiagoa edo txikiagoa dela, kenkaria aplikatu den azken ekitaldian erregularizatu beharko da behin betiko kenkari-ehuneko egokia aplikatuz.

Kenkariaren muga

Kenkariaren zenbatekoak, ikus-entzunezko lan bakoitzeko zergadunak jasotako beste laguntzekin batera, ezin izango du gainditu ekoizpenaren aurrekontu globalaren % 50. Salbuespena: Europar Batasuneko estatu batek baino gehiagok finantzatu eta Europar Batasuneko estatu bateko baino gehiagoko ekoizleek parte hartzen duten mugaz gaindiko ekoizpena bada, ekoizpenaren aurrekontu globalaren % 60 izango da kenkariaren muga.

Kenkaria ekoizle exekutiboak aplikatzen duenean, aurreko paragrafoan aipatutako ehunekoak zergadunak jasandako gastuei soilik aplikatuko zaizkie.

Muga ez da aplikatuko zailtzat jotzen diren ikus-entzunezko lanen kasuan, ez eta Ekonomia Lankidetza eta Garapenerako Antolakundearen Garapenean Laguntzeko Batzordearen zerrendako herrialdeek parte hartzen duten koprodukzioen kasuan ere.

Ikus-entzunezko lan bat zailtzat hartuko da honako kasu hauetan:

a) Film laburrak.

b) Zuzendari baten lehen edo bigarren lana diren filmak.

c) Jatorrizko bertsio bakarra euskarazkoa duten lanak.

d) Aurrekontu txikiko obrak, hau da, 1.000.000 eurotik beherako ekoizpen-kostua dutenak.

e) Gaiagatik edo ekoizpenari datxezkion beste arrazoi batzuengatik merkatuan sartzeko zailtasunak dituzten obrak.

   Zergadunak frogatu beharko du lanak merkaturatzeko eragozpenak dituela. Lana zailtzat jotzeko eskatu beharko dio Zerga Administrazioari kenkaria aplikatzeko eskubidea egiaztatzen duen lehen zergaldia amaitu baino lehen. 3/2023 Jarraibideak, 2.4 puntuan, adibide gisa ezartzen ditu emakumeek zuzendutako lanak, eta xedatzen du ez dela beharrezkoa izango lehen aipatutako eskabidea aurkeztea zailtzat jotzeko.

Kenkaria aplikatzeko epealdia

a) Kenkari guztia sortzen den ekitaldian aplikatu ahal bada: ekitaldian bertan.

b) Kenkari guztia sortzen den ekitaldian aplikatu ezin bada, kuota osoa nahikoa ez delako: ekitaldian bertan eta hurrengo hogeita hamar urteetan eta ondokoetan amaitzen diren zergaldietako likidazioetan.

Bateraezintasunak

Gastu edo inbertsio batengatik ezin izango du kenkaria aplikatu pertsona edo entitate batek baino gehiagok, eta pertsona batek ezin izango du aplikatu kenkari bat baino gehiago.

Kenkaria ezin izango da bateratu inbertsio edo gastu berekin lotutako beste zerga-onura batzuekin, kasu hauetan izan ezik:

a) Amortizazio-askatasuna.

b) Amortizazio azkarra.

c) Baterako amortizazioa.

B.2) Arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunengatik aplika daitekeen kenkaria

Kontzeptu aplikagarriak

Arte eszeniko eta musikalen zuzeneko ikuskizunen ekoizpenetan eta emanaldietan egindako gastuak.

Baldintzak

Kenkari hau aplikatzeko honako baldintza hauek bete behar dira:

a) Arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunaren sustatzaileari edo antolatzaileari Bizkaiko araudia aplikatu behar zaio.

b) Ikuskizuna egin dela eta kulturala izan dela frogatzen duen ziurtagiria lortu behar du.

c) Kenkaria baliatzeko eskubidea sortzen den ekitaldian, jarduera horiek eginez lortutako etekinetatik, zergadunak gutxienez %50 erabili behar du apartatu honetan xedatutako kenkaria aplikatzeko eskubidea ematen duten jarduerak egiteko. Azken betebehar hori betetzeko epealdia aipatutako onurak lortzen diren ekitaldiaren hasieratik ekitaldi hori itxi ondoko 4 urteetara bitartekoa izango da.

Noiz sortzen den kenkaria aplikatzeko eskubidea

Gastua egiten den ekitaldian.

Kenkariaren oinarria

Kenkariaren oinarrian zuzeneko kostu artistikoak, teknikoak eta sustapenekoak sartuko dira.

Kenkariaren oinarritik kenkarirako eskubidea sortzen duten inbertsioak edo gastuak finantzatzeko jasotako dirulaguntzen zenbatekoa kenduko da.

Kenkariaren ehunekoa

Kuota osoaren %30, edo %40, ikuskizuna euskaraz bada.

Kenkariaren muga

Zergaldi bakoitzean sortutako kenkariak ezin izango du 1.000.000 euroko zenbatekoa gainditu zergadun bakoitzeko. Kenkariaren zenbatekoak, zergadunak jasotako dirulaguntzekin batera, ezingo du gastu horien % 80 gainditu.

Kenkaria aplikatzeko epealdia

a) Kenkari guztia sortzen den ekitaldian aplikatu ahal bada: ekitaldian bertan.

b) Kenkari guztia sortzen den ekitaldian aplikatu ezin bada, kuota osoa nahikoa ez delako: ekitaldian bertan eta hurrengo hogeita hamar urteetan eta ondokoetan amaitzen diren zergaldietako likidazioetan.

Bateraezintasunak

Gastu edo inbertsio batengatik ezin izango du kenkaria aplikatu pertsona edo entitate batek baino gehiagok, eta pertsona batek ezin izango du aplikatu kenkari bat baino gehiago.

Kenkaria ezin izango da bateratu inbertsio edo gastu berekin lotutako beste zerga-onura batzuekin, kasu hauetan izan ezik:

a) Amortizazio-askatasuna.

b) Amortizazio azkarra.

c) Baterako amortizazioa.

B.3) Liburuak argitaratzeagatik aplika daitekeen kenkaria

Kontzeptu aplikagarriak

Liburuak argitaratzeko egiten diren inbertsioak.

Baldintzak

Industria-ekoizpen seriatuaren aurretik euskarri fisikoa egiteko aukera egon behar da.

Noiz sortzen den kenkaria aplikatzeko eskubidea

Inbertsioa egiten den ekitaldian.

Kenkariaren oinarria

Inbertsioaren zenbatekoa, jasotako dirulaguntzen zenbatekoa kenduta.

Kenkariaren ehunekoa

Kuota osoaren %10.

Kuota osoaren %15, aurreko zergaldian euskaraz argitaratutako eta euskaratik itzulitako liburu edo aleak argitaratutako guztien %50 direnean, gutxienez.

Kenkaria aplikatzeko epealdia

a) Kenkari guztia sortzen den ekitaldian aplikatu ahal bada: ekitaldian bertan.

b) Kenkari guztia sortzen den ekitaldian aplikatu ezin bada, kuota osoa nahikoa ez delako: ekitaldian bertan eta hurrengo hogeita hamar urteetan eta ondokoetan amaitzen diren zergaldietako likidazioetan.

Bateraezintasunak

Gastu edo inbertsio batengatik ezin izango du kenkaria aplikatu pertsona edo entitate batek baino gehiagok, eta pertsona batek ezin izango du aplikatu kenkari bat baino gehiago.

Kenkaria ezin izango da bateratu inbertsio edo gastu berekin lotutako beste zerga-onura batzuekin, kasu hauetan izan ezik:

a) Amortizazio-askatasuna.

b) Amortizazio azkarra.

c) Baterako amortizazioa.

2.4.6.5. Kenkariak aplikatzeko hurrenkera

Kenkariak hurrenkera honetan aplikatu behar dira:

%25eko eta %35eko mugak eragindako kenkarien baturak ezin izango du gainditu kuota osoaren %35, betiere kuota hori bat datorrenean ekonomia-jardueren etekinez osatzen den zerga-oinarri orokorreko kuota zatiarekin.

%70eko muga, %25eko eta %35eko kenkari-mugak aplikatu ondoren ateratzen den kuota osoaren gaindikinari aplikatuko zaio.

%50eko muga aurreko paragrafoetako kenkari-mugak aplikatu ondoren ateratzen den kuota oso horren gaindikinari aplikatuko zaio.

Muga horiek Batuz kenkaria (kapitulu honetako 2.4.4 puntuan azaldu da) aplikatu ondoren aplikatuko zaizkio kuotari.

Muga duten kenkariak: kuota osoaren %25

2.4.6.1. A1) Kenkaria ikerketa- eta garapen-proiektuetan parte hartzeagatik	
Kontzeptua	Funtsen ekarpena ikerketan eta garapenean egindako inbertsioen kostuak eta gastuak finantzatzeko (oinarrizko ikerketa, ikerketa aplikatua, garapen esperimentala, software aurreratua)
Oinarria	Garatzailearen egoitzan kalkulatutako kenkaria*emandako funtsak (% 1,20ko mugarekin)

2.4.6.1. A2) Kenkaria berrikuntza teknologikoko proiektuetan parte hartzeagatik	
Kontzeptua	Funtsen ekarpena honako hauetan egindako inbertsioen kostuak eta gastuak finantzatzeko: 1. Unibertsitateei, ikerketako organismo publikoei edo teknologia-zentroei eta teknologia-berrikuntzan laguntzeko zentroei eta euskal teknologia-sareko kide diren entitateei enkargatzen zaizkien proiektuak. 2. Software-ingeniaritza; diseinu industriala, eta produktu berriaren edo negozio-prozesuaren ingeniaritza eta diseinua. 3. Teknologia aurreratua eskuratzea patente, lizentzia, know how eta diseinuen bidez. 4. Berrikuntzaren kudeaketaren inguruko arauak betetzearen ziurtagiria lortzea: ISO 56002, UNE 166000 edo antzekoren bat.
Oinarria	Garatzailearen egoitzan kalkulatutako kenkaria*emandako funtsak (%1,20ko mugarekin)

2.4.6.1. B) Zenkaria ikus-entzunezko lanen eta arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen eta liburuen argitalpenaren finantzaketan parte hartzeagatik	
Ikus-entzunezko lanen produkzioetan egindako inbertsio eta gastuen finantzaketan parte hartzea	
Kontzeptua	Honako hauek finantzatzeko funtsen ekarpena: zinemako film luze eta film laburren eta ikus-entzunezko beste lan batzuen produkzioetan egindako inbertsioak eta gastuak, baita ikus-entzunezko sailetan egindakoak ere (fikziozkoak, animaziokoak edo dokumentalak)
Oinarria	Lana egiten duenaren egoitzan kalkulatutako kenkaria*emandako funtsak (% 1,20ko mugarekin)
Kenkaria arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen finantzaketan parte hartzeagatik	
Kontzeptua	Funtsen ekarpena arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen produkzioan eta emanaldian egindako gastuak finantzatzeko
Oinarria	Ikuskizuna egiten duenaren egoitzan kalkulatutako kenkaria*emandako funtsak (% 1,20ko mugarekin)
Kenkaria liburuen argitalpenaren finantzaketan parte hartzeagatik	
Kontzeptua	Liburuen argitalpenean egindako inbertsioak finantzatzeko funtsen ekarpena, baldin eta inbertsio horiek serie moduko ekoizpen industrialaren aurretik euskarri fisikoa egiteko modua eskaintzen badute
Oinarria	Liburua argitaratzen duenaren egoitzan kalkulatutako kenkaria*emandako funtsak (% 1,20ko mugarekin)

Muga duten kenkariak: kuota osoaren %35

2.4.6.1. A) Aktibo ez-korronte berrietan egindako inbertsioengatik aplika daitekeen kenkaria	
Kontzeptua	Inbertsioak: 1. Honako aktibo ez-korronte hauetan (lurrak ez besteetan, jarduera ekonomikorako direnetan) egiten direnak: a) Ibilgetu materialeko edo higiezinetako inbertsioetako aktibo ez-korronte berriak eskuratzeko ordaintzen diren kopuruak. b) Pabilioi industrial birgaituak eskualdatzeko asmoarekin eskuratzeko, pabilioi industrialak birgaitzeko asmoarekin eskuratzeko edo aktiboan dagoeneko badauden pabilioi industrialak birgaitzeko inbertitzen diren kopuruak. c) Aplikazio informatikoak direla-eta aktibo ez-material berrietan egiten diren inbertsioak. d) Enpresa emakidadunak emakida-erabakiarekin lotutako zerbitzu publiko bat emateko azpiegiturak eraikitzeko edo eskuratzeko egiten dituen inbertsioak. 2. Aurreko 1. puntuan ezartzen diren baldintzak betetzen ez dituzten aktibo ez-korronteak, honako kasu hauetan: a) Aktibo ez-korronteko elementuetan egiten diren inbertsioak, hobekuntza moduan agertzen badira kontabilitatean. b) Errentamendu operatiboetan, errentariak errentatutako eta lagatako elementuan egiten dituen inbertsioak.
Oinarria	Inbertsioak – [dirulaguntzak x (100 - karga-tasa)]
Tasa	1. % 10 2. % 5

2.4.6.1. C) Enplegua sortzeagatik aplika daitekeen kenkaria	
Kontzeptua	1. Ekitaldian lan-kontratu finkoarekin kontratatutako pertsonak, hain zuzen ere kontratazio-egunean indarrean egon den LGSa baino %70 handiagoa den soldata daukatenak. 2. Lan-merkatuan sartzeko zailtasun berezia duten kolektiboetako batean dauden pertsonak, batez ere 30 urtetik beherakoak eta 45 urtetik gorakoak, lan-kontratu finkoarekin kontratatzea, hain zuzen ere kontratazio-egunean indarrean egon den LGSa baino %70 handiagoa den soldatarekin.
Oinarria	Urteko soldata gordina
Tasa	1. % 25 2. % 50
Muga	1. LGSaren % 50 2. LGS

2.4.6.1. E) Zilarrezko ekonomiaren eta zaintzaren ekonomiaren eremuan egiten diren lanbide-prestakuntzako gastuengatik aplika daitekeen kenkaria	
Kontzeptua	Honako arlo hauetan lanbide-prestakuntzako jarduerak egitea: • zilarrezko ekonomia (adinekoen sektorea) • zaintzaren ekonomia (beharrizan fisikoen, psikologikoen eta emozionalen arreta)
Oinarria	Ekitaldian egindako gastuak
Tasa	% 10 +% 15 gehiago aurreko bi urteetan egindako gastuen batez bestekoaren gaineko zergaldiko gastuengatik

Muga duten kenkariak: kuota osoaren %70

2.4.6.2. A) Ikerketa eta garapeneko jarduerengatik aplika daitekeen kenkaria	
Kontzeptua	Ikerketan eta garapenean egindako inbertsioak eta gastuak (oinarrizko ikerketa, ikerketa aplikatua, garapen esperimentala, software aurreratua)
Oinarria	Inbertsioak eta gastuak - dirulaguntzak
Tasa	1. Gastuak: % 30 - Aurreko bi urteetako gastuen batez bestekoa, gehienez % 30. Aurreko bi urteetako batez bestekoaren gainetik ekitaldian gastatu dena: % 50. - % 20ko kenkari gehigarria honako gastu hauengatik: a) Ikerketa eta garapeneko jardueretarako bakarrik atxikitako ikertzaile kualifikatuen gastuak. b) Unibertsitateekin, ikerketa-erakunde publikoekin, teknologia-zentroekin eta teknologia-berrikuntzari laguntzeko zentroekin kontratatutako proiektuen gastuak. 2. Inbertsioak: % 10 - Ikerketako eta garapeneko jardueretarako ibilgetu material eta ukiezineko elementuetan egindako inbertsioak (higiezinetan eta lursailetan egindakoak ez beste guztiak).

2.4.6.2.B) Berrikuntza teknologikoaren arloko jarduerengatik aplika daitekeen kenkaria	
Kontzeptua	Honako hauetan egiten diren inbertsioak eta gastuak: 1. Unibertsitateekin, ikerketa-erakunde publikoekin, teknologia-zentroekin eta teknologia-berrikuntzari laguntzeko zentroekin kontratatutako proiektuak. 2. Software ingeniaritza, diseinu industriala, eta produktu berriaren edo negozio prozesuaren ingeniaritza eta diseinua. 3. Teknologia aurreratua eskuratzea (patenteak, lizentziak, "know how" eta diseinuak. 4. Berrikuntzaren kudeaketaren inguruko arauak betetzen direlako ziurtagiria (ISO 56002, UNE 166000 edo antzekoren bat).
Oinarria	Inbertsioak eta gastuak – [dirulaguntzak x (100 - karga-tasa)]
Tasa	1 eta 4 % 20 2 eta 3 % 15

Muga duten kenkariak: kuota osoaren %50

2.4.6.3. A) Garapen jasangarria, ingurumenaren kontserbazioa eta hobekuntza eta energia-iturrien aprobetxamendu eraginkorragoa bultzatzen duten proiektuei lotutako inbertsioengatik eta gastuengatik aplikatu ahal den kenkaria	
Kontzeptua	Honako hauetan egiten diren inbertsioak eta gastuak: 1. Teknologia Garbien Euskal Zerrenda onartzen duen Eusko Jaurlaritzako Ingurumen eta Lurralde Politikako sailburuaren aginduan zehazten diren ekipo osoetan egiten diren inbertsioak. 2. Euskal Herriko erakunde ofizialek onetsitako proiektuak burutzeko asmoarekin ekitaldian zehar ibilgetu materialeko aktibo berrietan egindako inbertsioak eta kutsatutako lurrak garbitzeko egindako gastuak. 3. Ibilgetu materialeko aktibo berrietan egindako inbertsioak, honako helburu hauetako bat daukaten proiektuak burutzeko behar direnak: • Hondakinak minimizatzea, berrerabiltzea eta balorizatzea. • Mugikortasun eta garraio iraunkorrak. • Naturguneetako ingurumena leheneratzea, konpentsazio neurriak edo bestelako borondatezko ekintzak gauzatzearen ondorioz. • Uraren kontsumoa minimizatzea eta ura araztea. • Energia berriztagarriak erabiltzea eta energia-efizientzia.
Oinarria	Inbertsioak eta gastuak – [dirulaguntzak x (100 - karga-tasa)]
Tasa	1. % 30 2. % 15 3. % 15

2.4.6.3. B) Kultura sustatzeko pizgarriak		
Ikus-entzunezko lanen produkzioetako inbertsioak eta gastuak		
Kontzeptua	Zinemako film luze eta film laburren eta ikus-entzunezko beste lan batzuen ekoizpenetan egindako inbertsioak eta gastuak, baita ikus-entzunezko telesailetan egindakoak ere (fikziozkoak, animaziokoak edo dokumentalak)	
Oinarria	Ekoizpenaren kostua + kopiak egiteko gastuak + publizitatearen eta sustapenaren gastuak – dirulaguntzak	
Tasak	% 60	Zergadunaren zerga-egoitza dagoen lurralde historikoan egindako inbertsioen eta gastuen zenbatekoa guztirako zenbatekoaren % 50 baino gehiago
	% 50	Zergadunaren zerga-egoitza dagoen lurralde historikoan egindako inbertsioen eta gastuen zenbatekoa guztirako zenbatekoaren % 35 baino gehiago eta % 50 edo gutxiago
	% 40	Zergadunaren zerga-egoitza dagoen lurralde historikoan egindako inbertsioen eta gastuen zenbatekoa guztirako zenbatekoaren % 20 baino gehiago eta < % 35 baino gutxiago
	% 35	Gainerako kasuak
	Euskarazko ekoizpenetan, tasa guztiak % 10 gehituko dira.	
Muga	Zergadunak ikus-entzunezko lan bakoitzagatik jasotzen duen kenkariaren zenbatekoa, gainerako laguntzekin batera, ezin da izan ekoizpenaren guztirako aurrekontuaren % 50 baino gehiago. Muga % 60koa izango da Europar Batasuneko estatu batek baino gehiagok finantzatutako mugaz haraindiko ekoizpena denean eta Europar Batasuneko estatu bat baino gehiagoko ekoizleek parte hartzen dutenean.	
Arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunengatik aplika daitekeen kenkaria		
Kontzeptua	Arte eszeniko eta musikalen zuzeneko ikuskizunen ekoizpenetan eta emanaldietan egindako gastuak	
Oinarria	Zuzeneko kostu artistikoak, teknikoak eta promozionalak – dirulaguntzak	
Tasak	% 40	Euskarazko ikuskizuna
	% 30	Gainerako kasuak
Muga	Zergaldi bakoitzean sortutako kenkaria ezin da izan 1.000.000 eurotik gorakoa zergadun bakoitzeko. Kenkariaren zenbatekoa, zergadunak jasotako dirulaguntzekin batera, ezin da izan gastuen % 80 baino gehiago.	
Liburuak argitaratzeagatik aplika daitekeen kenkaria		
Kontzeptua	Liburuak argitaratzeko inbertsioak, industria-ekoizpen seriatuaren aurretik euskarri fisikoa egitea ahalbidetzen dutenak	
Oinarria	Inbertsioa – dirulaguntzak	
Tasa	% 10	Oro har.
	% 15	Aurreko zergaldian euskaraz argitaratutako eta euskaratik itzulitako liburu edo aleak argitaratutako guztien %50 direnean, gutxienez.

2.5. KENKARIAK EMARIENGATIK

Zergadunek aukera izango dute martxoaren 20ko 4/2019 Foru Arauan (irabazteko asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga-pizgarrien zerga-araubideari buruzkoan) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergarako ezarritako kenkariak aplikatzeko.

Foru-arau horren «Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kuotaren kenkaria» 22. artikuluan, ezartzen da kuota osoaren kenkari bat egiteko eskubidea dagoela, hain zuzen, kenkariaren oinarriaren %30.

«Lehentasunezko jarduerak direla-eta mezenasgoari emandako onura fiskalak» 42. artikuluan, ezartzen da zergadunek eskubidea egongo dela kuota osotik kentzeko lehentasunezkotzat jotako jardueretara bideratutako kopuruen %45.

Artikulu bi horietan aipatutako kenkariaren oinarriak ezin izango du gainditu Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zerga-oinarriaren %35; horretarako, Zerga-oinarriaren zenbatekoa zerga-oinarri orokorraren eta aurrezkiaren oinarri orokorraren batura izango da.

Muga hori gainditzeagatik kendu ez diren zenbatekoak ondoz ondoko hurrengo bost urteetan amaitzen diren zergaldietako aitorpenetan aplikatu ahal izango dira, muga bera errespetatuz.

Hemen xedatutakoa aplikatzea aitorpena aurkeztean egin behar den aukera bat da. Zergaldi baterako egindako aukera aldatu ahal izango da borondatezko aitorpen-epea amaitu ondoren, betiere zerga-administrazioak aldez aurretik errekerimendurik egin ez badu.

2.5.1. EMARIEN, DOHAINTZEN ETA EKARPENEN ONDORIOZKO KENKARIA

Zergadunek ondoko entitateei egiten dizkieten emarien, dohaintzen eta ekarpenen oinarriaren %30 ken dezakete kuota osotik:

a) Irabazteko asmorik gabeko erakundeak, 4/2019 Foru Arauaren II. tituluan ezarritako zerga araubidea aplikatzen zaienak. Baldin eta baldintza jakin batzuk betetzen badituzte, honako hauek:

   - Herri-onurakotzat jotako fundazioak eta elkarteak, Espainiako lurraldean egoiliar direnak, baita horien federazioak eta elkarteak ere.
   - Espainiako lurraldean egoiliar ez diren erakundeak, lurralde horretan establezimendu iraunkor baten bidez jarduten dutenean eta aurreko puntuan aipatutako erakundeetako baten antzeko forma juridikoa dutenean.

     Kanpo geratuko dira Jurisdikzio ez-kooperatibotzat jotzen den herrialde edo lurralde batean egoiliar diren erakundeak, salbuespen honekin: Europar Batasuneko estatu kide bat izatea, eta, gainera, egiaztatzea erakundeak arrazoi ekonomiko baliozkoak dituela eratzeko eta jarduteko.
   - Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko estatu kide batean egoliar diren erakundeak, Espainiak estatu horrekin zergei buruzko benetako informazio-trukea duenean Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arauaren hogeita laugarren xedapen gehigarriaren 3. zenbakian ezarritakoaren

arabera, baldin eta Espainiako lurraldean establezimendu iraunkorrik gabe jarduten badute eta aurreko puntuan aipatutako erakundetako baten antzeko forma juridikoa badute.

Irabazi-asmorik gabeko erakundeak, 4/2019 Foru Arauaren 4. eta 5. artikuluetan ezarritako baldintzak beteta, arau hauek aplikatu behar zaizkienak: 10/1996 Foru Legea, uztailaren 2koa, Nafarroako Foru Komunitateko fundazioen eta babes ihardueren tributu araubidea erregulatzen duena; 3/2004 Foru Araua, apirilaren 7koa, Gipuzkoako Lurralde Historikoko irabazi asmorik gabeko entitateen zerga erregimenari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarriei buruzkoa; 16/2004 Foru Araua, uztailaren 12koa, Arabako Lurralde Historikoko irabazteko xederik gabeko erakundeen eta mezenasgorako zerga pizgarrien zerga araubideari buruzkoa, eta 49/2002 Legea, abenduaren 23koa, Espainiako irabazteko asmorik gabeko erakundeen eta mezenasgorako zerga pizgarrien zerga araubideari buruzkoa, edo arau horiek ordezten dituztenak.

b) Bizkaiko Foru Aldundia, beste foru aldundiak, Estatua, autonomia erkidegoak, toki erakundeak, eta Estatuaren erakunde autonomoak eta aurrean aipatutako administrazioen antzeko erakunde autonomoak.

c) Unibertsitateak eta haiei atxikitako zentroak.

d) Instituto Cervantes eta Institut Ramon Llull erakundeak eta berezko hizkuntza duten autonomia erkidegoetan haien antzeko xedeak dituzten erakundeak.

e) Euskaltzaindia, Instituto de España erakundea eta hari atxikitako errege akademiak, eta berezko hizkuntza ofiziala duten autonomia erkidegoetan Euskaltzaindiaren antzeko helburuak dituzten erakundeak.

f) Eusko Ikaskuntza-Sociedad de Estudios Vascos, Euskal Herriaren Adiskideen Elkartea-Real Sociedad Bascongada de Amigos del País eta Labayru Institutua.

g) Bilboko Merkataritza, Industria, Zerbitzu eta Nabigazioko Ganbera, Merkataritza, Industria, Zerbitzu eta Nabigazioko Ganbera Ofizialen 2014ko apirilaren 1eko 4/2014 Oinarrizko Legeko 19.1.c) artikuluan aipatzen diren ekarpenei dagokienez.

h) Espainako Komite Olinpikoa eta Espainako Komite Paralinpikoa.

i) Espainiako Gurutze Gorria eta Estatuko Itsuen Erakundea.

j) Euskal administrazio publikoen mendeko ikerketa-erakunde publikoak.

k) Eliza Katolikoaren eta Estatu espainiarrarekin lankidetzako akordioa edo hitzarmena sinatu duten eliza, konfesio eta komunitate erlijiosoen fundazioak.

l) Estatu espainiarraren eta Egoitza Santuaren arteko Gai Ekonomikoei buruzko 1979ko urtarrilaren 3ko Akordioko IV. eta V. artikuluetan adierazitako elkarteak eta erakundeak, eta Estatu espainiarrak beste eliza, konfesio eta komunitate erlijiosoen arteko lankidetza-akordioetan adierazitakoak.

m) Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko beste estatu kide batzuetan irabazteko asmorik gabe gizarte- edo laguntza-lanetan ari diren erakundeak, baldin eta aurreko b) eta i) letretan azaldu diren erakundeen antzeko helburuak badituzte.

Emari, dohaintza eta ekarpen kengarriak

Kenkariak egiteko eskubidea emango dute ondoren aipatzen diren emari, dohaintza eta ekarpen ezeztaezin, puru eta soilek, aldi baterako doako lagapenek, betiere aurreko atalean aipatutako erakundeen alde egiten badira:

a) Diru, ondasun edo eskubideen dohaintzak eta emariak.

b) Elkarteen afiliazio-kuotak, prestazio bat jasotzeko eskubidea ematen ez dutenak.

c) Ondasun, eskubide edo baloreen gainean kontraprestaziorik gabe eratutako gozamen-eskubide erreala.

d) Euskal Kultura Ondarearen Erregistroan babes bereziko eta babes ertaineko ondasun gisa inskribatuta dauden ondasunen emariak edo dohaintzak, Euskal Kultura Ondareari buruzko maiatzaren 9ko 6/2019 Legeak aipatzen dituenak, Espainiako Ondare Historikoaren barruko ondasunen emariak edo dohaintzak eta autonomia erkidegoek aitortutako edo inskribaturiko kultura-ondasunen emariak edo dohaintzak ere bai, euren arauetan ezarritakoaren arabera.

e) Besteak beste museoei lotutako jarduerak egiteko eta ondare historiko artistikoa sustatzeko nahiz hedatzeko ekimenak egiten dituzten erakundeen aldeko kultur ondasunen (kalitate handikoak) emariak, dohaintzak edo aldi baterako doako lagapenak. Bizkaiko Foru Aldundiko Euskara eta Kultura Sailak aztertuko ditu. Aldi baterako doako lagapenak ezin dira izan 25 urte baino gehiagorako.

f) Ondasun higigarri edo higiezin baten erabilera aldi jakin baterako lagatzea, kontraprestaziorik gabe.

Dohaintza Kode Zibilean ezarritako kasuetako batean ezeztatzen bada, dohaintza-emaileak aplikatutako kenkarien kuotak ordaindu behar ditu ezeztapena gertatzen den zergaldian, eta bidezko berandutze-korrituak ere bai.

Emariek, dohaintzek edo ekarpenek ez dute beren izaera galduko, nahiz eta halakoak egiten dituen pertsonaren edo erakundearen aldeko konpentsazio sinbolikoa edo erreputazional bat egin, betiere haien xede nagusia halakoen publizitatea edo propaganda ez bada.

Emarien, dohaintzen eta ekarpenen ondoriozko kenkarien oinarria

Aurreko atalean aipatutako erakundeen alde egindako emarien, dohaintzen eta ekarpenen ondoriozko kenkariaren oinarria hau izango da:

a) Diruzko emari eta dohaintzetan, haien zenbatekoa.

b) Ondasun edo eskubideen emari zein dohaintzena, eskualdaketa gertatzen denean duten kontabilitate-balioa edo, bestela, Ondarearen gaineko Zergaren arauetan ezartzen denaren arabera zehaztutako balioa.

c) Ondasun higiezinen gaineko gozamen-eskubide erreal baten eraketan, gozamena indarrean dagoen zergaldi bakoitzean higiezinaren balioari (Ondarearen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan balio hori kalkulatzeko ezarritako erregelen arabera kalkulatuta) zerga-oinarriaren %4a aplikatzearen ondoriozko urteroko zenbatekoa. Zergaldi bakoitzari dagokion egun kopurua proportzionalki zehaztuko da.

d) Baloreen gozamenerako eskubide erreala eratzen denean, gozamendunak gozamenak dirauen zergaldi bakoitzean jasotako dibidenduen edo korrituen urteko zenbatekoa.

e) Beste ondasun eta eskubide batzuen gozamenerako eskubide erreala eratzen denean, ekitaldi bakoitzeko diruaren legezko korritu-tasa ondasunak edo eskubideak gozamena eratzean duen balioari aplikatzearen emaitzako urteko zenbatekoa (balio hori Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergari buruzko arauak aplikatutako zehaztuko da).

f) Euskal Herriko Kultur Ondarearen barruko ondasunen emari zein dohaintzena, Eusko Jaurlaritzak egindako balorazioa; Espainiako Ondare Historikoaren barruko ondasunen emari zein dohaintzena, Kalifikazio, Balorazio eta Esportazio Batzordeak egindako balorazioa; autonomia erkidegoetako ondare historikoetako ondasunen emari zein dohaintzena, organo eskudunek egindako balorazioa.

   Aurrean aipatutako organoek balorazioa eman ezean, Bizkaiko Foru Aldundiko Euskara eta Kultura Sailak egingo du.

g) Kalitate ziurreko obren emari zein dohaintzena, Bizkaiko Foru Aldundiko Euskara eta Kultura Sailak egindako balorazioa. Horrez gainera, aldi baterako doan lagatzen diren ondasunak ere baloratuko ditu eta horrelakotan kenkariaren oinarria kalkulatzeko %2 aplikatuko da urtebeteko aldi bakoitzeko.

h) Ondasun higigarri edo higiezin baten erabileraren lagapenean, lagatzaileak lagapen-aldian ondasun horiekin lotuta jasandako gastuen zenbatekoa sartuko da kenkariaren oinarrian, baldin eta gastuok ikuspuntu fiskaletik kengarritzat hartzekoak badira, lagapena kostu bidezkoa izan bada, eta tributuez eta besteren kapitalen interesez eta gainerako finantzaketa-gastuez bestelakoak badira, eta behar bezala kontabilizatuta badaude lagatzailea kontabilitatea egitera behartuta dagoenean Merkataritza Kodearen edo lege baliokideen arabera.

Aurreko letretan xedatzen denarekin bat etorriz kalkulatzen den balioaren muga gehienez eskualdatzen den ondasun edo eskubideak eskualdatzen den unean merkatuan daukan balio arrunta izango da.

2.5.2. LEHENTASUNEZKO JARDUERETAKO MEZENASGOA DELA-ETA KENKARIA EGITEA

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunek eskubidea izango dute kuota osotik kentzeko lehentasunezkotzat jotako jardueretara bideratutako kopuruen %45.

Kenkariak aplikatzeko ekitaldia lehentasunezko jarduerak egiten diren urteari dagokiona izango da.

Lehentasunezko jardueretako mezenasgoa dela-eta atal honetan jasotako kenkaria bateraezina izango da aurreko atalean jasotako kenkariarekin.

Kenkaria aplikatu ahal izateko, beharrezkoa izango da lehentasuneko jardueretarako emari, dohaintza, eta ekarpenak benetan egin direla justifikatzea.

Mezenasgoaren lehentasunezko arloaren arabera zehaztuko dira lehentasunezko jarduerak.

MEZENASGOAREN LEHENTASUNEZKO EREMUAK

Lehentasuneko jardueraren deklarazio-ondorioetarako, mezenasgoaren lehentasunezko arlotzat joko dira hauek:

A) Ondarearen eta kulturaren arloa.

B) Kultura-zabalkundearen arloa.

C) Euskararen sustapenaren arloa.

D) Kirolaren arloa.

E) Gazteriaren arloa.

F) Garapenerako lankidetzaren eta kultur aniztasunaren arloa.

G) Gizarte-inklusioaren arloa.

H) Hirugarren sektore sozialaren arloa.

I) Zahartzearen arloa.

J) Emakume eta gizonen berdintasunaren arloa.

A) Ondarearen eta kulturaren arloa

Ondarearen eta kulturaren arloan lehentasunezkotzat jotzen dira jarduera hauek:

- Euskal Herriko Meatzaritzaren Museoa.
- Bilbao Bizkaia Museoak, S.L.
- Eleiz Museoa. Bilbo.
- Guggenheim Bilbao Museoaren Fundazioa.
- Bilboko Itsasadarra Itsas Museoa Fundazioa.
- Bilboko Arte Eder Museoa Fundazioa.
- Gernikako Bakearen Museoa Fundazioa.
- Durangoko Arte eta Historia Museoa.
- Euskal Abertzaletasunaren Museoa (GOAZ Museoa).
- Aste Santuko Pasoen Museoa. Bilbo.
- Simón Bolivar Museoa.
- Medikuntza eta Zientzia Historiaren Euskal Museoa.
- Bizkaiko kultur ondarea, zibila zein erlijiosoa, birgaitzeko eta/edo zaharberritu-kontserbatzeko esku-hartzeak.
- Kultur ondarea hedatzeko proiektuak, BizkaiKOA enpresa-erakunde publiko foralaren bidez garatuak.
- «Transbordador de Vizcaya S.L.» sozietateak egindako esku-hartzeak eta jarduerak.
- Tenedora Museo de Arte Moderno y Contemporaneo de Bilbao, S.L.

- Hontza Museoa Fundazioa / Natur Zientzien Museoa.

Halaber, jardun-arlo horretan sartutako lehentasuneko jardueratzat jo ahal izango dira, erregelamenduz ezarritako prozeduraren bidez, Euskal Kultura Ondarearen maiatzaren 9ko 6/2019 Legean aipatutako babes bereziko Bizkaiko ondasun higiezinak kontserbatu, zaharberritu eta hobetzeko lanak, lehentasuneko jarduera deklaratzeko eskatuta. Aipatutako proiektua Euskara eta Kultura Saileko Kultura Ondarearen Zerbitzuaren bulegoetan aurkeztu behar da. Obrak egiteko esku-hartzeak, betiere, Bizkaiko Foru Aldundiko Euskara eta Kultura Sailaren baimena izan beharko du.

B) Kultura-zabalkundearen arloa

Kultura-zabalkundearen arloan lehentasunezkotzat jotzen dira jarduera hauek:

- Bilboko opera denboraldia, OLBEk (Operaren Lagunen Bilboko Elkartea) antolatzen duena.
- Bilbao Orkestra Sinfonikoaren (BOS) kontzertu-denboraldia.
- Bilboko Arriaga Antzokia KJE SAren arte eszenikoen denboraldia.
- Barakaldo Antzokiaren arte eszenikoen denboraldia.
- Serantes Kultur Aretoaren arte eszenikoen denboraldia.
- Basauriko Social Antzokiaren arte eszenikoen denboraldia.
- Serantes Kultur Aretoak antolatutako Santurtziko Nazioarteko Antzerki Jaialdia.
- Elai Alai Dantzari Taldearen Nazioarteko Folklore Jaialdia.
- Getxoko Kultur Etxearen Nazioarteko Folk Jaialdia.
- Elai Alai Fundazioaren Portugaleteko Folklore Azoka.
- Getxoko Kultur Etxearen Nazioarteko Jazz Jaialdia.
- Musika klasikoaren «Musika-Música» jaialdia. Bilbao 700 III Milenium Fundazioa.
- «Dantzaldia» nazioarteko dantza-jaialdia. La Fundición.
- Ikus-arteetako produkzioak. Consonni.
- Umore Azoka - Leioako Kaleko Artisten Azoka. Leioako Udala.
- Bilboko Koral Elkarteak antolatutako kontzertuen egitaraua.
- «Bilbo Arte»ren erakusketen programa.
- Getxophoto, Begihandi Kultur Taldeak antolatua.
- Umoredun Literatura eta Artearen Nazioarteko Astea. Asociación literaria la Risa de Bilbao - Bilboko Barrea literatur elkartea.
- ACT jaialdia, Arte Eszenikoen Sortzaile Berrien Nazioarteko Jaialdia. Barakaldoko Teatrako Elkartea.
- Pablo eta Juan de Otaolaren ikus-arteen bekak, Basauriko Udal Kultur Etxeak antolatuak.
- ZAWP («Zorrozaurre Art Word in Progress») programa.

- Bilboko Portua eta Itsasadarra Fundazioa-Fundación Puerto y Ria de Bilbao fundazioaren jarduerak.
- Bilboko Elkarte Filarmonikoaren kontzertu-denboraldia.
- Ziortzako Kontzertuak. Ziortzako Kontzertuak Kultur Elkartea.
- Azkuna Zentroaren urteko programa kulturala.
- FIG Bilbao. Urtekoa. Arthazik sustatua.
- Loraldia.
- Urdaibai Bird Center.
- Ekonomi Ituna sustatu eta aldezteko «Ad Concordiam» elkartea.
- Deusto Fundazioa.
- Basques 2.0 Fundazioa: a Laboratory for Thought and Inquiry.
- Deusto Campus Mundus 2015 proiektua.
- Euskampus proiektua.
- Agirre Lehendakaria Fundazioa.

Halaber, jarduera-arlo honetan sartutako lehentasunezko jardueratzat jo ahal izango dira beste batzuk, erregelamenduz ezarriko den prozeduraren bidez, baldintza hauek betetzen badituzte:

a) Gutxienez 20.000 euroko aurrekontua izatea. Muga hau ez da aplikatuko kasu hauetan: oso ikuskarriak ez direlako babesa lortzeko arazoak dituzten kultura-diziplina minoritarioen kasuan eta interes handiko jardueren kasuan.

b) Bizkaiko Foru Aldundiko Euskara eta Kultura Sailak jarduera egiteko baimena ematea, eta berariaz adieraztea lehentasunezkoa dela.

C) Euskararen sustapenaren arloa

Euskararen sustapenaren arloan lehentasunezkotzat jotzen dira jarduera hauek:

- Ibilaldia, Ibilaldia kultur elkarteak antolatua.
- Euskal Herriko Etnografi Atlasaren ingurukoak.
- Euskalkien atlasaren ingurukoak.
- Durangoko Azoka.
- Azkue Fundazioak arlo honetan antolatzen dituenak.
- Bilboko Euskararen Etxearen bitartez euskara zabaltzeko eta sustatzeko egindako proiektuak.
- Elhuyar Fundazioak sustatutako proiektuak: «Zientzien Azoka» eta «Bizilabe gazteentzako ikerketa zentroa».

Halaber, jarduera-arlo honetan sartutako lehentasunezko jardueratzat jo ahal izango dira beste batzuk, erregelamenduz ezarriko den prozeduraren bidez, baina ezinbestekoa da Bizkaiko Foru Aldundiko Euskara eta Kultura Sailak jarduera hori egiteko baimena ematea, eta berariaz adieraztea lehentasunezkoa dela.

D) Kirolaren arloa

Kirolaren arloan lehentasunezkotzat jotzen dira jarduera hauek:

- Bizkaia Bizkaialde fundazioa.
- Athletic Club Fundazioa.
- Bizkaiko Kirol Federakundeen Elkartea.
- Euskadiko Txirrindularitza Iraskundea.
- Baque Iraskundea.
- Euskal Kirol Federazioen Batasuna.
- Bilbao Basket Fundazioa.
- Euskal Pilotaren Munduko Kontseilua Fundazioa.
- Euskadi Kirola Fundazioa.
- Lagun Aro Fundazioa.
- Bizkaia Basket Fundazioa.
- Gela Pedagogikoa kultur eta kirol elkartea.

Halaber, jarduera-arlo honetan sartutako lehentasunezko jardueratzat jo ahal izango dira hauek, erregelamenduz ezarriko den prozeduraren bidez, honako kasu hauetan:

a) Bizkaiko Lurralde Historikoko herri administrazioek eskola kirolaren arloan antolatzen edo babesten dituzten jarduerak.

b) Bizkaiko Lurralde Historikoa eta bertako udalerriak ezagutarazten dituzten kirol-kluben jarduerak eta kirol-ekitaldiak edo -emanaldiak, betekizun hauek betetzen dituztenean:

   - Nazioartekoa izatea, estatuz gaindiko kirol-federazioen egutegi ofizialen barruan dagoelako edo federazio horiek kirol-interes berezia aintzatetsi diotelako.
   - Autonomia Erkidegoko edo Estatuko gizarte-komunikabideetan agertzea.
   - Aurrekontua 25.000 eurotik gorakoa izatea.

   Atal honetan ezarritakoa gorabehera, honako ekitaldi hauek ez dute bete behar b) letrako lehenengo gidoian ezartzen dena:

   • Xede nagusia kirolaren sustapena izanik bi mila kirolari baino gehiago biltzen dituztenak.

   • Jardueraren zati handiena egiten duten Bizkaiko kirol-klubek kirol ez-profesionalen Estatu mailako kirol-lehiaketa ofizialetako goreneko bi kategorietan parte hartzea.

c) Udalen edo Aldundiaren titulartasuneko kirol-instalazio berriak egitea eta haien kirol-instalazioak artatu, eraberritu edo egokitzeko obrak egitea.

d) Kirol-kluben elkarteen jarduerak, baldin eta horren ondorioz desagertu egiten badira elkartu edo batu diren taldeak.

e) Emakume kirolariak dituzten, emakume kirolariak izatea sustatzen duten eta jardueraren zati handiena Bizkaian egiten duten Bizkaiko klubek egiten dituzten jarduerak.

f) Kirolari desgaituak dituzten, kirolari desgaituak izatea sustatzen duten eta jardueraren zati handiena Bizkaian egiten duten Bizkaiko klubek egiten dituzten jarduerak.

g) Euskal Herriko kirol modalitateetako kirola egiten duten eta jardueraren zati handiena Bizkaian egiten duten Bizkaiko kirol-erakundeen jarduerak. Euskal Herriko kirol modalitatetzat jotzen dira arraunketa (tostako arraunketa), euskal pilota eta herri kirolak.

E) Gazteriaren arloa

Gazteriaren arloan lehentasunezkotzat jotzen dira jarduera hauek:

- Euskal Encounter jarduera, Euskaltel Fundazioak antolatua.
- Euskadiko Gazteriaren Kontseiluak (EGK) Bizkaiko Lurralde Historikoan antolatutako jarduerak.
- Bizkaiko Lurralde Historikoan onarpen ofiziala duten eta jardueraren zati handiena lurralde horretan egiten duten astialdiko hezitzaileen eskolek antolatutako astialdiko prestakuntza jarduerak.

Halaber, jarduera-arlo honetan sartutako lehentasunezko jardueratzat jo ahal izango dira beste batzuk, erregelamenduz ezarriko den prozeduraren bidez, baldintza hauek betetzen badituzte:

a) Irabazteko asmorik gabeko entitateek egitea, baldin eta Bizkaian egiten badute jarduerarik handiena, eta Bizkaiko Foru Aldundian haurren, nerabeen eta gazteen arloan eskumena duten unitateek edo horien beste edozein unitatek diruz lagundutako jarduerak garatzen edo egiten badituzte, eta diruz lagundutako jardueren edo proiektuen hartzaileak hurrengo b) letran aipatzen diren gazteak badira.

b) Zazpi eta hogeita bederatzi urte bitarteko gazteentzako izatea.

F) Garapenerako lankidetzaren eta kultur aniztasunaren arloa

Jarduera-arlo honetan sartutako lehentasunezko jardueratzat jo ahal izango dira, erregelamenduz ezarriko den prozeduraren bidez, baldintza hauek betetzen dituzten jarduerak:

a) Jardueraren zati handiena Bizkaian edo Bizkaitik garatzen duten irabazi-asmorik gabeko erakundeek egitea jarduerak, eta betekizun hauetako bat betetzea:
   - Likidatutako azken aurrekontua 200.000 eurotik gorakoa izatea edo guztira 200.000 eurotik gorako proiektuak kudeatzea.
   - Garapenerako Lankidetzaren III. Plan Zuzentzaileak lehentasunezkotzat jotako herrialdeetan eta sektoreetan egitea proiektuak, bereziki Afrikan.

b) Jarduerek betiere izatea Bizkaiko Foru Aldundiko Enplegua, Gizarte Inklusioa eta Berdintasuna Sustatzeko Sailak lehentasunezkotzat jotzeko emandako onarpena.

G) Gizarte-inklusioaren arloa

Jarduera-arlo honetan sartutako lehentasunezko jardueratzat jo ahal izango dira, erregelamenduz ezarriko den prozeduraren bidez, baldintza hauek betetzen dituzten jarduerak:

a) Jardueraren zati handiena garatzen duten irabazi-asmorik gabeko erakundeek egitea jarduerak, eta betekizun hauetako bat betetzea:
   - Bizkaiko Lurralde Historikoko Gizarte Zerbitzuen Foru Erregistroan izena emanda egotea.
   - Gizarte Inklusioa Sustatzeko Zuzendaritzaren lerro estrategikoekin bat datozen proiektuak egitea.

b) Jarduerek betiere izatea Bizkaiko Foru Aldundiko Enplegua, Gizarte Inklusioa eta Berdintasuna Sustatzeko Sailak lehentasunezkotzat jotzeko emandako onarpena.

H) Hirugarren sektore sozialaren arloa

Hirugarren sektore sozialaren arloan lehentasunezkotzat jotzen dira jarduera hauek:

- Lantegi Batuak Fundazioa.
- Fekoor, Gutxitasun Fisikoa edo/eta Organikoa duten Pertsonen Bizkaiko Federazio Koordinatzailea.
- Avifes, Gaixotasun mentala duten pertsonen eta haien senideen Bizkaiko elkartea.
- Gizardatz elkartea.

Halaber, jarduera-arlo honetan sartutako jarduerak lehentasunezkotzat jo ahal izango dira, erregelamenduz ezarritako prozeduraren bidez, baldintza hauek betetzen badituzte:

a) Bizkaiko Foru Aldundiaren Gizarte Zerbitzuen Foru Erregistroan inskribatuta egotea.

b) Erakunde sustatzaileek beren jarduera gehienak Bizkaian egitea edo beren jardueraren hartzaileak Bizkaian bizi diren pertsonak izatea.

c) Proiektuaren edo ekintzaren hartzaile gehienak egoera hauetako batean egotea, betiere egoera hori egiaztatu ahal bada:
   - Gizarte-bazterketako egoeran edo hala egoteko arriskuan egotea.
   - Babesik gabe edo hala egoteko arriskuan egotea.
   - Mendekotasun-egoeran hala egoteko arriskuan egotea.
   - %33ko edo hortik gorako desgaitasuna izatea.
   - Aurrekoen zaintzaileak, hartzaileak edo tutoreak izatea, haiekin lehen graduko odolkidetasun-loturarik gabekoak, edo adoptatzaileak izatea.

d) Bizkaiko Foru Aldundiko Gizarte Ekintza Sailak jarduera egiteko baimena ematea, eta berariaz adieraztea lehentasunezkoa dela.

Horrez gainera, jarduera-arlo honetan sartutako jarduerak lehentasunezkotzat jo ahal izango dira, erregelamenduz ezarritako prozeduraren bidez, baldintza hauek betetzen badituzte:

a) Nazioarte mailakoak izatea, gehien bat beste estatu batzuetatik datozen pertsonak elkartzen dituztelako.

b) 50.000 eurotik gorako aurrekontua izatea.

c) Bizkaiko Elkarrizketa Zibilerako Mahaia osatzen duten erakundeetako partaide izatea, gutxienez.

d) Bizkaiko Foru Aldundiko Gizarte Ekintza Sailak jarduera egiteko baimena ematea, eta berariaz adieraztea lehentasunezkoa dela.

I) Zahartzearen arloa

Zahartzearen arloaren barruan, lehentasunezkotzat jotzen dira jarduera hauek:

- Nagusiak Bizkaiko Jubilatu eta Pentsiodunen klub, etxe eta zentroen elkartea.
- Hartu-emanak elkartea.

Halaber, jarduera-arlo honetan sartutako jarduerak lehentasunezkotzat jo ahal izango dira, erregelamenduz ezarritako prozeduraren bidez, baldintza hauek betetzen badituzte:

a) Nazioarte mailakoak izatea, gehien bat beste estatu batzuetatik datozen pertsonak elkartzen dituztelako.

b) 50.000 eurotik gorako aurrekontua izatea.

c) Bizkaiko Foru Aldundiko Gizarte Ekintza Sailak jarduera egiteko baimena ematea, eta berariaz adieraztea lehentasunezkoa dela.

J) Emakume eta gizonen berdintasunaren arloa

Jarduera-arlo honetan sartutako jarduerak lehentasunezkotzat jo ahal izango dira, erregelamenduz ezarritako prozeduraren bidez, baldintza hauek betetzen badituzte:

a) Jardueraren zati handiena Bizkaian garatzen edo kudeatzen duten irabazi-asmorik gabeko erakundeek egitea jarduerak.

b) Erakundeen jarduerak bat etortzea Emakumeen eta Gizonen Berdintasunerako ekainaren 20ko 4/2018 foru arauaren lerro estrategikoekin.

c) Jarduerek betiere izatea Bizkaiko Foru Aldundiko Enplegua, Gizarte Inklusioa eta Berdintasuna Sustatzeko Sailak lehentasunezkotzat jotzeko emandako onarpena.

2.5.3. ALDERDI POLITIKOEN EKARPEN ETA EMARIENGATIK APLIKA DAITEKEEN KENKARIA

Alderdi politikoei egiten zaizkien emariei (ekainaren 4ko 8/2007 Lege Organikoa, 4. artikulua, 2. idatz-zatia) kapitulu honetako 2.5.1 idatz-zatian ezartzen den araubidea aplikatuko zaie.

Kenkari hau aplikatzen duenak ezin du aplikatu ekarpen edo emari beraiengatik Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauko 22. artikuluko b) letran arautzen den lanaren etekinen gastu kengarria, ez eta alderdi politikoei ordaindutako kuoten eta ekarpenen kenkaria ere (Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Araua, 93. artikulua, 2. idatz-zatia).

2.6. KENKARIA NAZIOARTEKO ZERGAPETZE BIKOITZAGATIK

Zergadunaren errenten artean atzerrian lortutako eta zergapetutako etekinak edo ondare irabaziak egonez gero, kopuru hauetatik txikiena ken daiteke:

a) Zerga hau edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zerga bezalako zerga bategatik, edo antzeko batengatik, atzerrian ondareko etekinei edo irabaziei aplikatutako kargengatik ordaindutako kopurua.

b) Atzerrian lortutako errentari batez besteko karga-tasa edo aurrezkiaren gaineko batez besteko tasa aplikatzearen emaitzako kopurua (kasuan kasukoa errenta integratu den likidazio-oinarriaren zatiaren arabera: orokorra edo aurrezkiarena).

Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibidearen 15.13.1 puntuak hau zehazten du: *"Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 92.1.a) artikuluan arautzen duen kalkulua egiteko kontuan eduki behar da zenbat ordaindu den atzerrian pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga edo ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga bezalako edo horren antzeko zerga batek etekinei edo ondare-irabaziei ezarritako kargatik (ez da onartuko salbuespenak, hobariak, pizgarriak eta halakoak direla eta ordaindu gabeko zergengatik kenkaria aplikatzea). Zenbateko hori ezin da izan kasu bakoitzean aplikatu beharreko zergapetze bikoitzaren kontrako hitzarmenean ezartzen dena baino gehiago.*

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 92.1 artikuluko b) letraz denaz bezainbatean, kasu bakoitzean aplikatzen den hitzarmenean ezartzen dena gorabehera, baldin eta zergadun batek herrialde batean alde batetik errenta positiboa lortzen badu eta beste batetik errenta negatiboa eta bi errentak elkarren artean konpentsagarriak badira, bien saldo garbia hartu behar da kontuan atzerrian lortutako errentaren zenbatekoa kalkulatzeko.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 9.17 artikuluan xedatutako salbuespena aplikagarria denean, Foru Arauaren 92.1 artikuluarekin alderatzeko honako hauei erreparatuko zaie: a) jasotako errenta guztien gainean atzerrian ordaindutakoari, hau da, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Dekretuak 9.17 artikuluan xedatutakoa aplikatzetik salbuetsia gelditzen den zenbatekoaren zerga-kopurua ez zaio kenduko; eta b) Bizkaian zergapetuko batez besteko tasa aplikatzearen emaitzari, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Dekretuaren 9.17 artikuluko salbuespena aplikatu ostean."

Zergadunaren errenten artean zerbitzuak atzerrian modu iraunkorrean ematetik eratorritako lan-etekinak badaude, orduan zergadunak nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko kenkari bat aplikatzea hauta dezake: aipaturiko lan-etekinei dagokien kuota osoaren % 50. Kenkari hori, dena dela, aurreko atalean araututakoaren ordezkoa izango da, harekin bateraezina baita.

% 50eko kenkari hori aplikatzeko, nahitaezkoa izango da zergadunak zergaldiko ehun eta laurogeita hiru egun baino gehiago igarotzea atzerrian aurreko paragrafoan aipatzen diren etekinak eragiten dituen lan-kontratuari dagozkion zereginak egiten, eta, dena dela, zeregin horiek atzerrian soilik egin behar ditu.

Kenkari hori ez da aplikatzekoa izango langileak atzerrian egindako lanen zioz jasotako etekinetarako, ez eta kargatik salbuetsitako saritzat hartuta soberakinen araubidea aplikatzen denean ere.

Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibidearen 15.13.2 puntuak hau zehazten du: *"Ondorioz, kenkari hau aplikatzeko, atzerrian modu iraunkorrean lan eginez lortutako etekinen kuota osoa kalkulatu behar da. Horregatik, errenten artean osagai negatiboak egon daitezkeela kontuan hartuta, aipatu behar da kenkariaren zenbatekoa ezin dela izan kuota orokor osoaren %50 baino gehiago.*

Baterako tributazioan, familia-unitateko pertsona fisiko guztiek lortutako errenta guztiak metatuta kargatzen dira; hori kontuan eduki behar da kenkariaren zenbatekoa kalkulatzean."

Xedatutakoa aplikatzeko aukera aitorpena aurkeztean baliatu behar da, eta ezin da aldatu aitorpena egiteko borondatezko epea amaituta badago.

2.7. KENKARIA LANGILEEN SINDIKATUEI ORDAINDUTAKO KUOTENGATIK

Zergadunek langileen sindikatuei ordaindutako kuoten %20ko kenkaria aplikatu ahal dute.

2.8. KENKARIA ALDERDI POLITIKOEI ORDAINDUTAKO KUOTENGATIK ETA EMANDAKO EKARPENENGATIK

Zergadunek alderdi politikoei ordaindutako afiliazio-kuoten eta egindako ekarpenen %20ko kenkaria aplika dezakete.

Kenkari honen oinarrian ez dira sartu behar Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauko 22. artikuluko b) letran ezarritakoaren arabera lanaren etekin garbia kalkulatzeko gastu gisa kendutako kopuruak.

182 ereduan sartutako pertsona edo entitate zergadunek soilik aplikatu ahal izango dituzte aurreko paragrafoetan aurreikusitako kenkariak.

2.9. ATXIKIPEN ERATXIKIGARRIAK

Badira atxikipen batzuk zergadunari benetan egiten ez zaizkionak, salbuespen motaren bat dutelako. Horrelako atxikipenak ezin zaizkio zergadunari itzuli, aurretik ez baitzaizkio kontura ordainarazi.

Horixe gertatzen da Kapitalaren Errenten gaineko antzinako zergan %95eko hobaria zuten sozietate batzuek kapital higigarriaren etekinetan izan dituzten atxikipenekin. Sozietate horiek oraindik ere, behin-behinean, etekinen gainean %1,2ko atxikipen efektiboa egiteko aukera ematen duen araubidea dute (Kapitalaren Errenten gaineko Zergaren antzinako %24ko tasa, %95eko salbuespenarekin). Ken daitekeen atxikipen eratxikigarrien zenbatekoa kalkulatzeko kenketa hau egin behar da: kenkari-eskubidetik (%24) (kentzeko eskubidea; itzultzeko eskubiderik ez) aurrean aipatutako %1,2 kendu.

Atxikipen efektiboa = 0,05 x 0,24 = 0,012 ⟹ Atxikipen efektiboa = 0,012 x 100 = %1,2

Atxikipen eratxikigarria = 0,95 x 0,24 = 0,228 ⟹ Atxikipen eratxikigarria = 0,228 x 100 = %22,8

2.10. NAZIOARTEKO ZERGA-GARDENTASUNA

Kuota osotik ken daiteke atzerrian dibidenduak edo mozkinetako partaidetzak banatzeagatik benetan ordaindutako zerga edo karga, bai ezarpen bikoitza saihesteko hitzarmen baten

arabera, bai herri edo lurralde hartako legeriaren arabera, hain zuzen ere zerga-oinarrian sartutako errenta positiboari dagokion zatia.

Errenta positiboa sartu zen zergaldian ez ezik, beste zergaldi batzuetan ere aplika daiteke kenkari hau.

Jurisdikzio ez-kooperatibotzat jotzen diren herrialde eta lurraldeetan ordaindutako zergek ez dute kenkaririk sortuko.

Kenkariaren zenbatekoa ezin da izan zerga-oinarrian egotzitako errenta positiboagatik ordaindu beharreko kuota osoa baino gehiago.

2.11. FROGAGIRIAK

Kenkaria aplikatu nahi duenak horretarako eskubidea daukala frogatzen duten agiriak aurkeztu behar ditu. Agiriok, bidezkoa denean, enpresaburu eta profesionalen fakturak egin eta emateko betebeharrari buruzko arauetan ezarritakoarekin bat etorriz egin behar dira.

3. GEHIKUNTZA ZERGA-ONURAK GALTZEAGATIK

Aurreko ekitaldietan inbertsioengatik aplikatutako kenkariren bat itzuli behar bada baldintzaren bat bete gabe utzi delako, kendutako zenbatekoa itzuli behar da. Hauxe gertatzen da etxebizitza-kontuko baldintzaren bat betetzen ez denean.

4. KUOTA DIFERENTZIALA

Kuota diferentziala kalkulatzeko kuota likidotik atxikipenak eta gainerako konturako ordainketak kendu behar dira.

Kuota diferentziala = Kuota likidoa – Atxikipenak eta gainerako konturako ordainketak

5. ATXIKIPENAK ETA GAINERAKO KONTURAKO ORDAINKETAK

Zerga honetan konturako ordainketak beti joko dira zerga-zortzat; mota hauetakoak izan daitezke:

A) Atxikipenak.

B) Konturako sarrerak.

C) Zatikako ordainketak.

Atxikipenak eta konturako sarrerak

Diruzko ordainketak edo gauzazko lansarien gainean egindako atxikipenak eta konturako sarrerak, honako hauen ondoriozko etekinak badira:

a) Lan pertsonala.

b) Kapital higigarria.

c) Kapital higiezina (ondasun higiezinen errentamenduaren ondoriozkoa).

d) Lanbide-jarduerak edo jarduera artistikoak.

e) Enpresa-jarduerak.

f) Ondare-irabaziak (sarien, inbertsio kolektiboko erakundeen eta harpidetza-eskubideen ondoriozkoak).

g) Errentak egoztea.

Zatikako ordainketak

Atal honetan jarduera ekonomikoen ondorioz 2024ko ekitaldian egindako zatikako ordainketen guztirako zenbatekoa zehaztu behar da.

Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zerga: atxikipenak, konturako sarrerak eta ordaindutako kuotak

Pertsona bat egoitza aldatzeagatik bihurtzen bada zerga honetako zergadun, Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zerga dela-eta eginiko atxikipenak eta kontura egindako sarrerak eta Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zerga dela-eta ordaindutako kuotak, egoitza-aldaketa gertatu den zergaldian sortutakoak.

Atxikipen eta konturako sarrera hauek sorburuaren arabera sartu behar dira aurrean azaldu diren ataletan

6. ZERGA-ZORRA

Kuota diferentziala negatiboa izanez gero, kopuru negatiboa zergadunari itzuliko zaio. Kontuan izan behar da itzuli beharreko kopurua ezin dela izan atxikipenen eta konturako sarreren batura baino gehiago.

Kuota diferentziala positiboa bada, aukera bi daude:

a) Zerga-zor osoa aitorpena aurkeztean ordaindu.

b) Aitorpena aurkezten denean zorraren %60 ordaindu eta gainerakoa (%40) 2024ko azaroaren 10a baino lehen.

   Bigarren aukera baliatzeko ezinbestekoa da autolikidazioa arauzko epealdiaren barruan aurkeztea.

BATUZ

1. SARRERA

Batuz Bizkaiko araudiaren menpean egonik jarduera ekonomikoren bat egiten duten pertsona eta entitate guztientzako kudeaketa-eredu integrala da. Hiru zutarri dauzka:

a) Tresna teknologiko berria ezartzen da fakturazio-sisteman (TicketBai).

b) Jarduera ekonomikoren bat egiten duten pertsona juridikoek zein pertsona fisikoek eragiketa ekonomikoen erregistro-liburua eduki behar dute Bizkaiko Foru Aldundiaren egoitza elektronikoan.

c) Bizkaiko Foru Ogasunak jarduera ekonomikoen gaineko zerga nagusien aitorpenen zirriborroak egingo dizkie zergadunei, beren zerga-betebeharrak errazago bete ditzaten.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan xedatutakoa aplikatzen zaien pertsonek eta entitateek nahitaez erabili beharko dute Batuz 2024ko uztailaren 1etik aurrera, egutegi honen arabera:

Behin betiko ezartze data	Jarduera ekonomiko nagusia
2024/07/01	Industriako, fabrikako, eraikuntzako eta garraioko enpresa-jarduerak Enpresa- eta lanbide-jarduera finantzarioak, juridikoak, aseguruetakoak, alokairukoak, osasunekoak eta albaitaritza-zerbitzuak eta gainerako jarduera profesionalak; hezkuntza eta kultura jarduerak izan ezik
2025/01/01	Handizkako merkataritza, produktuak berreskuratzea eta merkataritzako bitartekariak
2025/07/01	Xehekako merkataritza, ostalaritza, ondasun higigarriak konpontzea, ileapaindegiak eta beste zerbitzu pertsonalak (garbitegiak, tindategiak, edertasun-institutuak, argazki-zerbitzuak eta fotokopiak, besteak beste)
2026/01/01	Nekazaritza, abeltzaintza eta arrantza Jarduera profesionalak: irakaskuntza, ikuskizunarekin lotutako profesionalak, profesional liberalak, artistikoak eta literarioak Jarduera artistikoak

Batuz nahitaez erabili beharko da 2024ko urtarrilaren 1etik. Nolanahi ere, egun hori baino lehen zergadunei beren kabuz eta apurka-apurka sistema erabiltzen hasten lagundu nahian, baliabide guztiak abian ipini dira, eta berariazko zerga-pizgarriak ezarri dira: kenkari bat Batuz ezartzen dutenentzat eta konpentsazio bat sisteman beren borondatez sartzen direnentzat.

Batuzen inguruko informazio teknikoa eta arau-informazioa hemen aztertu daiteke: www.batuz.eus.

2. BATUZEK DAKARTZAN BETEBEHARRAK

BORONDATEZKO ALDIA

Pertsona eta entitate zergadunek, behin betiko ezartzea baino lehen, beren borondatez hautatu ahal izango dute Batuzek dakartzan betebeharrak betetzea. Horretarako, TicketBai software bermatzailea erabili beharko dute eta eragiketa ekonomikoen erregistro-liburua eduki beharko dute Bizkaiko Foru Aldundiaren egoitza elektronikoan.

Hautapenaren berri emateko Bizkaiko Foru Aldundiaren egoitza elektronikoan berariaz ipinitako inprimakia bete beharko da. Hautapena ezeztaezina izango da, behin bakarrik egingo da, eta aurkezten den egunaren hurrengo seihileko naturaleko lehen egunetik aurrera sortuko ditu ondorioak. Ordutik aurrera Batuzen betebehar guztiak bete beharko dira.

FAKTURAZIOA BERMATZEKO TICKETBAI SOFTWAREA

TicketBai sistema informatikoak jarduera ekonomikoetan egiten diren ondasun-emateak eta zerbitzu-prestazioak dokumentatzen dituzten erregistroen osotasuna, kontserbazioa, trazabilitatea eta bortxaezintasuna bermatzen ditu. Sistema honetan honako hauek bete behar dira:

a) Ondasun-emate eta zerbitzu-prestazio bakoitzeko sinadura elektronikoa duen fitxategi informatiko bat sortu beharko da eragiketa frogatzen duen faktura edo dokumentua egin baino lehen.

b) Eragiketa frogatzen duen fakturak edo bestelako dokumentuak identifikazio-kodea eta QR kodea eduki beharko ditu. Kode horien bidez Foru Aldundiaren webgunean egiaztatu ahal izango da faktura egin duenak diru-sarrera Foru Ogasunari aitortu dion ala ez.

Horretarako hauetako bat erabili beharko da:

a) Bizkaiko Foru Aldundiaren *Egin zeure faktura* doako aplikazioa. Honen bidez TicketBai sistemaren baldintzak betetzen dituzten fakturak egin daitezke.

b) Merkatuko software bat, honako baldintza hauek betetzen dituena:
   - TicketBai software bermatzailearen erregistroan inskribatuta egon behar da.
   - Erregistro horretan inskribatuta dagoen pertsona edo entitate batek garatua izan behar da, eta garatzaileak erantzukizunpeko adierazpena sinatuta eduki behar du.

TicketBai software bermatzailearen erregistroan inskribatutako softwareen zerrenda hemen ikus daiteke: www.batuz.eus/eu/software-erregistroa.

TicketBai sistemaz baliatuz sortzen den informazioa Bizkaiko Foru Aldundiaren egoitza elektronikora bidali beharko da eragiketa ekonomikoen erregistro-liburuko diru-sarreren eta fakturen kapituluaren barruan.

PERTSONA FISIKOEN ERAGIKETA EKONOMIKOEN ERREGISTRO-LIBURUA (EEEL) EGOITZA ELEKTRONIKOAREN BIDEZ

Liburua eduki behar duten pertsonak eta entitateak

Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zergadun hauek eragiketa ekonomikoen erregistro-liburua eduki behar dute Bizkaiko Foru Aldundiaren egoitza elektronikoan, Bizkaiko araudia aplikatzen bazaie:

a) Jarduera ekonomikoren bat egiten duten pertsona fisikoek, jardueraren etekinak kalkulatzeko erabiltzen duten metodoa gorabehera.

b) Errentak esleitzeko araubidean egonik jarduera ekonomikoren bat egiten duten entitateek, bazkideei, jaraunsleei, erkideei edo partaideei esleitu behar dizkieten etekinak gorabehera.

c) Testamentu-ahalordea baliatzearen zain egonik jarduera ekonomikoren bat egiten duten jarauntsiek, etekinak esleitzeko arauak gorabehera.

Liburu horretan jarduera ekonomikoan egiten dituzten eragiketen idatzoharrak egin beharko dituzte. Jarduera ekonomiko bat baino gehiago egiten dituzten zergadunek liburu bakarra edukiko dute, eta bertan behar bezala identifikatuko dituzte jarduera bakoitzeko eragiketak.

Edukia

Bizkaian 2014tik aurrera eduki behar dute eragiketa ekonomikoen erregistro-liburua jarduera ekonomikoren bat egiten duten pertsona fisikoek eta entitateek. Liburuan erregistratutakoa urtero aurkeztu behar zaio Bizkaiko Foru Ogasunari aitorpen informatibo batean (140 eredua).

Batuz sisteman beren borondatez sartzen direnek honako aldaketa garrantzitsu hauek eduki behar dituzte kontuan liburu horren funtzionamenduan eta edukian:

- Liburuko idatzoharrak Bizkaiko Foru Aldundiaren egoitza elektronikoan egin behar dira zuzenean.
- Liburuko diru-sarreren eta egindako fakturen kapituluan TicketBai sistemaz egindako fakturak sartu behar dira; egitura honako hau izango da:

Pertsona fisikoen eragiketa ekonomikoen erregistro-liburua egoitza elektronikoaren bidez
1. Diru-sarrerak eta egindako fakturak 1.1 Software bermatzailedun faktura duten diru-sarreren azpikapitulua 1.2 Software bermatzailerik gabeko faktura duten diru-sarreren azpikapitulua 1.3 Fakturarik gabeko diru-sarreren azpikapitulua
2. Gastuen eta jasotako fakturen kapitulua 2.1 Fakturadun gastuen azpikapitulua 2.2 Fakturarik gabeko gastuen azpikapitulua
3. Jarduerari lotutako ondasunen eta inbertsio-ondasunen kapitulua
4. Batasunaren barruko eragiketa jakin batzuen kapitulua
5. Funts-horniduren eta aurrerakinen kapitulua
6. Zerga-arloan garrantzia duen beste informazio batzuen kapitulua

Pertsonek eta entitateek bi aukera dauzkate erregistro-liburu hau artezteko: araudian ezartzen denarekin bat datorren softwarea erabili edo, bestela, Bizkaiko Foru Aldundiaren doako aplikazioa erabili. Aldundiaren aplikazioa esteka honetan eskuratu daiteke: https://www.batuz.eus/eu/eeel

BESTE BETEBEHAR FORMAL BATZUK

Eragiketa ekonomikoen erregistro-liburuko edukiaren aitorpen informatiboa (140 eredua)

Norberaren borondatez BATUZ sisteman sartzen direnek honako betebehar formal hauek edukiko dituzte:

a) Atxikipenak 2024ko urtarrilaren 1a baino lehen sortzen baditu ondorioak:

- Eragiketa ekonomikoen erregistro-liburua Bizkaiko Foru Aldundiaren egoitza elektronikoaren bidez arteztu beharko dute.
- Ez dute aurkeztu beharko eragiketa ekonomikoen erregistro-liburuko edukiaren aitorpen informatiboa (140 eredua).

b) Atxikipenak 2024ko urtarrilaren 1a sortzen baditu ondorioak:

- 2024ko urtarrilaren 1etik aurrera eragiketa ekonomikoen erregistro-liburua Bizkaiko Foru Aldundiaren egoitza elektronikoaren bidez arteztu beharko dute.
- Ez dute aurkeztu beharko eragiketa ekonomikoen erregistro-liburuko edukiaren aitorpen informatiboa (140 eredua).

c) Atxikipenak 2024ko urtarrilaren 1etik aurrera sortzen baditu ondorioak:

- 2025eko otsailean eragiketa ekonomikoen erregistro-liburuko edukiaren aitorpen informatiboa (140 eredua) aurkeztu behar dute, eta bertan sistemari atxiki aurreko eragiketak sartu.
- Eragiketa ekonomikoen erregistro-liburua Bizkaiko Foru Aldundiaren egoitza elektronikoaren bidez arteztu beharko dute, eta bertan atxikipenak ondorioak sortzen dituen egunetik aurrera egindako eragiketak sartu behar dituzte.

  Beraz, eragiketak ez dira agertu behar eragiketa ekonomikoen erregistro-liburuan eta 140 ereduko aitorpen informatiboan.

BEZaren erregistro-liburuak

Eragiketa ekonomikoen erregistro-liburua egoitza elektronikoaren bidez arteztuz gero betetzat joko da BEZaren erregistro-liburuak arteztu beharra, are pertsona edo entitate zergadunak bere borondatez informazioa berehala emateko sisteman sartzea erabaki badu ere (IBES).

Beste zerga-eredu batzuk

Eragiketa ekonomikoen erregistro-liburua artezten duten pertsona fisikoek eta pertsona juridikoek ez dute edukiko hirugarren pertsonekin egindako eragiketen urteko aitorpena (347 eredua). Nolanahi ere, Europar Batasuneko subjektu pasiboekin egindako eragiketen laburpena (349 eredua) aurkeztu beharko dute.

3. ZERGA-PIZGARRIAK BEREN BORONDATEZ SISTEMAN SARTZEN DIRENENTZAT

BATUZ KENKARIA

Batuz sistemaren betebehar berrien kostuak murrizteko, kenkari iragankor hau ezarri da 2020tik 2025era bitarteko ekitaldietarako.

Aplika daitekeen kenkaria

Jarduera ekonomikoren bat egiten duten pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zergadunek honako kenkari hau aplikatu ahal izango dute, Batuz sisteman beren borondatez sartu zein ez:

Jarduera ekonomikoen etekinen zerga-oinarri orokorraren kuota osoan honako kenkari hau aplikatuko da: 2024an egindako inbertsioen eta gastuen 100eko 30 (inbertsioak eta gastuak beherago zehaztuko dira).

Kenkaria = kenkarirako onartzen diren inbertsioen eta gastuen % 30

Inbertsioak eta gastuak lotuta egon behar dira honelako sistema informatiko bat ezartzearekin: ondasun-emateak eta zerbitzu-prestazioak dokumentatzen dituzten

erregistroen trazabilitatea eta bortxaezintasuna bermatzen dituen sistema informatikoa, horrez gainera Bizkaiko Foru Aldundiaren egoitza elektronikoan eragiketa ekonomikoen erregistro-liburua arteztu beharra betetzeko erabil daitekeena.

Aurrean esan bezala, kenkarirako eskubidea ematen dute inbertsio eta gastu hauek:

a) Batuz sistemaren betebeharrak betetzeko erabil daitezkeen ekipoak eta terminalak eta beren softwareak eta periferikoak erosteko egiten diren inbertsioek eta gastuek.

b) Jarduera ekonomikoan egiten diren ondasun-emateak eta zerbitzu-prestazioak dokumentatzen dituzten erregistroen inguruko betebeharrak betetzeko behar den sinadura elektronikoaren softwarea erosteko egiten diren inbertsioek eta gastuek.

c) Aurreko ekipo eta sistema horiek instalatzeko egiten diren inbertsioek eta gastuek.

Kenkariaren oinarria inbertsioen eta gastuen zenbatekoa da; behar denean, zenbateko horretatik honako hau kendu behar da: jasotako dirulaguntzari 100en eta zergadunak jasandako karga-tasaren arteko kenketaren emaitzako ehunekoa aplikatzearen ondoriozko zenbatekoa.

Kuota nahikoa ez izateagatik kentzen ez diren kopuruak

Kuota nahikoa ez izateagatik kentzen ez diren kopuruak hurrengo hogeita hamar urteetan eta ondokoetan amaitzen diren zergaldien likidazioetan aplikatu ahal izango dira.

Bateraezintasunak

Kenkari hau bateraezina izango da inbertsio edo gastu berekin lotutako beste zerga-onura guztiekin; salbuespenak: amortizazio-askatasuna, amortizazio azeleratua eta baterako amortizazioa.

Hala ere, kenkari hau bateragarria da Batuz kenkariarekin.

Kenkaria aplikatzea hautatzea

Kenkari hau aplikatzeko, ezinbestekoa da aitorpena aurkeztean berariaz adieraztea aplikatzea hautatzen dela. Hautapena aitorpena norberaren borondatez aurkezteko aldia amaitutakoan aldatu ahal izango da, baldin eta zerga administrazioak beste egintzarik egin ez badu.

BATUZ KONPENTSAZIOA

Konpentsazio bat sortu da BATUZ sisteman beren borondatez sartzen direnentzat, Batuz kenkariaren osagarri. Honako zergadun hauek izango dute konpentsazio hori jasotzeko eskubidea, baldin eta jarduera ekonomikoak egitetik etekinak lortzen badituzte:

a) Nolanahi ere, Batuzen borondatez 2022ko edo 2023ko ekitaldian sartu bada.

b) Batuzen borondatezko aplikazio-data 2024koa bada, betiere aldi horretan gutxienez 6 hilabete aurreratzen bada sistema behin betiko ezarpen-datari dagokionez betetzen dela. Borondatezko aplikazioaren aldeko hautuaren ondorioak, gutxienez, 2024ko uztailaren 1etik aurrera gertatzea ere eskatu ahal izango da.

Aplika daitekeen konpentsazioa

Konpentsazioa jarduera ekonomikoaren etekin garbi positiboari %10 aplikatzean datza:

Konpentsazioa = Etekin garbi positiboa x konpentsazio % = %10 x Etekin garbi positiboa.

Konpentsazioaren oinarria:

a) Jarduera ekonomiko bat baino gehiago eginez gero, konpentsazioa zergadunaren jarduera ekonomiko bakoitzak sortutako etekin garbi positiboari aplikatuko zaio, banaka hartuta.

b) Etekin garbi positiboan ez dira sartuko jarduera ekonomikoei atxikitako ondare-elementuen ondoriozko ondareko irabaziak eta galerak.

c) Jardueraren etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate erraztua aplikatuz kalkulatzen duten zergadunen kasuan, amortizazioen, narriadura-galeren eta justifikazio zaileko gastuen koefizientea aplikatu aurreko etekinari aplikatuko zaio konpentsazioa.

Betebeharrak ez betetzea

Borondatezko aplikazio-aldia amaitu baino lehen Batuz sistemaren betebeharrak betetzen ez badira, ezin aplikatu izango da konpentsazioa.

Ordurako konpentsazioa aplikatu bada, zergadunak horren zenbatekoa itzuli beharko du konpentsazioa aplikatu den ekitaldiko zerga-oinarrian, berandutze-interesen kuotari gehituta.

Konpentsazioa aplikatzea hautatzea

Konpentsazio hau aplikatu ahal izateko, aitorpenean hautatu behar da. Aitorpena norberaren borondatez aurkezteko epealdia amaitutakoan hautapena ezin da aldatu.

MENDEKO FINANTZA-EKARPENAK, LEHENTASUNEZKO PARTAIDETZAK ETA MENDEKO ZORRA

1. ERRENTEN INTEGRAZIOA

1.1. LEHENTASUNEZKO PARTAIDETZEN ETA MENDEKO ZORRAREN ONDORIOZKOAK

Lehentasunezko partaidetzei eta beste zor-tresna batzuei aplikatu beharreko zerga-araubideak, 2012rako eta 2013rako zenbait xedapen iragankor eta zergen arloko beste neurri batzuk onartzen dituen otsailaren 29ko 1/2012 Foru Arauaren lehenengo xedapen gehigarrian ezarritakoak, zehazten duenez, norberaren kapitala gainerakoei lagaz lortutako etekintzat hartuko dira finantza-aktibo horietatik lortzen diren errentak.

Definizio horretatik abiatuta, eta finantza-produktu horien zein beroriek sortutako egoeren konplexutasuna kontuan izanik, saiatuko gara zehatzago azaltzen nola integratu behar diren aurrezkiaren zerga-oinarrian.

Arau orokorra

Kreditu-entitateen antolamendu, gainbegiraketa eta kaudimenari buruzko ekainaren 26eko 10/2014 Legearen lehenengo xedapen gehigarrian araututako zortresnetatik eta lehentasunezko partaidetzetatik datozen etekinak norberaren kapitalak hirugarrenei lagata lortutako kapital higigarriaren etekintzat jo behar dira.

Lehentasunezko partaidetzak eta mendeko zorra eskualdatuz lortzen diren etekinak

Norberaren kapitalak hirugarrenei lagata lortutako kapital higigarriaren etekin gisa definitzen dira. Eskualdaketa-balioaren eta eskurapen-balioaren arteko kendura izango da etekinen zenbatekoa. Horretarako kontuan hartu beharko dira zergadunak ordaindutako eskuratze- eta eskualdatze-gastu osagarriak.

Kapital higigarriaren etekina = Eskualdaketa-balioa – Eskurapen-balioa

Lehentasunezko partaidetzak eta mendeko zorra eskualdatuz lortutako etekinak, zergadunak, merkatuan lortzen duen zenbatekoaz gainera, zenbateko gehigarria jasotzen duenean haiek merkaturatu zituen entitatetik

Norberaren kapitalak hirugarrenei lagata lortutako kapital higigarriaren etekin gisa definitzen da lortutako etekina.

Horrela zehazten du Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibideak 7.6 puntuan ("Lehentasunezko partaidetzen eta banku erakundeekin lortutako hitzarmenetatik datozen osagarrien eskualdaketak"). Zehazki, hauxe dio puntu horretako bigarren lerroaldeak: "*Horren ondorioz, lehentasunezko partaidetza horiek eskualdatuz gero, besterendutako tituluak eskualdatzeko balioaren eta haiek erosi edo harpidetzekoaren arteko aldea kapital higigarriaren etekin gisa zenbatuko da, eta zergapekoak erosi eta eskualdatzeko jasandako gastu gehigarriak ere aintzat hartuko dira, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 35.3 artikuluan adierazi den bezala.*"

Etekinaren zenbatekoa zehazteari dagokionez, bi kasu bereizi behar ditugu:

a) Entitate merkaturatzaileak emandako zenbateko gehigarria eskualdaketaren unean bertan jasotzen du zergadunak.

   Hala denean, zenbateko hori eskualdaketa-balioaren parte da; ondorioz, honela zehaztuko da etekina:

> Kapital higigarriaren etekina = (Eskualdaketa-zenbatekoa + Zenbateko gehigarria) – Eskurapen-balioa

   Horrelaxe zehazten du apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibideak, goian aipatutako 7.6 puntuko hirugarren lerroaldean: "*Titulu horiek eskualdatuz gero, zergapekoak saldu zituen banku entitatetik merkatuan eskuratutakoaren zenbateko gehigarria eskuratzeko eskubidea duenean, zenbateko hori eskualdatzeko balioan sartuko da, aipatu balioaren beste osagai bat gisa. Zenbatekoa besteei norberaren kapitalak lagatzetik etorriko da eta, beraz, kontuan hartu beharko da horrela lortutako kapital higigarriaren etekina kalkulatzeko*".

b) Zergadunak ez du eskualdaketaren unean bertan jasotzen entitate merkaturatzaileak emandako zenbateko gehigarria.

   Jasotako zenbatekoa, halakoetan, norberaren kapitalak hirugarrenei lagata lortutako kapital higigarriaren etekintzat joko da. Beraz, bi etekin sortzen dira une banatan:

   - Finantza-aktiboak eskualdatzen diren unean. Orduan kapital higigarriaren etekina sortzen da, norberaren kapitalak hirugarrenei lagata, eta etekin horren zenbatekoa honela kalkulatzen da: eskualdaketa-balioa ken eskurapen- edo harpidetza-balioa.

> Kapital higigarriaren etekina = Eskualdaketa-balioa – Eskurapen-balioa

   - Entitate merkaturatzaileak emandako zenbateko gehigarria jasotzen den unea. Jasotako zenbatekoa kapital higigarriaren etekintzat joko da.

     Apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibidearen 7.6 puntuak berak bosgarren lerroaldean hau argitzen du: "*Aurreko guztia gorabehera, partaidetzen titularrak merkatuan besterentzen dituen une berean banku entitateak hitzartutako osagarria edo konpentsatzeko zenbatekoa ordaintzen ez badu eta, horren ordez, lehenago tituluak eskualdatu eta haren zenbatekoa eskuratu eta, ondoren, inbertsio osoa berreskuratu ez izanaren ondorioz, zergapekoak eskuratu ez duen aldea erreklamatzen badu, eta banku entitateak eskualdaketatik kobratutako zenbatekoaren gehigarria ordaintzen*

badio, hala eskuratutako zenbateko gehigarria ez da titulu horien eskualdaketa-balioan sartuko; aitzitik, besteei norberaren kapitalak lagatzetik datorren kapital higigarriaren etekintzat hartuko da eta atxikipena aplikatuko zaio."

Zorra akzio bihurtzea

Egoera hori FROBen (Banku Berregituraketa Ordenaturako Funtsa) ebazpenen esparruan jasota dago. Kasu honetan kapital higigarriaren etekina sortzen da, norberaren kapitalak hirugarrenei lagatzearen ondorioz, eta etekin horren zenbatekoa izango da bihurketa-balioa, hau da, berrerosketarako ezartzen den prezioa, ken berrerositako tituluen eskuraketa- edo -harpidetza balioa.

Kapital higigarriaren etekina = Bihurketa-balioa – Eskurapen-balioa = Berrerosketa-prezioa – Eskurapen-balioa

Kontu hori dela eta, guztiz argigarria da Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibidearen 7.7 puntua ("Bihurketa-balioa Bankuen Berregituraketa Ordenaturako Funtsak (FROB) zorra bihurtzeko agintzen duenean"): "*Mendeko zorra (lehentasunezko partaidetzak edo mendeko zorra) akzio bihurtzen denean FROBek emandako ebazpen batek aginduta, zergadunari kapital higigarriaren etekinak sortzen zaizkio eta beraien zenbatekoa bihurketa-balioaren (FROBen ebazpenean berrerosteko ezarritako prezioa) eta berrerositako tituluen eskuraketa-balioaren edo harpidetza-balioaren arteko diferentzia da. Beste alde batetik, mendeko zorra (lehentasunezko partaidetzak edo mendeko zorra) senior zor bihurtzen denean FROBek emandako ebazpen batek aginduta, zergadunari kapital higigarriaren etekinak sortzen zaizkio eta beraien zenbatekoa ezarritako balio izendatu berriaren (FROBen ebazpenean berrerosteko ezarritako prezioa) eta berrerositako tituluen eskuraketa-balioaren edo harpidetza-balioaren arteko diferentzia da.*"

Baldin eta bihurketaren ondoren, prozesu horretan akzioak jaso eta gero, akzioak eskualdatzen badira, ondare-irabazia edo -galera gertatuko da, eta horren zenbatekoa izango da eskualdaketa-balioaren eta eskurapen-balio eguneratuaren arteko aldea.

Ondare-irabazia edo -galera = Eskualdaketa-balioa – Eskurapen-balio eguneratua

Horri dagokionez, eskurapen-balioa bihurketa-balioa izango da, eta bat etorriko da FROBen ebazpenetan finkatutako berrerosketa-prezioarekin; eta trukea edo bihurketa egin den eguna izango da eskurapen-data.

1.2. MENDEKO FINANTZA-EKARPENEN ONDORIOZKOAK

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauaren hogeita zazpigarren xedapen gehigarriak, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioekin, mendeko finantza-ekarpenetatik lortutako errentei aplikatu beharreko zerga-araubidea zehazten du; horrelako errentak norberaren kapitalak hirugarrenei lagaz lortutako kapital higigarriaren etekintzat jo behar direla ezartzen du, arau orokor gisa.

Egindako lehenengo hurbilketa hori kontuan izanik, sakonago aztertuko ditugu kasu berezi batzuk.

Arau orokorra

Mendeko finantza-ekarpenen ondorioz lortutako etekinak norberaren kapitalak hirugarrenei lagata lortutako kapital higigarriaren etekintzat jo behar dira.

Mendeko finantza-ekarpenak eskualdatu, itzuli, amortizatu, trukatu edo bihurtuta lortutako errentak

Norberaren kapitalak hirugarrenei lagata lortutako kapital higigarriaren etekintzat jo behar dira.

Mendeko finantza-ekarpenak eskualdatuz lortutako errentak, haiek merkaturatu dituzten entitateekin judizioz kanpo egindako akordioen ondoriozkoak

Norberaren kapitalak hirugarrenei lagata lortutako kapital higigarriaren etekintzat jo behar dira.

Tituluen harpidetza deusez deklaratzen duten epaiak

Ulertu behar da titularrak ondare-irabazia edo -galera izan duela, eta epaia irmo bihurtzen den ekitaldiari egotzi behar zaio irabazia edo galera. Honela kalkulatuko da ondare-aldakuntza: titularraren alde aitortutako berandutza-korrituak, ken titularrak jaso dituen eta aurre egin behar dien diru kopuruak (kobratu dituen korrituak), horien berandutza-korrituekin batera. Ez da bidezkoa arrazoi horrengatik aitorpenak zuzentzea.

> Ondare-irabazia edo -galera = Zergadunaren alde aitortutako berandutza-korrituak – (Zergadunak jaso dituen eta itzuli behar dituen diru kopuruak + Dagozkien berandutza-korrituak)

Mendeko finantza-ekarpenak jaulki zituzten kooperatibei konkurtso-egoera deklaratu zaie eta haien tituluak konkurtso-kreditu bihurtu dira

Zergadunak aukera hauek izango ditu lortutako errenta positiboa edo negatiboa aitortzeko:

- Ondare-aldakuntza gisa sartu ahal izango du zerga-oinarri orokorrean, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauaren 62. artikuluan ezarritakoari jarraituz.
- Edo bestela, norberaren kapitalak hirugarrenei lagata lortutako kapital higigarriaren etekintzat kalifikatu eta aurrezkiaren zerga-oinarrian sartu ahal izango du.

1. ADIBIDEA:

Z andreak 2011ko ekainaren 1ean 60.000 euro inbertitu zituen XX finantza-entitateak jaulkitako mendeko obligazioak erosteko. Geroago, 2015eko uztailaren 15ean, titulu horiek finantza-entitate beraren akzio bihurtu ziren nahitaez. Horretarako, FROBen ebazpenean 54.000 euroko berrerosketa-prezioa ezarri zen. Bihurketaren ondorioz, Z andreak 36.000 akzio jaso zituen. Akzio bakoitzak 1,5 euroko balio izendatua zuen; eta egun hartan akzioek 1,05 euroko kotizazio-balioa zuten. 2024ko urriaren 22an akzio guztiak saldu ziren, bakoitza 1,15 euroren truke, hau da, euren kotizazio-balioaren truke.

EBAZPENA:

2015/07/15

Egun horretan Z andreak kapital higigarriaren etekin negatiboa lortu zuen, - 6.000 € hain zuzen, bere kapitalak hirugarrenei lagatzearen ondorioz. Zenbateko hau aitortu zuen aurrezkiaren zerga-oinarrian:

Kapital Higigarriaren Etekina = Eskualdaketa-balioa – Eskurapen-balioa = 54.000 – 60.000 = – 6.000 €

Gorago aipatu denez, Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibidearen 7.7 puntuak honako hau zehazten du lehenengo lerroaldean: "*Mendeko zorra (lehentasunezko partaidetzak edo mendeko zorra) akzio bihurtzen denean FROBek emandako ebazpen batek aginduta, zerga-dunari kapital higigarriaren etekinak sortzen zaizkio eta beraien zenbatekoa bihurketa-balioaren (FROBen ebazpenean berrerosteko ezarritako prezioa) eta berrerositako tituluen eskuraketa-balioaren edo harpidetza-balioaren arteko diferentzia da.*"

2024/10/22

Egun horretan Z andreak akzio guztiak saldu zituen, bakoitza 1,15 eurotan. Beraz, ondare-aldakuntza lortu du besterentze horren ondorioz.

Tituluen eskualdaketa-balioa = 36.000 x 1,15 = 41.400 €

Eskurapen-balioa: bihurketa-balioa izango da, hau da, FROBen ebazpenetan ezarritako berrerosketa-prezioa; eta eskurapen-data, berriz, trukea edo bihurketa egin zen unekoa izango da € 36.000 x 1,5 = 54.000 €

Eskurapen-balio eguneratua = 54.000 x 2015eko eguneratze-koefizientea = 54.000 x 1,252 = 67.608 €

Ondare-galera = Egungo eskurapen-balioa – Eskualdaketa-balioa = 67.608 – 41.400 = 26.208 €

2. ADIBIDEA:

Y andreak 2009ko azaroaren 2an RR enpresaren mendeko finantza-ekarpen batzuk erosi zituen 20.000 euroren truke (balio izendatua). 2024ko abenduaren 15ean finantza-aktibo horiek trukatu egin ditu: finantza-aktiboen trukean 11.000 euro jaso ditu mendeko bonutan eta 3.000 euro eskudirutan.

EBAZPENA:

Kapital higigarriaren etekina = Eskualdaketa-balioa – Eskurapen-balioa = (11.000 + 3.000) – 20.000 = 14.000 – 20.000 = – 6.000 €

2. ERRENTEN INTEGRAZIOA ETA KONPENTSAZIOA AURREZKIAREN ZERGA-OINARRIAN

Aurrezkiaren zerga-oinarria, abenduaren Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauaren 66. artikuluak dioenez, honako hauek batuz ateratzen den saldo positiboa da:

a) Aurrezkiaren errenta osatzen duten etekinei dagokien saldo positiboa.

b) Ondare-elementuak eskualdatzearen ondoriozko ondare-irabazi eta -galerei dagokien saldo positiboa.

Halaber, artikulu horrek zehazten duenez, errenta mota bakoitza bere taldearen barruan integratu eta konpentsatu behar da, hau da, etekinak elkarren artean eta ondare-irabaziak eta -galerak ere elkarren artean. Ildo horretan hauxe ezartzen da:

a) Aurrezkiaren errentaren parte diren etekinak elkarren artean integratu eta konpentsatu behar dira. Emaitza saldo negatiboa izanez gero, saldo horren zenbatekoa etekin euren saldo positiboarekin konpentsatuko da hurrengo lau urteetan.

b) Ondare-elementuak eskualdatzearen ondoriozko ondare-irabaziak eta -galerak elkarren artean integratu eta konpentsatu behar dira. Baldin eta, eragiketa horren ondorioz, saldo negatiboa ateratzen bada, saldo hori ondare-elementuak eskualdatuz lortutako ondare-irabazi garbiekin konpentsatuko da hurrengo lau urteetan.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauaren hogeita zortzigarren xedapen gehigarriak, ordea, multzo bakoitzaren barruko integrazioaren eta konpentsazioaren homogeneotasuna hausten du, joko gurutzatua onartzen baitu mendeko finantza-ekarpenetatik, lehentasunezko partaidetzetatik eta mendeko zorretik sortutako errenta negatiboen konpentsazioetarako. Ezartzen du, bereziki, mendeko finantza-ekarpenekin, lehentasunezko partaidetzekin eta mendeko zorrarekin egindako eragiketen ondoriozko etekinetatik edo ondare-galeretatik datozen saldo negatiboak berdin konpentsatu ahal izango direla aurrezkiaren errentaren parte diren etekinen saldo positiboarekin zein

ondare-elementuak eskualdatuta lortutako ondare-irabazi garbiekin. Konpentsazio araubide hori berori aplikatu ahal izango zaie aipatutako finantza-produktuak berrerosi eta harpidetzeko edo trukatzeko eragiketengatik jasotako baloreak eskualdatzearen ondoriozko etekin negatiboei eta ondare-galerei ere.

Araubide hori honako hauei aplikatu ahal izango zaie:

a) Lehentasunezko partaidetzekin eta mendeko zorrarekin zerikusia duten eragiketei, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera. Halaber, egun hori baino lehen sortu ziren eta egun horretan oraindik konpentsatu gabe zeuden errenta negatiboei ere aplikatu ahal izango zaie.

b) Mendeko finantza-ekarpenekin zerikusia duten eragiketei, 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera. Halaber, egun hori baino lehen sortu ziren eta egun horretan oraindik konpentsatu gabe zeuden errenta negatiboei ere aplikatu ahal izango zaie.

Horixe adierazten du Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiaren apirilaren 8ko 1/2024 Jarraibideak 12.1.2 puntuan, araubidearen aldi baterako aplikazioari buruzkoan: "*Konpentsazio-araubide malgu berri hau 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera aplikatu dakieke lehentasunezko partaidetzei, mendeko zorrei eta titulu horiek berrerosi eta harpidetuta edo trukatuta jasotako baloreei, kontuan eduki gabe eragiketak noiz gertatu diren eta noiz sortu diren kapital higigarriaren etekinak edo ondare-galerak.*

Horregatik, araubide berri hau ez zaie aplikatzen 2013an eta aurreko urteetan egindako integrazioei eta konpentsazioei. Horren ondorioz, 2014ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako kapital higigarriaren etekin negatiboak ondare-irabaziekin konpentsatzeko modu bakarra abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauko 68.1 artikuluan ezarritakoa da.

Hala ere, 2014ko urtarrilaren 1az geroztik kapital higigarriaren etekinak eta aurrean aipatutako tituluen ondorioz ondarean izandako irabaziak eta galerak euren artean konpentsatu ahal dira eta horretarako hogeita zortzi xedapen gehigarri honetan ezarritakoari lotu behar zaio (abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 66.1 artikuluko a) eta b) letretan aipatzen diren saldoak), zenbatekoak urte berean edo aurreko ekitaldi batean sortuak izan (abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 66. artikuluan ezarritako epealdiaren barruan: 4 urte).

Kooperatibek jaulkitzen dituzten mendeko finantza-ekarpenak direla eta, integrazio eta konpentsaziorako araubide berria 2015eko urtarrilaren 1etik aurrera aplikatu daiteke."

Zehazki, hau ezartzen da:

a) Mendeko finantza-ekarpenekin, lehentasunezko partaidetzekin eta mendeko zorrarekin egindako eragiketen ondoriozko etekin negatiboak honela konpentsatu ahal izango dira:

   1º Aurrezkiaren errenta osatzen duten etekin positiboekin.

   2º Ondare-elementuen eskualdaketaren ondoriozko ondare-irabaziekin.

   Konpentsazioak egin eta gero saldo negatiboak irauten badu, modu berean konpentsatu ahal izango da hurrengo lau urteetan.

b) Mendeko finantza-ekarpenekin, lehentasunezko partaidetzekin eta mendeko zorrarekin egindako eragiketen ondoriozko ondare-galerak honela konpentsatu ahal izango dira:

1. Ondare-elementuak eskualdatzearen ondoriozko ondare-irabaziekin.
2. Aurrezkiaren errentaren parte diren etekin positiboekin.

Konpentsazioak egin ondoren saldo negatiboak irauten badu, modu berean konpentsatu ahal izango da hurrengo lau urteetan.

2.1. AURREZKIAREN ZERGA-OINARRIAREN PARTE DIREN ETEKINAK

Aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte diren etekinak integratzeko eta konpentsatzeko honako arau hauek erabiliko dira, hemen ageri diren hurrenkeran:

1. Aurrezkiaren errentaren parte diren ekitaldiko etekin positibo guztiak integratuko dira (RP). [$\sum$ (RP) > 0]
2. Aurrezkiaren errentaren parte diren ekitaldiko etekin negatiboak konpentsatuko dira, salbu eta mendeko finantza-ekarpenetatik, lehentasunezko ekarpenetatik eta mendeko zorretik datozenak (RNg). [$\sum$ (RNg)]
   a) Konpentsazioaren emaitza saldo positiboa bada, horren aurka aplikatuko dira gero egitekoak diren konpentsazioak, edo, horrelakorik ezean, hura aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.
   b) Konpentsazioaren emaitza saldo negatiboa bada, hurrengo lau urteetako aurrezkiaren etekinetatik datorren saldo positiboarekin konpentsatu ahal izango da.

$\sum$ (RP) – $\sum$ (RNg)	
Saldo positiboa	- Geroko konpentsazioak aplikatuko dira. - Geroago konpentsaziorik aplikatu ezean, aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.
Saldo negatiboa	- Hurrengo lau urteetako aurrezkiaren etekinen saldo positiboekin konpentsatuko da.

3. Mendeko finantza-ekarpenekin, lehentasunezko partaidetzekin eta mendeko zorrarekin egindako eragiketen ondorio diren ekitaldiko etekin negatiboak (RN_{S1}) aurreko 2. puntuan definitutako eragiketatik ateratako saldo positiboaren kontra konpentsatuko dira, saldo positiboa ateraz gero. [$\sum$ (RN_{S1})]
   a) Konpentsazioaren emaitza saldo positiboa bada, horren aurka aplikatuko dira gero egitekoak diren konpentsazioak, edo, horrelakorik ezean, hura aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.
   b) Konpentsazioaren emaitza saldo negatiboa bada, honela konpentsatu ahal izango da:
      - Ondare-elementuen eskualdaketatik datozen ekitaldiko ondare-irabazi garbien ekitaldiko saldo positiboarekin.
      - Aurrezkiaren etekinetatik datorren hurrengo lau urteetako saldo positiboarekin.

- Saldo negatiboak irauten badu, ondare-elementuak eskualdatuz lortutako ondare-irabazi garbien hurrengo lau urteetako saldo positiboarekin.

$\sum (RP) - \sum (RNg) > 0 \rightarrow [\sum (RP) - \sum (RNg)] - \sum (RN_{S1})$	
Saldo positiboa	- Geroko konpentsazioak aplikatuko dira. - Geroago konpentsaziorik aplikatu ezean, aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.
Saldo negatiboa	- Aurrezkiaren errentaren parte diren ekitaldiko ondare-irabazi garbien saldo positiboarekin konpentsatuko da. - Aurrezkiaren etekinen hurrengo lau urteetako saldo positiboarekin konpentsatuko da. - Hala ere saldo negatiboak irauten badu, aurrezkiaren errentaren parte diren hurrengo lau urteetako ondare-irabazi garbien kontra konpentsatuko da.

4. Mendeko finantza-ekarpenekin, lehentasunezko partaidetzekin eta mendeko zorrarekin zerikusia duten eragiketetako galera garbiak, ekitaldikoak, ezin izan badira aplikatu, saldo positibo nahikorik ez izateagatik, ekitaldiko ondare-irabazi garbiekin (DP_{S2}), aurreko 3. puntuan azaldutako eragiketaren ondoriozko saldo positiboaren kontra konpentsatuko dira, halakorik egonez gero. Konpentsazio horren aurretik, ekitaldiko ondare-irabazi garbien kontrako konpentsazioa egingo da, horrelakorik egin behar izanez gero. [$\sum (DP_{S2})$]
   a) Konpentsazioaren emaitza saldo positiboa bada, horren aurka aplikatuko dira gero egitekoak diren konpentsazioak, edo, horrelakorik ezean, hura aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.
   b) Konpentsazioaren emaitza saldo negatiboa bada, honela konpentsatu ahal izango da:
      - Hurrengo lau urteetan sortzen diren ondare-irabazi garbien hurrengo lau urteetako saldo positiboarekin.
      - Saldo negatiboak irauten badu, aurrezkiaren etekinen hurrengo lau urteetako saldo positiboarekin.

$[\sum (RP) - \sum (RNg)] - \sum (RN_{S1}) > 0 \rightarrow [\sum (RP) - \sum (RNg)] - \sum (RN_{S1}) - \sum (DP_{S2})$	
Saldo positiboa	- Geroko konpentsazioak aplikatuko dira. - Geroago konpentsaziorik aplikatu ezean, aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.
Saldo negatiboa	- Ondare-irabazi garbien hurrengo lau urteetako saldo positiboarekin konpentsatu ahal izango da. - Saldo negatiboak irauten badu, aurrezkiaren etekin garbien hurrengo lau urteetako saldo positiboaren kontra konpentsatuko da.

5. Aurrezkiaren errentaren parte diren etekin negatiboak, aurreko ekitaldietakoak, konpentsatuko dira, salbu eta mendeko finantza-ekarpenetatik, lehentasunezko ekarpenetatik eta mendeko zorretik datozenak (RNAg). [$\sum$ (RNAg)]

   a) Konpentsazioaren emaitza saldo positiboa bada, horren aurka aplikatuko dira gero egitekoak diren konpentsazioak, edo, horrelakorik ezean, hura aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.

   b) Konpentsazioaren emaitza saldo negatiboa bada, geroko ekitaldietako aurrezkiaren etekinen saldo positiboarekin konpentsatuko da. Ezingo dira lau urte baino gehiago igaro jatorrizko saldo negatiboa sortu zen ekitalditik.

$[\sum (RP) - \sum (RNg)] - \sum (RN_{S1}) - \sum (DP_{S2}) > 0 \rightarrow [\sum (RP) - \sum (RNg)] - \sum (RN_{S1}) - \sum (DP_{S2}) - \sum (RNAg)$	
Saldo positiboa	- Geroko konpentsazioak aplikatuko dira. - Geroago konpentsaziorik aplikatu ezean, aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.
Saldo negatiboa	- Geroko ekitaldietako aurrezkiaren etekinen saldo positiboaren kontra konpentsatuko da. Ezingo dira lau urte baino gehiago igaro jatorrizko saldo negatiboa sortu zen ekitalditik.

6. Mendeko finantza-ekarpenekin, lehentasunezko partaidetzekin eta mendeko zorrarekin egindako eragiketen ondorio diren etekin negatiboak, aurreko ekitaldietakoak (RNA_{S1}), aurreko 5. puntuan azaldutako eragiketatik ateratako saldo positiboaren kontra konpentsatuko dira, saldo positiboa ateraz gero. [$\sum$ (RNA_{S1})]

   a) Konpentsazioaren emaitza saldo positiboa bada, horren aurka aplikatuko dira gero egitekoak diren konpentsazioak, edo, horrelakorik ezean, hura aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.

   b) Konpentsazioaren emaitza saldo negatiboa bada, honela konpentsatu ahal izango da:

      - Ondare-elementuen eskualdaketatik datozen ekitaldiko ondare-irabazi garbien saldo positiboarekin.

      - Geroko ekitaldietako aurrezkiaren etekinetatik ateratzen den saldo positiboarekin. Ezingo dira lau urte baino gehiago igaro jatorrizko saldo negatiboa sortu zen ekitalditik.

      - Saldo negatiboak irauten badu, ondare-irabazi garbien geroko ekitaldietako saldo positiboarekin. Ezingo dira lau urte baino gehiago igaro jatorrizko saldo negatiboa sortu zen ekitalditik.

$[\sum (RP) - \sum (RNg)] - \sum (RN_{S1}) - \sum (DP_{S2}) - \sum (RNAg) > 0 \rightarrow$ $[\sum (RP) - \sum (RNg)] - \sum (RN_{S1}) - \sum (DP_{S2}) - \sum (RNAg) - \sum (RNA_{S1})$	
Saldo positiboa	- Geroko konpentsazioak aplikatuko dira. - Geroago konpentsaziorik aplikatu ezean, aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.
Saldo negatiboa	- Aurrezkiaren errentaren parte diren ekitaldiko ondare-irabazi garbien ekitaldiko saldo positiboaren kontra konpentsatuko da. - Geroko ekitaldietako aurrezkiaren etekinetatik ateratzen den saldo positiboaren kontra konpentsatuko da. Ezingo dira lau urte baino gehiago igaro jatorrizko saldo negatiboa sortu zen ekitalditik. - Aurrezkiaren errentaren parte diren ondare-irabazi garbien geroko ekitaldietako saldo positiboaren kontra konpentsatuko da. Ezingo dira lau urte baino gehiago igaro jatorrizko saldo negatiboa sortu zen ekitalditik.

7. Mendeko finantza-ekarpenekin, lehentasunezko partaidetzekin eta mendeko zorrarekin zerikusia duten eragiketetako galera garbiak, aurreko ekitaldietakoak, saldo positibo nahikorik ez egoteagatik ezin izan badira aplikatu, ekitaldiko ondare-irabazi garbien kontra konpentsatuko dira (DPA_{S2}).[$\sum (DPA_{S2})$]

   a) Konpentsazioaren emaitza saldo positiboa bada, aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.

   b) Konpentsazioaren emaitza saldo negatiboa bada, honela konpentsatu ahal izango da:

      - Ondare-elementuak eskualdatzearen ondorioz geroko ekitaldietan lortzen diren ondare-irabazi garbien saldo positiboarekin. Ezingo dira lau urte baino gehiago igaro jatorrizko saldo negatiboa sortu zen ekitalditik.
      - Geroko ekitaldietako aurrezkiaren etekinetatik ateratzen den saldo positiboarekin. Ezingo dira lau urte baino gehiago igaro jatorrizko saldo negatiboa sortu zen ekitalditik.

$[\sum (RP) - \sum (RNg)] - \sum (RN_{S1}) - \sum (DP_{S2}) - \sum (RNAg) - \sum (RNA_{S1}) > 0 \rightarrow$ $[\sum (RP) - \sum (RNg)] - \sum (RN_{S1}) - \sum (DP_{S2}) - \sum (RNAg) - \sum (RNA_{S1}) - \sum (DPA_{S2})$	
Saldo positiboa	- Aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.
Saldo negatiboa	- Aurrezkiaren errentaren parte diren ondare-irabazi garbien geroko ekitaldietako saldo positiboaren kontra konpentsatuko da. Ezingo dira lau urte baino gehiago igaro jatorrizko saldo negatiboa sortu zen ekitalditik. - Aurrezkiaren etekin garbien geroko ekitaldietako saldo positiboaren kontra konpentsatuko da. Ezingo dira lau urte baino gehiago igaro saldo negatiboa sortu zen ekitalditik.

2.2. ONDARE-ELEMENTUEN ESKUALDAKETAK

Aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte diren irabaziak integratzeko eta konpentsatzeko honako arau hauek erabiliko dira, hemen ageri diren hurrenkeran:

1. Aurrezkiaren errentaren parte diren ekitaldiko ondare-irabazi guztiak integratuko dira (GP). [$\sum$ (GP) $>$ 0]
2. Aurrezkiaren errentaren parte diren ekitaldiko ondare-galerak konpentsatuko dira, salbu eta mendeko finantza-ekarpenekin, lehentasunezko partaidetzekin eta mendeko zorrarekin egindako eragiketen ondoriozkoak (batez ere, truke eragiketetan jasotako akzioak eskualdatzearen ondoriozkoak) (DPg). [$\sum$ (DPg)]
   a) Konpentsazioaren emaitza saldo positiboa bada, horren aurka aplikatuko dira gero egitekoak diren konpentsazioak, edo, horrelakorik ezean, hura aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.
   b) Konpentsazioaren emaitza saldo negatiboa bada, aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte diren ondare-irabazi garbien hurrengo lau urteetako saldo positiboarekin konpentsatu ahal izango da.

$\sum$ (GP) – $\sum$ (DPg)	
Saldo positiboa	- Geroko konpentsazioak aplikatuko dira. - Geroago konpentsaziorik aplikatu ezean, aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.
Saldo negatiboa	- Aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte diren ondare-irabazi garbien hurrengo lau urteetako saldo positiboarekin konpentsatuko da.

3. Aurrezkiaren errentaren parte diren ondare-galerak, ekitaldikoak, mendeko finantza-ekarpenekin, lehentasunezko partaidetzekin eta mendeko zorrarekin egindako eragiketen ondorio direnak (batez ere, truke eragiketetan jasotako akzioak eskualdatzearen ondoriozkoak) (DP_{S1}), aurreko 2. puntuan azaldutako eragiketatik ateratako saldo positiboaren kontra konpentsatuko dira, saldo positiboa ateratzen bada. [$\sum$ (DP_{S1})]
   a) Konpentsazioaren emaitza saldo positiboa bada, horren aurka aplikatuko dira gero egitekoak diren konpentsazioak, edo, horrelakorik ezean, hura aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.
   b) Konpentsazioaren emaitza saldo negatiboa bada, honela konpentsatu ahal izango da:
      - Aurrezkiaren etekinetatik datorren eta, kasua bada, aurretik egin ahal izan diren integrazio eta konpentsazioen emaitza den ekitaldiko saldo positiboarekin.
      - Aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte diren ondare-irabazi garbien hurrengo lau urteetako saldo positiboarekin.
      - Saldo negatiboak irauten badu, aurrezkiaren etekinen hurrengo lau urteetako saldo positiboarekin konpentsatuko da, etekin horiei, bidezkoa bada, dagozkien konpentsazioak aplikatu eta gero.

$\sum$ (GP) – $\sum$ (DPg) > 0 → [$\sum$ (GP) – $\sum$ (DPg)] – $\sum$ (DP_{S1})	
Saldo positiboa	- Geroko konpentsazioak aplikatuko dira. - Geroago konpentsaziorik aplikatu ezean, aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.
Saldo negatiboa	- Aurrezkiaren etekinen ekitaldiko saldo positiboarekin konpentsatuko da. - Aurrezkiaren errentaren parte diren ondare-irabazi garbien hurrengo lau urteetako saldo positiboarekin konpentsatuko da. - Saldo negatiboak irauten badu, aurrezkiaren etekinen hurrengo lau urteetako saldo positiboarekin konpentsatuko da.

4. Mendeko finantza-ekarpenekin, lehentasunezko partaidetzekin eta mendeko zorrarekin egindako eragiketen ondorio diren aurrezkiaren errentaren etekin negatiboak, ekitaldikoak (RN_{S2}), aurreko 3. puntuan azaldutako eragiketatik ateratako saldo positiboarekin konpentsatuko dira, saldo positiboa ateraz gero. Konpentsazio horren aurretik, aurrezkiaren etekinen ekitaldiko saldo positiboaren kontrako konpentsazioa egingo da. [$\sum$ (RN_{S2})]

   a) Konpentsazioaren emaitza saldo positiboa bada, horrekin aplikatuko dira gero egitekoak diren konpentsazioak, edo, horrelakorik ezean, hura aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.

   b) Konpentsazioaren emaitza saldo negatiboa bada, honela konpentsatu ahal izango da:

      - Aurrezkiaren etekinen hurrengo lau urteetako saldo positiboarekin, etekin horiei, kasua bada, dagozkien konpentsazioak aplikatu eta gero.
      - Aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte diren ondare-irabazi garbien hurrengo lau urteetako saldo positiboarekin.

[$\sum$ (GP) – $\sum$ (DPg)] – $\sum$ (DP_{S1}) > 0 → [$\sum$ (GP) – $\sum$ (DPg)] – $\sum$ (DP_{S1}) – $\sum$ (RN_{S2})	
Saldo positiboa	- Geroko konpentsazioak aplikatuko dira. - Geroago konpentsaziorik aplikatu ezean, aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.
Saldo negatiboa	- Aurrezkiaren etekinen hurrengo lau urteetako saldo positiboaren kontra konpentsatuko da. - Ondare-irabazi garbien hurrengo lau urteetako saldo positiboaren kontra konpentsatuko da.

5. Aurrezkiaren errentaren parte diren aurreko ekitaldietako ondare-galerak, salbu eta mendeko finantza-ekarpenekin, lehentasunezko partaidetzekin eta mendeko zorrarekin egindako eragiketen ondorio direnak, aurreko 4. puntuan azaldutako eragiketatik ateratako saldo positiboaren kontra konpentsatuko dira, saldo positiboa ateraz gero (DPAg). [$\sum$ (DPAg)]

   a) Konpentsazioaren emaitza saldo positiboa bada, horrekin aplikatuko dira gero egitekoak diren konpentsazioak, edo, horrelakorik ezean, hura aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.

b) Konpentsazioaren emaitza saldo negatiboa bada, ondare-elementuak eskualdatuz lortutako ondare-irabazi garbien saldo positiboarekin konpentsatuko da. Ezingo dira lau urte baino gehiago igaro jatorrizko saldo negatiboa sortu zen ekitalditik.

$[\sum (GP) - \sum (DPg)] - \sum (DP_{S1}) - \sum (RN_{S2}) > 0 \rightarrow [\sum (GP) - \sum (DPg)] - \sum (DP_{S1}) - \sum (RN_{S2}) - \sum (DPAg)$	
Saldo positiboa	- Geroko konpentsazioak aplikatuko dira. - Geroago konpentsaziorik aplikatu ezean, aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.
Saldo negatiboa	- Aurrezkiaren errentaren zerga-oinarriaren parte diren ondare-irabazi garbien saldo positiboaren kontra konpentsatuko da. Ezingo dira lau urte baino gehiago igaro jatorrizko saldo negatiboa sortu zen ekitalditik.

6. Aurrezkiaren errentaren parte diren ondare-galerak, aurreko ekitaldietakoak, mendeko finantza-ekarpenekin, lehentasunezko partaidetzekin eta mendeko zorrarekin egindako eragiketen ondorio direnak (batez ere, truke eragiketetan jasotako akzioak eskualdatzearen ondoriozkoak) (DPA_{S1}), aurreko 5. puntuan azaldutako eragiketatik ateratako saldo positiboaren kontra konpentsatuko dira, saldo positiboa ateratzen bada. [$\sum (DPA_{S1})$]
   a) Konpentsazioaren emaitza saldo positiboa bada, horren aurka aplikatuko dira gero egitekoak diren konpentsazioak, edo, horrelakorik ezean, hura aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.
   b) Konpentsazioaren emaitza saldo negatiboa bada, honela konpentsatu ahal izango da:
      - Aurrezkiaren etekinen ekitaldiko saldo positiboarekin, etekin horiei dagozkien konpentsazioak aplikatu eta gero, bidezkoa bada.
      - Ondare-irabazi garbien geroko ekitaldietako saldo positiboarekin. Ezingo dira lau urte baino gehiago igaro jatorrizko saldo negatiboa sortu zen ekitalditik.
      - Geroko ekitaldietako aurrezkiaren etekinetatik ateratzen den saldo positiboarekin. Ezingo dira lau urte baino gehiago igaro jatorrizko saldo negatiboa sortu zen ekitalditik.

$[\sum (GP) - \sum (DAg)] - \sum (DP_{S1}) - \sum (RN_{S2}) - \sum (DPAg) > 0 \rightarrow [\sum (GP) - \sum (DPg)] - \sum (DP_{S1}) - \sum (RN_{S2}) - \sum (DPAg) - \sum (DPA_{S1})$	
Saldo positiboa	- Geroko konpentsazioak aplikatuko dira. - Geroago konpentsaziorik aplikatu ezean, aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.
Saldo negatiboa	- Aurrezkiaren etekinen ekitaldiko saldo positiboarekin konpentsatuko da. - Ondare-irabazi garbien geroko ekitaldietako saldo positiboaren kontra konpentsatuko da. Ezingo dira lau urte baino gehiago igaro jatorrizko saldo negatiboa sortu zen ekitalditik. - Geroko ekitaldietako aurrezkiaren etekinetatik ateratzen den saldo positiboaren kontra konpentsatuko da. Ezingo dira lau urte baino gehiago igaro jatorrizko saldo negatiboa sortu zen ekitalditik.

7. Mendeko finantza-ekarpenekin, lehentasunezko partaidetzekin eta mendeko zorrarekin egindako eragiketen ondorio diren etekin negatiboak, aurreko ekitaldietakoak (RNA_{S2}), aurreko 6. puntuan azaldutako eragiketatik ateratako saldo positiboaren kontra konpentsatuko dira, saldo positiboa ateraz gero. Konpentsazio horren aurretik, ekitaldiko aurrezkiaren etekinen saldo positiboaren kontrako konpentsazioa egingo da, horrelakorik egin behar izanez gero. [$\sum$ (RNA_{S2})]

   a) Konpentsazioaren emaitza saldo positiboa bada, aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.

   b) Konpentsazioaren emaitza saldo negatiboa bada, honela konpentsatu ahal izango da:

      - Geroko ekitaldietako aurrezkiaren etekinetatik ateratzen den saldo positiboarekin. Ezingo dira lau urte baino gehiago igaro jatorrizko saldo negatiboa sortu zen ekitalditik.
      - Ondare-irabazi garbien geroko ekitaldietako saldo positiboarekin. Ezingo dira lau urte baino gehiago igaro jatorrizko saldo negatiboa sortu zen ekitalditik.

$$[\sum (GP) - \sum (DPg)] - \sum (DP_{S1}) - \sum (RN_{S2}) - \sum (DPAg) - \sum (DPA_{S1}) > 0 \rightarrow$$
$$[\sum (GP) - \sum (DPg)] - \sum (DP_{S1}) - \sum (RN_{S2}) - \sum (DPAg) - \sum (DPA_{S1}) - \sum (RNA_{S2})$$

Saldo positiboa	- Aurrezkiaren zerga-oinarriaren parte bihurtuko da.
Saldo negatiboa	- Aurrezkiaren etekinen geroko ekitaldietako saldo positiboaren kontra konpentsatuko da. Ezingo dira lau urte baino gehiago igaro jatorrizko saldo negatiboa sortu zen ekitalditik. - Ondare-irabazi garbien geroko ekitaldietako saldo positiboaren kontra konpentsatuko da. Ezingo dira lau urte baino gehiago igaro jatorrizko saldo negatiboa sortu zen ekitalditik.

ADIBIDEA:

RR andreak 2024ko ekitaldian zerga-datu hauek ditu:

- Lanaren etekin garbiak = 32.000 euro
- Bi lonja errentan emanda lortutako etekin garbia = 15.000 euro
- Dibidenduak, salbuespena aplikatu ondoren = 3.000 euro
- Bonuen korrituak = 2.000 euro
- Akzio batzuk eskualdatuz lortutako ondare-irabazia = 3.500 euro
- Higiezin bat eskualdatuz lortutako ondare-irabazia = 21.000 euro
- 2021eko ekitaldian akzio batzuen eskualdaketak sortutako ondare-galera, oraindik konpentsatzeko dagoena = 4.000 euro
- 2023ko ekitaldian akzio batzuen eskualdaketak sortutako ondare-galera, oraindik konpentsatzeko dagoena = 5.200 euro.

EBAZPENA:

Zerga-oinarri orokorra = 32.000 + 15.000 = 47.000 €

Aurrezkiaren zerga-oinarria:

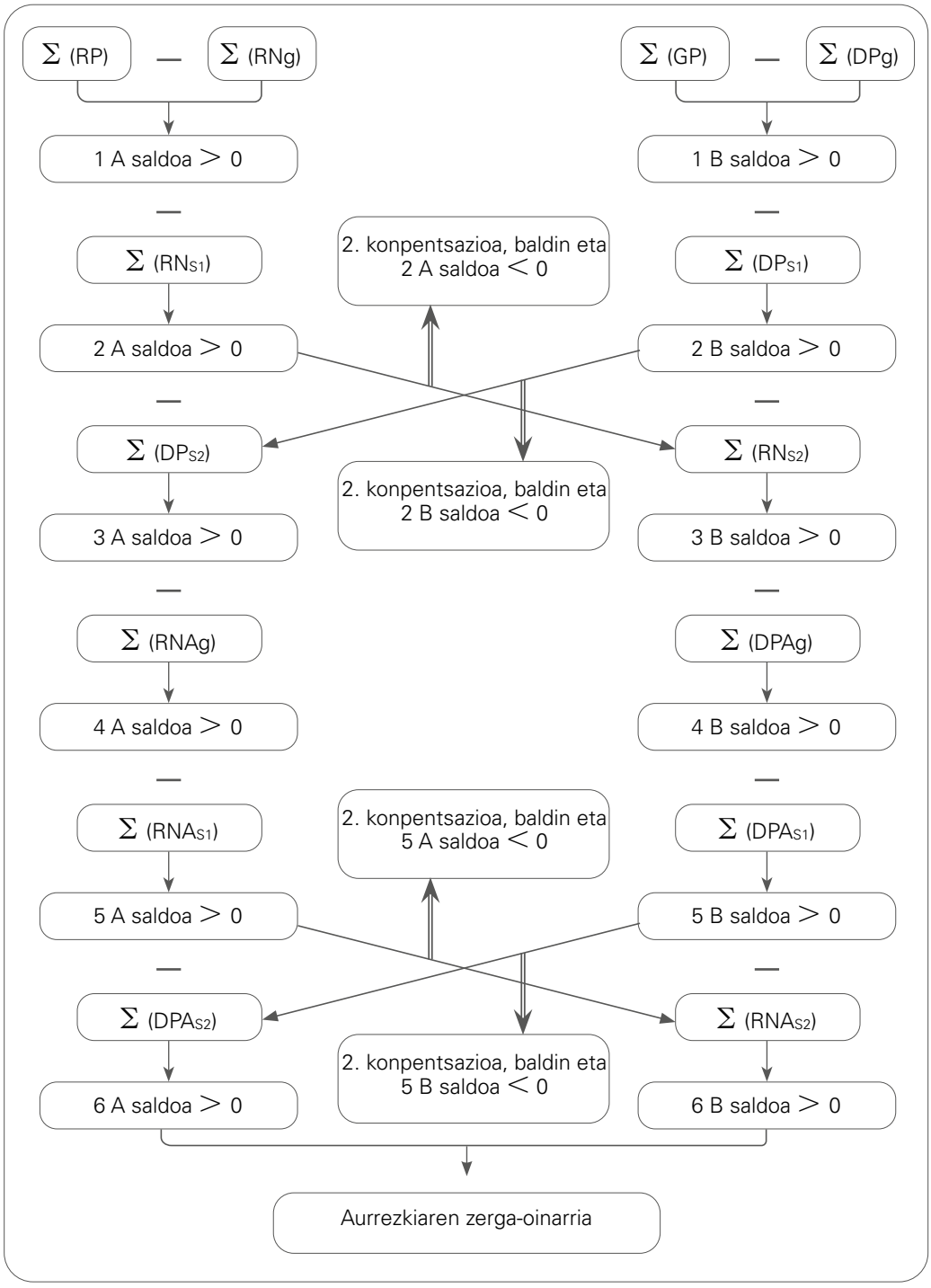
Kapital higigarriaren etekina = 3.000 + 2.000 = 5.000 €

2024ko ondare-irabaziak = 3.500 + 21.000 = 24.500 €

Ondare-galeren konpentsazioak = 24.500 – 4.000 – 5.200 = 15.300 €

Aurrezkiaren zerga-oinarria = 5.000 + 15.300 = 20.300 €

Eskema honek erakusten du nola integratzen eta konpentsatzen diren errentak aurrezkiaren zerga-oinarrian, ateratako saldo guztiak positiboak direnean



1. ADIBIDEA:

YY andreak honako zerga-datu hauek ditu 2024ko ekitaldian:

- Lanaren etekin garbiak = 21.150 euro.
- Lonja bat errentan emanda, kapital higiezinaren etekin garbi hau lortu du = 8.000 euro.
- Dibidendutan = 2.500 euro (salbuespena aplikatu eta gero).
- Obligazio batzuen amortizazioaren bidez = 5.000 euro (97.000 – 92.000).
- Bonu batzuen korrituak = 1.200 euro.
- 2024ko azaroaren 14an lokal bat saldu du 150.000 eurotan. 2006ko otsailaren 15ean erosi zen 95.000 euroren truke.
- 2024ko ekainaren 2an HHSA sozietatearen 2.000 akzio saldu ditu. Eskualdaketa-balioa 12.000 euro izan da. Akzio horiek 2012ko irailaren 6an erosi ziren 9.500 euroren truke.
- 2010eko uztailaren 1ean 35.000 euro inbertitu zituen XX finantza-entitateak jaulkitako mendeko obligazioak erosteko. Geroago, 2016ko uztailaren 22an, titulu horiek finantza-entitate beraren akzio bihurtu ziren nahitaez. Horretarako, FROBen ebazpenean 28.000 euroko berrerosketa-prezioa ezarri zen. Bihurketaren ondorioz, YY andreak 16.000 akzio jaso zituen. Akzio bakoitzak 1,75 euroko balio izendatua zuen; eta egun hartan akzioek 1,1 euroko kotizazio-balioa zuten. 2024ko urriaren 12an, jasotako akzio guztiak saldu ziren, bakoitza 1,7 euroko prezioan.

  Bihurketaren ondorioz, YY andreak 2017ko ekitaldian 7.000 euroko etekin negatiboa lortu zuen (Bihurketa-balioa – Eskurapen-balioa = 28.000 – 35.000 = - 7.000 euro). Etekin negatibo horretatik 2.000 euro konpentsatu ahal izan ditu 2016ko ekitaldian eta 3.500 euro 2017ko ekitaldian, eta 1.500 euro daude oraindik konpentsatu gabe.
- Konpentsatu gabe dagoen ondare-galera, RRSA sozietatearen akzioak eskualdatzearen ondoriozkoa, 2023ko ekitaldikoa = 1.000 euro.

EBAZPENA :

Zerga-oinarri orokorra = 21.150 + 8.000 = 29.150 €

Aurrezkiaren zerga-oinarria:

- Kapital higigarriaren etekina ($\sum$ (RP)) = 2.500 + 5.000 + 1.200 = 8.700 €
- Mendeko obligazioen bihurketaren ondoriozko 2016ko ekitaldiko etekin negatiboen konpentsazioa ($\sum$ (RCA_{S1})) = 1.500 €
- Kapital higigarriaren 2024ko ekitaldiko etekin garbia = 8.700 – 1.500 = 7.200 €

- Lokal bat eskualdatuz lortutako ondare-irabazia = Eskualdaketa-balioa – Eskurapen-balio eguneratua = 150.000 – 95.000 x 1,467 = 150.000 – 139.365 = 10.635 €
- HHSA sozietatearen akzioak eskualdatuta lortutako ondare-irabazia = Eskualdaketa-balioa – Eskurapen-balio eguneratua = 13.000 – 9.500 x 1,274 = 13.000 – 12.103 = 897 €
- 2024ko ekitaldiko ondare-irabaziak, guztira (∑ (GP)) = 10.635 + 897 = 11.532 €
- XX finantza-entitatearen akzioak eskualdatuta izandako ondare-galera = Eskualdaketa-balioa – Eskurapen-balio eguneratua = 16.000 x 1,7 – 28.000 x 1,252 = 27.200 – 35.056= 8.056 €
- XX finantza-entitatearen akzioak eskualdatuta 2024ko ekitaldian izandako ondare-galeraren konpentsazioa (∑ (DPs1)) = 8.056 €
- Ondare-irabazi garbiak, 2024ko ekitaldiko konpentsazioaren ondoren = 12.532 – 8.056 = 3.476 €
- RRSA sozietatearen akzioak eskualdatuta 2023ko ekitaldian izandako ondare-galeraren konpentsazioa (∑ (DPAg)) = 1.000 €
- Ondare-irabazi garbiak, 2023ko ekitaldiko ondare-galeraren konpentsazioaren ondoren = 3.476 – 1.000 = 2.476 €
- Aurrezkiaren zerga-oinarria = 7.200 + 2.476 = 9.676 €

2. ADIBIDEA:

YY andreak honako zerga-datu hauek ditu 2024ko ekitaldian:

- Lanaren etekin garbiak = 21.150 euro.
- Lonja bat errentan emanda, kapital higiezinaren etekin garbi hau lortu du = 8.000 euro.
- Bonu batzuen korrituak = 1.200 euro.
- 2024ko azaroaren 14an lokal bat saldu du 150.000 eurotan. 2006ko otsailaren 15ean erosi zen 95.000 euroren truke.
- 2024ko ekainaren 2an HHSA sozietatearen 2.000 akzio saldu ditu. Eskualdaketa-balioa 13.000 euro izan da. Akzio horiek 2012ko irailaren 6an erosi ziren 9.500 euroren truke.

- 2010eko uztailaren 1ean 35.000 euro inbertitu zituen XX finantza-entitateak jaulkitako mendeko obligazioak erosteko. Geroago, 2016ko uztailaren 22an, titulu horiek finantza-entitate beraren akzio bihurtu ziren nahitaez. Horretarako, FROBen ebazpenean 28.000 euroko berrerosketa-prezioa ezarri zen. Bihurketaren ondorioz, YY andreak 16.000 akzio jaso zituen. Akzio bakoitzak 1,75 euroko balio izendatua zuen; eta egun hartan akzioek 1,1 euroko kotizazio-balioa zuten. 2024ko urriaren 12an, jasotako akzio guztiak saldu ziren, bakoitza 1,7 euroko prezioan.
- Bihurketaren ondorioz, YY andreak 2016ko ekitaldian 7.000 euroko etekin negatiboa lortu zuen (Bihurketa-balioa – Eskurapen-balioa = 28.000 – 35.000 = - 7.000 euro). Etekin negatibo horretatik 1.000 euro konpentsatu ahal izan ditu 2016ko ekitaldian eta 2.000 euro 2017ko ekitaldian, eta 4.000 euro daude oraindik konpentsatu gabe.
- Konpentsatu gabe dagoen ondare-galera, RRSA sozietatearen akzioak eskualdatzearen ondoriozkoa, 2023ko ekitaldikoa = 1.000 euro.

EBAZPENA:

Zerga-oinarri orokorra = 21.150 + 8.000 = 29.150 €

Aurrezkiaren zerga-oinarria:

- Kapital higigarriaren etekina ($\sum$ (RP))= 1.200 €
- Mendeko obligazioen bihurketaren ondoriozko 2016ko ekitaldiko etekin negatiboen konpentsazioa ($\sum$ (RCA_{S1})) = 1.200 €
- Mendeko obligazioen bihurketaren ondoriozko 2016ko ekitaldiko etekin negatiboetatik konpentsatu gabe dagoena = 4.000 – 1.200 = 2.800 €
- Kapital higigarriaren 2024ko ekitaldiko etekin garbia = 1.200 – 1.200 = 0 €
- Lokal bat eskualdatuz lortutako ondare-irabazia = Eskualdaketa-balioa – Eskurapen-balio eguneratua = 150.000 – 95.000 x 1,467 = 150.000 – 139.365 = 10.365 €
- HHSA sozietatearen akzioak eskualdatuta lortutako ondare-irabazia = Eskualdaketa-balioa – Eskurapen-balio eguneratua = 13.000 – 9.500 x 1,467 = 13.000 – 12.103 = 897 €
- 2024ko ekitaldiko ondare-irabaziak, guztira ($\sum$ (GP)) = 10.635 + 897 = 11.532 €
- XX finantza-entitatearen akzioak eskualdatuta izandako ondare-galera = Eskualdaketa-balioa – Eskurapen-balio eguneratua = 16.000 x 1,7 – 28.000 x 1,252 = 27.200 – 35.056 = 8.056 €

- XX finantza-entitatearen akzioak eskualdatuta 2024ko ekitaldian izandako ondare-galeraren konpentsazioa ($\sum$ (DP_{S1})) = 8.056 €
- Ondare-irabazi garbiak, 2024ko ekitaldiko konpentsazioaren ondoren = 11.532 – 8.056 = 3.476 €
- RRSA sozietatearen akzioak eskualdatuta 2023ko ekitaldian izandako ondare-galeraren konpentsazioa ($\sum$ (DPAg)) = 1.000 €
- Ondare-irabazi garbiak, 2023ko ekitaldiko ondare-galeraren konpentsazioaren ondoren = 3.476 – 1.000 = 2.476 €
- Mendeko obligazioen bihurketaren ondoriozko 2016ko ekitaldiko etekin negatiboen konpentsazioa ($\sum$ (RCA_{S2})) = 2.476 €
- Ondare-irabazi garbiak, mendeko obligazioen bihurketaren ondoriozko 2016ko ekitaldiko etekin negatiboak konpentsatu ondoren = 2.476 – 2.476 = 0 €
- Mendeko obligazioen bihurketaren ondoriozko 2016ko ekitaldiko etekin negatiboetatik konpentsatu gabe dagoena = 2.800 – 2.476 = 324 €
- Aurrezkiaren zerga-oinarria = 0 €



Ondarea
2024

XII. KAPITULUA
ONDAREAREN GAINEKO ZERGA

1. IZAERA ETA XEDEA

Ondarearen gaineko Zerga tributu pertsonala da, eta zuzenekoa. Zergadunen ondare garbia kargatzen du. Zergadunaren ondare garbia da hura titularra duten ondasunen eta eduki ekonomikoko eskubideen multzoa, balioa murrizten dioten zamak eta kargak kenduta, baita zergadunak dituen zorrak eta betebehar pertsonalak ere.

2. APLIKAZIO EREMUA

Ondarearen gaineko Zergari buruzko Foru Araua honako hauei aplikatuko zaie:

a) Betebehar pertsonalaren zioz, Bizkaiko Foru Aldundiak ordainarazi behar duen Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zioz zergadun diren pertsona fisikoei; Zergak beraien ondare garbi osoa kargatuko du, ondare-elementuak zein lurraldetan dauden kontuan hartu gabe.

b) Betebehar errealaren zioz, Espainiako lurraldeko egoiliar ez diren pertsona fisikoei, lurralde horretan dauzkaten ondasun eta eskubideei dagokienez, baldin eta, baliorik handieneko ondasunak eta eskubideak EAEko lurraldean egonik, Bizkaiko lurraldean daudenen balioa gainerako lurralde historikoetan daudenena baino handiagoa bada.

   Lurralde batean dauden ondasunak eta eskubidea edo bertan erabili ahal direnak edo bete behar direnak bertan kokatutzat joko dira.

   Zerga eskatuko zaio soil-soilik Espainiako lurraldean dituen ondasun edo eskubideengatik, eta kendu egingo dira Espainiako lurraldean kokatuta dauden edo lurralde horretan erabil daitezkeen edo bete behar diren ondasun eta eskubideen gaineko zamak eta kargak, baita ondasun horietan inbertitutako kapitalengatiko zorrak ere.

c) Espainiako lurraldeko egoiliarrak ez diren eta azken egoitza Bizkaian izan duten pertsona fisikoei, baldin eta betebehar pertsonalarengatik zerga Bizkaian ordaintzea aukeratzen badute. Ondarearen gaineko Zergaren aitorpena aurkeztu beharko da aukera hori egiteko, Bizkaiko egoiliar izateari utzi zaion lehenengo ekitaldian.

d) Espainiako estatuaren atzerriko ordezkari eta funtzionarioei eta atzerriko erakunde eta estatuek Espainian dituztenei. Horiek guztiak Ondarearen gaineko Zergaren kargapean daude betebehar pertsonalaren edo errealaren arabera, eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko arauetan horrelako zergadunentzat xedatutakoa aplikatuko da.

e) Testamentu-ahalordea baliatzearen zain dauden jarauntsiei, jaraunspenaren kausatzailearen ohiko bizilekua Bizkaian bazegoen hil zen unean.

Ohiko egoitza zehazteko kontuan hartuko dira Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren irizpideak (Ikus eskuliburu honetako I. kapituluko (*Alderdi orokorrak*).

3. AITORTZEKO BETEBEHARRA

Ondokoek aurkeztu behar dute Ondarearen gaineko Zergaren aitorpena: aitorpenaren ondorioz dirua sartu behar duten zergadunek, bai eta, aitorpenaren emaitza bestelakoa izan arren, 2.000.000 eurotik gorako balioa duten ondasunak eta eskubideak dituztenek (balio hori Ondarearen gaineko Zergari buruzko arauak aplikatuta kalkulatu behar da).

Hala ere, testamentu-ahalordea baliatzearen zain dagoen jaraunspenak ondarearen gaineko zergaren aitorpena aurkeztu beharko du nahitaez, eta, bertan, hura ukitzen duten datu guztiak adierazi beharko dira, ondarearen munta gorabehera. Haren administratzaileak, aitorpen hori aurkezteko, Ondarearen gaineko Zergaren gainerako zergadunentzat ezarritako arau berberei jarraituko die eta eredu bera erabili beharko du.

4. ZERGADUNAK

Hauek dira Ondarearen gaineko Zergaren ziozko zergadunak:

a) Betebehar pertsonalaren zioz, Bizkaiko Foru Aldundiak ordainarazi behar duen Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zioz zergadun diren pertsona fisikoak, ondare-elementuak zein lurraldetan dauden kontuan hartu gabe.

b) Betebehar errealaren zioz, Espainiako lurraldeko egoiliar ez diren pertsona fisikoak, lurralde horretan dauzkaten ondasun eta eskubideei dagokienez, baldin eta, baliorik handieneko ondasunak eta eskubideak EAEko lurraldean egonik, Bizkaiko lurraldean daudenen balioa gainerako lurralde historikoetan daudenena baino handiagoa bada.

c) Espainiako lurraldeko egoiliarrak ez diren eta azken egoitza Bizkaian izan duten pertsona fisikoak, baldin eta betebehar pertsonalarengatik zerga Bizkaian ordaintzea aukeratzen badute.

d) Espainiako estatuaren atzerriko ordezkari eta funtzionarioak eta atzerriko erakunde eta estatuek Espainian dituztenak. Horiek guztiak Ondarearen gaineko Zergaren kargapean daude betebehar pertsonalaren edo errealaren arabera, eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko arauetan horrelako zergadunentzat xedatutakoa aplikatuko da.

e) Bizkaiko Foru Aldundiak ordainarazi behar duen testamentu-ahalordea baliatzearen zain dauden jarauntsiak.

5. ONDARE-ELEMENTUEN TITULARTASUNA

Ondasun eta eskubideak, kasu bakoitzean, titulartasun juridikoari buruz aplikagarri izan daitezen arauei atxikiz eratxekiko zaizkie zergadunei, bai eta hauek aurkeztu edo Administrazioak aurkituriko frogei atxikiz ere.

Hala behar denean, xedapen hauetan jasorik dauden arauak aplikatuko dira, ondasun eta eskubideen titulartasun juridikoa dela-eta:

a) Ezkontideen edo izatezko bikoteen araubide ekonomikoa arautzen duten xedapenak.

b) Familia unitateko kideen arteko ondare harremanei aldi bakoitzean aplikatu beharreko legeria zibileko manuak.

Araubide ekonomikoko xedapen edo itunen arabera ezkontide bienak edo izatezko bikoteko kide bienak diren ondasunak eta eskubideak erdi bana egingo dira haien artean, partaidetza-kuotak beste batzuk direla frogatu ezean.

Ondasunen edo eskubideen titulartasuna ondo egiaztaturik ez badago, Zerga Administrazioak zerga-erregistro batean edo beste erregistro publikoren batean halakotzat agertzen dena hartu ahal izango du titulartzat.

Kargak, zergak, zorrak eta betebeharrak zergadunei eratxikiko zaizkie, aurrean adierazitako arauen eta irizpideen arabera.

Nortasun juridikorik gabeko erakundeen ondasun eta eskubideak

Zergei buruzko Foru Arau Orokorraren 34. artikuluko 3. idatz-zatian aipatutako erakundeak titular dituzten ondasun eta eskubideak bazkide, erkide edo partaideei eratxikiko zaizkie, kasu bakoitzean aplikatu beharreko arau edo itunei jarraituz, eta Administrazioak ez badu horrelakoen berri sinesgarririk, zati berdinetan eratxikiko dira.

Testamentu-ahalordea erabili zain dauden jarauntsiak

Testamentu-ahalordea baliatzearen zain dauden jarauntsiei:

a) Gozamenerako eskubidea badago

   Testamentu-ahalordea erabili zain dagoen jarauntsiari dagozkion ondasun eta eskubideak euren gozamendunari eratxikiko zaizkio, eta berak, Ondarearen gaineko Zergaren aitorpena aurkeztu behar duenean, gozamen horren balioa jarriko du. Ondarearen gaineko Zergan ezarritako arauen bidez kalkulatuko da balio hori.

   Jabetza soilaren balioa jarauntsiari berari egotziko zaio. Jarauntsiak Ondarearen gaineko Zergaren zergadun gisa tributatuko du. Zerga ordaindu beharko du eta Ondarearen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan ezarritako betebeharrak izango ditu.

b) Gozamenerako eskubiderik ez badago

   Gozamen-eskubiderik ezarrita ez duten ondasunei eta eskubideei dagokienez, testamendu-ahalordea baliatu zain dauden jarauntsiak jarauntsiari berari eratxikiko zaizkio eta Bizkaiko Lurralde Historikoko Zerga-Sistema Euskal Herriko Foru Zuzenbide Zibilaren berezitasunetara moldatu duen Foru Arauaren II. tituluan ezarritakoaren arabera kargatuko dira.

Horrelako kasuetan, jarauntsiko ondasun eta eskubideen gozamendunik ez dagoenez, haren ondare garbiaren balioa jarauntsiari berari egotziko zaio, eta jarauntsiak Ondarearen gaineko Zergaren zergadun gisa tributatuko du, goian aipatutako foru arauaren II. Tituluan ezarritakoaren arabera. Jarauntsiak Zerga ordaindu beharko du eta Ondarearen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan ezarritako betebeharrak izango ditu.

Ezkontza osteko erkidegoa, kausatzailearen heriotzarengatik geratutako ondasunen foru komunikazioaren ezkontza-araubide ekonomikoa finkatzearen ondoriozkoa, testamentu-ahalordea baliatu zain dagoenean, ezkontide alargunak -edo bizirik dirauen izatezko bikotekideak, berari dagokion erdiarengatik tributatuko du. Beste erdiari dagokionez, aurreko lerroaldeetan ezarritako arauei jarraituz tributatuko du.

Prezio geroratuarekin edo jabari-erreserbarekin eskuratutako ondasun edo eskubideak

Guztiz edo hein batean, *geroratutako ordainetan eskuratzen* diren *ondasun edo eskubideak* direnean, Ondarearen gaineko Zergari buruzko arauen ondoriozko ondare-elementuaren balioa sartuko berorren eskuratzaileak, eta bere zorretan sartuko du geroratutako ordainaren heina. Eskualdatzaileak, bere aldetik, bere ondareko eskubideetan sartuko du geroratutako ordainaren heinari dagokion kreditua.

Jabaria erreserbatuta ondasunak saltzen diren kasuetan, jabetza eskuratzaileari eskualdatzen ez zaion bitartean, eskuratzaileak eskubidea konputatuko du zerga sortzen den egunera arte (abenduaren 31) eman dituen diru kopuru guztiengatik. Eskualdatzaileak bere buruari egotziko dio Ondarearen gaineko Zergari buruzko arauen ondorioz ondare-elementuak duen balioa, eta zor gisa, berriz, eskuratzaileak eman dizkion diru kopuru guztiak.

6. ZERGAREN SORTZAPENA

Zerga urte bakoitzeko abenduaren 31n sortuko da, eta egun horretan zergaduna titular duen ondarea kargatuko du.

Abenduaren 18ko 5/2013 Jarraibideak honako hau zehazten du 10. puntuan:

"- *Zergaduna abenduaren 31n ez beste egun batean hiltzen bada, Zerga ez da ekitaldi horretan sortzen, jaraunsleek edo legatu-hartzaileek eskuraturiko ondasunengatik eta eskubideengatik ordaindu beharreko zergei kalterik egin gabe.*

- *Jarauntsi banatugabeak direnean, oraindik onartu gabeak eta testamentua egiteko ahalordea erabiltzeke dutenak ez beste batzuk badira, kontuan izan behar da ezen jarauntsia onartzeak eta ukatzeak jaraunspena eman duenaren heriotza gertatzen den unetik izango dituztela ondorioak. Hori dela-eta, kausatzailearen heriotza gertatzen den unetik eskuraturiko ondasunak eta eskubideak sartu behar dituzte euren ondarean eta, hala denean, hasieran sartu ez zituzten ekitaldiei dagozkien autolikidazio osagarriak aurkeztu behar dituzte, zehapen, interes edo errekargurik gabe. Autolikidazio osagarriak nahitaez aurkeztu behar hori sortzen da jarauntsia onartu den unetik eta, beraz, une horretatik hasita zenbatuko dira preskribatze-epeak eta iraungitze-epeak.*"

7. ZERGA-EGITATEA

7.1. KONTZEPTUA

Zergaren zerga-egitea izango da zergaduna ondare garbiaren titularra izatea zerga sortzen den unean (abenduaren 31n).

Zergaren aurreko sortzapenean zergadunarenak izan diren ondasunak eta eskubideak beraren ondarekotzat joko dira, ondare eskualdaketa edo galera gertatu dela frogatu ezean.

7.2. SALBUETSITA DAUDENAK

Zerga honetatik salbuetsita daude honako hauek:

A) Euskal Kultura Ondarea osatzen duten ondasunak, babes ertaina edo berezia dutenak Euskal Kultura Ondareari buruzko maiatzaren 9ko 6/2019 Legean ezarritakoaren arabera.

B) Espainiako Ondare Historikoa eratzen duten ondasunak, Espainiako Ondare Historikoari buruzko ekainaren 25eko 16/1985 Legeak adierazitako Interes Kulturaleko Ondasunen Erregistro Orokorrean edo Ondasun Higigarrien Inbentario Orokorrean inskribatuta, nahiz lege horretako Bigarren Xedapen Gehigarrian bildutakoak, betiere, azken kasu horretan Kultura Ministerioak Interes Kulturaleko Ondasuntzat kalifikatu baditu eta kasuan kasuko erregistroan inskribatu badira.

   Baina eremu arkeologikoen eta gune edo multzo historikoen kasuan, ondasun salbuetsiak honako higiezin hauek baino ez dira:

   a) Eremu arkeologikoetan, ekainaren 25eko 16/1985 Legearen 20. artikuluan aipatzen den hirigintza plangintzako tresnaren arabera babes berezikoak diren ondasun higiezinak.

   b) Gune edo multzo historikoetan, berrogeita hamar urteko edo gehiagoko ondasun higiezinak, Hirigintza Plangintzari buruzko Araudiaren 86. artikuluan ezarritako katalogoan sartuta daudenak eta ekainaren 25eko 16/1985 Legearen 21. artikuluan ezarritakoaren arabera erabat babestu behar direnak.

C) Autonomia erkidegoen ondare historikoko ondasunak, hain zuzen ere berariazko arauetan ezarritakoaren arabera halakotzat kalifikatu direnak eta hala inskribatu direnak.

D) Zenbait arte-objektu eta antzinako gauza.

   Arte-objektutzat joko dira pinturak, eskulturak, marrazkiak, grabatuak, litografiak eta antzeko beste lan batzuk, betiere jatorrizkoak.

   Antzinako gauzatzat joko dira ondasun higigarriak, tresnak eta apaingarriak, arte-objektuak izan ezik, ehun urte baino gehiago badituzte eta euren jatorrizko ezaugarri funtsezkoenetan azken ehun urteetan aldaketarik edo konponketarik egin ez bada.

   a) Beheko zerrendan ageri diren arte-objektuak eta antzinako gauzak, baldin eta horien balioa txikiagoa bada Espainiako Ondare Historikoari buruzko ekainaren 25eko

16/1985 Legearen 26. artikuluko 4. idatz-zatian aurreikusitako ondoreetarako ezartzen diren zenbatekoak baino, hala behar denean:

Ondasunen deskripzioa	Zenbatekoa eurotan
Pinturak eta eskulturak, ehun urte baino gutxiago dituztenak	90.151,82
Pinturak, ehun urte edo gehiago dituztenak	60.101,21
Arte objektuen, kultura objektuen eta antzinako objektuen bildumak eta multzoak	60.101,21
Eskulturak, erliebeak eta behe-erliebeak, ehun urte edo gehiago dituztenak	42.070,85
Marrazki, grabatu, liburu, agiri eta musika-tresnen bildumak	42.070,85
Altzariak	42.070,85
Alfonbra, tapiz eta ehun historikoak	30.050,61
Marrazki, grabatu, agiri eta liburu solteak (liburuak inprimatuak zein eskuizkribuak), euskarri guztietan	18.030,36
Musika-tresna historiko solteak	9.015,18
Antzinako zeramika, portzelana eta beira	9.015,18
Objektu arkeologikoak	6.010,12
Objektu etnografikoak	2.404,05

Horien balioa handiagoa balitz, salbuespena ez litzateke aplikagarria izango eta balio osoa kargatuko litzateke Ondarearen gaineko Zergan.

b) Artelanak eta antzinateko objektuak, bai eta artelanak eta antzinateko objektuak dituzten entitateen kapitaleko edo ondareko partaidetzen gaineko jabetza osoa, jabetza soila eta biziarteko gozamen-eskubidea ere, baldin eta haien jabeek, gutxienez hiru urterako, gordailu iraunkorrean laga badizkiete, jendaurrean erakutsi ditzaten, museoei edo irabazteko helbururik gabeko kultur erakundeei, baina betiere objektuok gordailupean dauden bitartean.

   Salbuespena hau izango da: aipatutako ondasunen balioaren eta erakunde partaidetuaren aktibo osoaren arteko proportzioari dagokion balio-zatia.

c) Artisten euren obrak, egileen ondareetan dirauten bitartean.

E) Etxeko hornidura, hau da, norberaren gauzak eta etxekoak, etxeko tresneria eta zergadunaren erabilera partikularreko gainerako ondasun higigarriak, salbu eta bitxiak, luxuzko larruak, autoak, 125 zentimetro kubikotik gorako zilindrada duten bi edo hiru

gurpileko ibilgailuak, aisiarako edo ur kiroletarako ontziak, hegazkinak, hegazkin arinak, belaontziak eta gainerako aireontziak, arte-objektuak eta antzinako gauzak.

F) Eduki ekonomikoko eskubideak honako instrumentu hauetan:

a) Osoko bazkideen edo bazkide arrunten eskubide kontsolidatuak eta onuradunen eskubide ekonomikoak, borondatezko gizarte aurreikuspeneko erakundeetan.

b) Pentsio planetako partaideen eskubide kontsolidatuak eta onuradunen eskubide ekonomikoak, tartean Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2016ko abenduaren 14an emandako Enpleguko pentsio-funtsen jarduerei eta gainbegiratzeari buruzko 2016/2341 Zuzentarauan (EB) aipatzen direnak.

c) Bermatutako aurreikuspen planei ordaindutako primei dagozkien eskubide ekonomikoak.

d) Zergadunak enpresaren gizarte aurreikuspeneko planetara egindako ekarpenei (hartzailearen kontribuzioak barne) dagozkien eskubide ekonomikoak.

e) Enpresek beren gain hartutako pentsioen ziozko konpromisoak gauzatzen dituzten talde aseguruko kontratuetan, enpresaren gizarte aurreikuspen planak ez beste batzuetan, zergadunak ordaindutako primei dagozkien eskubide ekonomikoak, Pentsio Planei eta Funtsei buruzko Legearen Testu bategineko lehenengo xedapen gehigarrian eta horren arautegian ezarritakoarekin bat etorriz, bai eta enpresaburuek talde aseguruko kontratuetan ordaindutako primei dagozkienak ere.

f) Mendekotasun larria edo handia izateko arriskua estaltzen duten aseguru pribatuei ordaindutako primei dagozkien eskubide ekonomikoak.

G) Jabetza intelektual edo industrialaren ondoriozko eskubideak, egilearen ondarean dirauten bitartean; eta, jabetza industrialaren kasuan, baldintza hori betetzeaz gainera, jarduera ekonomikoei atxikita ez badaude.

H) Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 14. artikuluan xedatutakoaren arabera etekinak salbuetsita dituzten baloreak, besteak beste:

a) Norberaren kapitalak hirugarrenei laga izana adierazten duten baloreak, egoiliarrek Europar Batasuneko beste estatu kide batean lortutakoak, establezimendu iraunkorraren bitartekotzarik gabe; betiere balore horiek ez badira zerga-paradisuen bitartez bidegabe edukitzen.

b) Espainian establezimendu iraunkorrik gabe ari diren ez-egoiliarrek lortutako zor publikoa.

c) Establezimendu iraunkorrik gabeko ez-egoiliarrek Espainian jaulkitako baloreak, salbu eta titularra establezimendu iraunkorraren bitartez diharduen ez-egoiliarra denean.

Ildo horretatik, abenduaren 18ko 5/2013 Jarraibideak honako hau zehazten du, *betebehar errealaren zioz aplikatuko zaie zegadunei soilik Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergatik salbuetsita dauden etekinen balioei dagokien salbuespena, baina ez norberaren betebeharragatik ordaindu behar dutenei.*

l) Pertsona fisikoek euren jarduera ekonomikoa egiteko behar dituzten ondasun eta eskubideak, eta erakundeen kapitaleko edo ondareko partaidetzen gaineko jabetza osoa eta bizi arteko gozamenerako eskubidea -partaidetzok merkatu antolatuetan kotizatu edo ez-, betiere Ondarearen gaineko Zergan ezarritako betekizunak betetzen direnean.

Salbuetsita egongo dira pertsona fisikoaren ondasun eta eskubideak, bere jarduera ekonomikoa garatzeko beharrezkoak direnak, bai eta ezkontideek edo izatezko bikotekideek komunean dituztenak ere, baldin eta ezkontideetako edo izatezko bikotekideetako edozeinen jarduera ekonomikoa garatzeko erabiltzen badira, eta, betiere, zergaren sortzapen-datan (abenduaren 31) honako baldintza hauek betetzen badira:

- Beharrezkoa izatea jarduera ekonomikoren bat egin ahal izateko.

  Aktibo bat jarduera ekonomiko bat egiteko beharrezkotzat joko da hari atxikitako elementua denean. Honako hauek joko dira jarduera ekonomiko bati atxikitako ondare-elementutzat:

  · Zergadunak jarduera garatzeko erabiltzen dituen ondasun higiezinak.

  · Jarduera burutzen duten langileen zerbitzu ekonomiko eta soziokulturaletara emandako ondasunak. Dena den, aisialdi eta jolaserako edo, oro har, ekonomi jardueraren titularraren erabilera pribaturako ondasunak ez dira jarduerari atxikitakotzat jotzen.

  · Etekinak lortzeko beharrezkoak diren gainerako ondare-elementu guztiak.

  Ibilgailuak, itsasontziak eta aireontziak atxikitzat joko dira haien gastuak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan kengarriak diren proportzio berberean.

  Jarduera ekonomiko bat garatzeko aktibotzat hartuko dira:

  · Entitateak lortutako mozkin banatu gabeen zenbatekoa gainditzen ez duen eskuratze-prezioa dutenak, baldin eta mozkin horiek jarduera ekonomikoetatik badatoz eta urtean bertan nahiz aurreko azken 10 urteetan lortutako mozkinen zenbatekoaren muga izanik. Beharrezkoak ez diren aktibo gisa konputatzen ez diren elementuek ezin izango dute aktibo osoaren %75 gainditu.

    Hala ere, ez da ukitu gisa zenbatuko, erakundeak jarduera uzten duenean eta ez-aktiboa bihurtzen denean. Ez da erakunde bat ez-aktibotzat jotzen bere aktiboaren % 15 gutxienez enpresa-proiektuetan inbertituta dagoenean edo, hala badagokio, berrinbertitzen denean.

    Jarduera ekonomikoetatik datozen mozkinekin parekatuko dira gutxienez boto-eskubideen % 5 ematen duten baloreetatik datozen dibidenduak, edo % 3, baldin eta sozietate partaidetuaren akzioek bigarren mailako merkatu antolatu batean kotizatzen badute eta partaidetza zuzendu eta kudeatzeko edukitzen badira, baldin eta, ondore horretarako, baliabide materialak eta giza baliabideak antolatuta badaude, bai eta partaidetza horien eskualdatzeetan lortutako zorro-gainbalioak ere, erakunde partaidetuak lortutako dirusarrerak jarduera ekonomikoen % 80koak badira gutxienez, eta horien artean paragrafo honetan araututakoak ere sartzen direla ulertuko da.

Hala ere, dibidenduak eta zorro-gainbalioak dibidenduen eta zorro-gainbalioen % 50 baino gehiagoko diru-sarrerak dituzten erakundeetako partaidetzetatik eratortzen badira, 10 urteko epe hau jarduneko urte horretara eta aurreko hiru urteetara murriztuko da.

· Diruzaintza eta aurreko puntukoak ez diren bestelako finantza-aktiboak, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 14.2 e) artikuluaren arabera ukitutzat jotzen diren partaidetzetatik datozenak, bai eta jarduera ekonomikoei lotutako beste ondare-elementu batzuk eskualdatzetik datozenak ere, baldin eta horien zenbatekoa, zuzenean edo zeharka, enpresa-proiektuetan berrinbertitzen bada dirua edo finantza-aktiboak lortu eta hurrengo hiru urteetan.

- Zergadunak berak egitea jarduera hori, zuzenean eta ohikotasunez.
- Jarduera hori zergadunaren errenta iturri nagusia izatea.

  Jarduera ekonomiko bat zergadunaren errenta-iturri nagusitzat hartuko da, baldin eta zergadun horren pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zerga-oinarriaren %50, gutxienez, hain zuzen ere, jarduera ekonomikoen etekin garbietatik badator, baina kontuan izanik ez direla konputatuko ez salbuespen honetako hurrengo puntuan aipatzen diren erakundeetan egindako zuzendaritza-funtzioengatik lortutako ordainsariak, ez erakunde horietan partaidetza izateagatik lortutako beste edozein ordainsari.

  Baldin eta zergadun batek ekonomia-jarduera bi edo gehiago egin ohi baditu berak zuzenean, salbuespena jardueroi loturiko ondasun eta eskubide guztientzat izango da, eta jarduera horien guztien etekinak joko dira zergadunaren errenta-iturri nagusitzat.

b) Erakundeen kapitaleko edo ondareko partaidetzen jabetza osoa, jabetza soila eta haien gaineko biziarteko gozamen-eskubidea, antolatutako merkatuetan kotizatuta zein kotizatu gabe, baldintza hauek betetzen badira zerga sortzen den egunean (abenduaren 31n):

   - Erakundearen jarduera nagusia ondare higigarri edo higiezinaren kudeaketa ez izatea. Erakunde batek ez duela ondare higigarri edo higiezinik kudeatzen eta, beraz, jarduera ekonomikoa egiten duela uste izango da baldin eta erakunde horrek ez baditu betetzen bere aktiboaren erdia baino gehiago balorez osatuta dagoela eta inongo jarduera ekonomikori atxikita ez dagoela pentsatzeko betekizunak.

     Erakundeak aldi berean beste erakunde batzuetako partaidetzak badauzka, ondare higigarria ez duela kudeatzen pentsatzeko baldintza hauek bete behar dira: erakunde horietako bakoitzean gutxienez boto eskubideen %5 eduki behar du zuzenean, partaidetza horiek baliabide pertsonal eta materialen antolaketa egokiaren bidez zuzendu eta kudeatu behar ditu, eta partaidetza daukan erakundeen jarduera nagusia ezin da izan ondare higigarria ez higiezina kudeatzea.

   - Erakundea sozietate izanik, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 14. artikuluan ezarritako kasuak ez gertatzea eta, horrenbestez, ondare-sozietatea ez izatea.

- Zergadunak erakundearen kapitalean duen partaidetza, gutxienez, %5ekoa izan behar da, edo %3koa, baldin eta sozietate partaidetuaren akzioek bigarren mailako merkatu antolatu batean kotizatzen badute, beraren partaidetza soilik konputatuta, edo %20koa, beste kasu hauetan: beraren ezkontidearena, izatezko bikotekidearena, aurrekoena, ondorengoena edo laugarren graduraino alboahaideena ere konputatuta (ahaidetasunaren jatorria odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotea eratzearen ondoriozko harremana edo adopzioa izan daiteke)

  Puntu honetan ezarritako baldintza betetzat joko da, baldin eta, familia-taldeko kideen arteko enpresa-kudeaketako ondorengotza-prozesuen ondorioz, aurreko paragrafoan aipatutako pertsonaren baten edo batzuen partaidetza-ehunekoa murriztu bada, edo partaidetza hori geroagoko mailako alboetara eskualdatu bada, betiere paragrafo honetan aipatutako pertsonen partaidetza guztiak edukitzera bideratutako enpresatalde baten bitartez geratzen badira, azken entitate horrek paragrafo honetako a) eta b) letretan ezarritako baldintzak betetzen dituen enpresa-taldeko entitate nagusiaren kapitalean %25etik gorako partaidetza bada eta paragrafo honetan aipatutako pertsonetako batek hurrengo d) letran aurreikusitako baldintza betetzen badira.

  Hala denean, salbuespena aplikatuko zaie paragrafo honetan aipatzen diren pertsona guztiei.

- Zergadunak erakundean zuzendaritza-lanak egitea eta horren ordainsaria jarduera ekonomikoen eta norberaren lanaren etekinen guztizko zenbatekoaren %50 baino gehiago izatea.

  Kalkulu horretan, ez dira jarduera ekonomikoetatik eta norberaren lanetik ateratako etekinen artean konputatuko zergadunak berak zuzenean eta ohikotasunez egiten dituen jarduera ekonomikoen etekinak, jarduera horiei atxikitako ondasun eta eskubideak zerga honetatik salbuetsita badaude. Erakundeko partaidetza baterakoa bada, zuzendaritza-lanez eta horien ordainsariez ezarritakoa ahaidetasun-taldeko pertsona batek bete behar du gutxienez, nahiz eta denek eduki salbuespena aplikatzeko eskubidea.

  Pertsona batek hainbat erakundetan badauka partaidetza eta partaidetza guztiek betetzen badituzte salbuespena aplikatzeko baldintzak, etekinen %50aren betekizuna banaka aplikatu behar zaio erakunde bakoitzari. Erakunde bakoitzeko zuzendaritza-lanen ordainsariei zergadunaren lanaren eta jarduera ekonomikoen etekinen zenbatekoan dagokien ehunekoa kalkulatzeko ez dira kontuan hartu behar beste erakundeetako zuzendaritza-lanek sortutako etekinak.

  Erakundeburu, zuzendari nagusi, kudeatzaile, administratzaile, departamentu zuzendari, kontseilari eta administrazio kontseiluko edo antzeko organoetako kide legez jardutea zuzendaritza-funtziotzat joko da (kontratu edo izendapen egokiaren bidez sinesgarriro frogatu beharko da), baldin eta kargu horietan aritzeak enpresaren erabakietan esku hartzea badakar.

Salbuespenak ez du hartuko jarduera ekonomikoa egiteko beharrezkoak ez diren aktiboen balioarekin bat datorren partaidetzen balioaren zatia, eta jarduera horren ondo-

riozkoak ez diren zorren zenbatekoan gutxituko da. Erakundearen aktiboen eta zorren balioa erakundearen kontabilitatetik eta Ondarearen gaineko Zergan ezarritako balorazio-arauen aplikaziotik ateratakoa izango da, beti ere kontabilitate horrek erakundearen ondarearen benetako egoera islatzen badu, eta, kontabilitaterik ez badago, balio guztiak Ondarearen gaineko Zergan ezarritakoaren arabera zehaztuko dira.

Aktibo bat jarduera ekonomiko bat egiteko beharrezkotzat joko da hari atxikitako elementua denean.

Jarduera ekonomikoari lotutako ondare elementutzat har daitezke erakunde baten funtsetako partaidetza edo hirugarrenei egindako kapital lagapena adierazten duten aktiboak.

Ibilgailuak, itsasontziak eta aireontziak atxikitzat joko dira haien gastuak Sozietateen gaineko Zergan kengarriak diren proportzio berberean.

c) Erakundeen kapitaleko edo ondareko partaidetzen (zergadunak horientzako eskaintzen baditu bere zerbitzuak) gaineko jabetza osoa –antolatutako merkatuetako kotizazioarekin zein halakorik gabe–, zerbitzuongatik jasotzen den ordainsaria hartzailearentzako lanaren etekintzat hartzen denean zein hartzailearentzako jarduera ekonomikoen etekintzat hartzen denean.

   Erakundeak honako baldintza hauek bete behar ditu zergaren sortzapenaren egunean (abenduaren 31n):

   - Erakundearen jarduera nagusia ez izatea ondare higigarri edo higiezin baten kudeaketa, aurreko b) atalean ezartzen den bezala.
   - Erakundea sozietate izanik, sozietateen gaineko zergari buruzko Foru Arauaren 14. artikuluan ezarritako kasuak ez gertatzea eta, horrenbestez, ondare-sozietatea ez izatea.
   - Zergadunak partaidetza dueneko erakundetik zergadunak berak lortzen dituen lanaren edo jarduera ekonomikoen etekinak bere errenta-iturri nagusia izan behar dira, hots, gutxienez lortzen dituen lanaren edo jarduera ekonomikoen etekin guztien % 50ekoa izatea.

   Salbuespen hori aplikatuko zaie bai zergadunak zerbitzuak ematen dizkion erakundeko kapitalaren edo ondarearen gaineko partaidetzei bai erakunde hori parte den sozietate-taldeko gainerako erakundeetako halako partaidetzei.

   Baldin eta ezkontzaren edo izatezko bikotearen ondasun-eraentzea aplikatuz, partaidetzak erkideak badira ezkontide bientzat edo izatezko bikoteko kide bientzat, biek aplikatu ahal izango dute salbuespen hori, nahiz eta bietako batek bakarrik bete ezartzen diren betekizunak.

Erakundeak lortu eta banatu gabeko mozkinen zenbatekoa gainditzen ez duten eskuratze-prezioa duten aktiboen kasuan izan ezik, horiek jarduera ekonomikoei lotuta badaude, honako hauei ez zaie salbuespena aplikatuko:

a) Laga diren edo haien gaineko eskubide errealak eratu diren ondasun higiezinak (eskubideon artean hauek egon daitezke: errentamendua, azpierrentamendua edo erabilera nahiz luperketarako eskubide edo ahalmen eraketa edo lagapena), edozein izanda ere haien izena edo izaera.

Edonola ere, salbuetsita egongo dira aipaturiko ondasun higiezinak, higiezinen errentamenduko jarduera ekonomiko bati atxikita badaude eta zergadunak jarduera horretarako, gutxienez, urtero batez beste hiru langile baditu soldatapean jarduera horretarako lanaldi osoan enplegatuta eta jarduera horretarako dedikazio esklusiboarekin.

Ez dira zergadunaren enplegatutzat hartuko zergadunaren ezkontidea, izatezko bikotekidea, aurrekoak, ondorengoak eta bigarren graduko albo-ahaideak (ahaidetasunaren jatorria gorabehera: odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotearen eraketa edo adopzioa) eta harekin lotuta dauden pertsonak, Sozietateen gaineko Zergaren araudiaren arabera.

b) Partaidetzen balioan ustiapen ekonomikoei atxikita ez dauden ondasun higiezinei dagokien zatia eta partaidetzen balioan ondasun higiezinei dagokien zatia, baldin eta ondasun higiezinak hirugarrenei laga bazaizkie edo haien gaineko eskubide errealak eratu badira (honen barruan sartzen dira ondasun horiek errentamenduan edo azpierrentamenduan ematea eta ondasunok erabiltzeko edo gozatzeko eskubideak edo ahalmenak eratzea, izena eta izaera gorabehera.

Hala ere, partaidetzen balioaren zati hori salbuetsita egongo da erakundeak, gutxienez, urtero batez beste hiru langile baditu soldatapean jarduera horretarako lanaldi osoan enplegatuta eta jarduera horretarako dedikazio esklusiboarekin.

Ez dira zergadunaren enplegatutzat hartuko zergadunaren ezkontidea, izatezko bikotekidea, aurrekoak, ondorengoak eta bigarren graduko albo-ahaideak (ahaidetasunaren jatorria gorabehera: odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotearen eraketa edo adopzioa) eta harekin lotuta dauden pertsonak.

Plantillako batez besteko langile kopurua kalkulatzeko ondokoak eduki behar dira kontuan: langileek aurrean azaldu diren betekizunak bete behar dituzte, zergadunak kapitalean gutxienez % 25eko partaidetza daukan erakunde batean egon behar dira enplegatuta, eta aipatutako partaidetzek salbuespenerako ezarritako betekizunak bete behar dituzte. Ildo horretatik, batez besteko plantilla kalkulatzeko ez beste ezertarako, jarduera nagusia ondare higigarri edo higiezin baten kudeaketa ez izatearen baldintza eta ondare-sozietateak ez izatearen baldintza zergadunak zuzenean zein zeharka partaidetza daukan erakunde guzti-guztietan bete behar dira; eta zergadunak erakundean benetan zuzendaritzako eginkizunak betetzearen eta horregatik jasotzen duen ordainsaria jarduera ekonomikoen eta norberaren lanaren etekin guztien % 50 baino gehiago izatearen baldintza, berriz, zergadunak zuzeneko partaidetza daukan erakundeetan soilik bete behar da.

Hala ere, eskubide errealak lagatzeko edo eratzeko eragiketa horiek Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan ezarritakoaren arabera lotutako pertsona edo entitateen artean egin badira, edo talde bateko kide diren erakundeen artean, Merkataritza Kodearen 42. artikuluan xedatutakoa aplikatuta, jarduera ekonomikotzat hartuko da higiezinen errentamendu edo salerosketa soilik Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan ezarritakoaren arabera.

Letra horretan zehazten den salbuespena ez da aplikatuko higiezinen alokairu gisa sailkatutako jarduera burutzen duten erakundeen araubide berezi aplikatzen zaien

erakundeetako partaidetzen kasuetan, sozietateen gaineko zergari buruzko Foru Arauaren 115. artikuluko 1. zenbakian ezartzen diren erakundeetako partaidetzen kasuetan.

c) Partaidetzen baliotik, bigarren mailako merkatuetan kotizatutako baloreei, talde inbertsioko erakundeetako partaidetzei eta ibilgailu, itsasontzi eta aireontziei dagokien zatia.

Aurreikusitako baztertze hori ez zaio aplikatuko partaidetzen baliotik bigarren mailako merkatuetan kotizatutako baloreei dagokien zatiari, balore horien bitartez boto eskubideen % 5 baliatu ahal badira eta partaidetzak zuzentzen eta kudeatzen badira, langileak eta baliabide materialak horretarako antolatuta.

d) Talde inbertsioko erakundeetako partaidetzak.

Salbuespenari ezarritako muga horiek erakundeen –antolatutako merkatuetako kotizazioarekin zein halakorik gabe– kapitaleko edo ondareko partaidetzei (zergadunak horientzako eskaintzen baditu bere zerbitzuak) aplikatu ahalko zaizkie.

Testamendu-ahalorde bat erabili zain dauden jaraunspenak ondare-elementuen edo erakundeetako partaidetzen titularrak badira, salbuespen honetarako eskatzen diren betekizunak eta zergadunak erakunde batean zuzendaritza-funtzioak benetan betetzeko baldintza betetzat joko dira baldin eta administratzaileak horiekin bat badatoz.

J) Zergadunaren ohiko etxebizitza, 400.000 euroraino gehienez. Gehieneko zenbateko hori, etxebizitzaren balioari dagokionez salbuetsitako gutxieneko zenbateko handiena dena, banaka aplikatzen zaie zergadunei.

Ohiko etxebizitzatzat hartuko da zergadunak, hiru urtez jarraian, egoitzatzat duena. Hala ere, etxebizitza ohikoa izan dela joko da, epe hori igaro ez arren, zergaduna hiltzen denean, edo ezinbestez etxebizitzaz aldatzera behartzen duten beste zirkunstantzia batzuk gertatzen direnean, hala nola: etxebizitza ez egokitzea zergadunaren edo berarekin bizi den ondorengo edo aurreko ahaidearen, ezkontidearen edo izatezko bikotelagunaren desgaitasun gradura edo Zergaren kuota osoan kenkaria aplikatzeko eskubidea ematen duen pertsonarenera; senar-emazteak banantzea, izatezko bikotea desegitea, lantokia aldatzea, lehen enplegua edo beste bat lortzea, inguruabar ekonomikoengatik aipatu aldian etxebizitzaren ordainketari aurre ezin egin izatea, edo antzeko beste egoerak gertatzea.

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 erregistro-finka bakarra osatzen dutenean.

Familia unitateko kideak ondasun higiezin hiritar baten baino gehiagoren titularrak direnean, ondasun horietako bat bakarrik hartuko da ohiko etxebizitzatzat. Horretarako, familia unitatea bizitzako interesen eta harreman pertsonal, sozial eta ekonomikoen erdigunea dena hartuko da ohiko etxebizitzatzat.

Familia-unitateko kideak hiriko ondasun higiezin baten edo gehiagoren titularrak badira, horietako bat hartuko da soilik ohiko etzebizitzatzat. Horretarako, familia-

unitateak bizitzeko interesen eta harreman personal, social eta ekonomikoen gune nagusia dueneko higiezina izango da etxebizitza.

Salbuespen hori egiteko, ez da exijitzen kasuan kasuko higiezinaren gaineko jabetza osoa izatea, betiere zergadunaren ohiko etxebizitza bada, halako moldez non gozamenaren eskubide errealen titularrek salbuespenaren onura izango baitezakete, gehienez 400.000 euro.

K) Berrikuntza bultzatzeko Europako funtsetako partaidetzak, martxoaren 21eko 2/2018 Foru Arauan ezarritako baldintzak betetzen dituztenak, zergadunaren ondarean haiek eskuratu eta egun horretatik bost urtez geratzen badira.

Salbuespenerako eskubidea galduko da honako egoera hauetako bat gertatzen denean:

a) Zergadunak partaidetzak ez dituenean ezarritako bost urteko epean zehar mantentzen. Hala ere, partaidetzen titularra den zergaduna bost urteko epea amaitu aurretik hiltzen bada, mantentze-baldintza hori ez da ez-betetzat hartuko.

b) Funtsek aipaturiko araudian aurreikusitako baldintzak betetzen ez dituztenean.

Salbuespenerako eskubidea galtzen bada, zergadunak bidegabe iritzitako salbuespenak birjarri beharko ditu dagozkion ekitaldietan, eta ondoriozko zenbatekoak ordaindu beharko ditu, berandutze-interesak sortuz.

L) Jarduera ekonomikoaren finantzazioa bultzatzeko eta ekoizpen kapitalizazioa sustatzeko Europako funtsetako partaidetzak, martxoaren 21eko 2/2018 Foru Arauan ezarritako baldintzak betetzen dituztenak zergadunaren ondarean haiek eskuratu eta egun horretatik bost urtez geratzen badira.

Salbuespenerako eskubidea galduko da honako egoera hauetako bat gertatzen denean:

a) Zergadunak partaidetzak ez dituenean ezarritako bost urteko epean zehar mantentzen. Hala ere, partaidetzen titularra den zergaduna bost urteko epea amaitu aurretik hiltzen bada, mantentze-baldintza hori ez da ez-betetzat hartuko.

b) Funtsek aipaturiko araudian aurreikusitako baldintzak betetzen ez dituztenean.

Salbuespenerako eskubidea galtzen bada, zergadunak bidegabe iritzitako salbuespenak birjarri beharko ditu dagozkion ekitaldietan, eta ondoriozko zenbatekoak ordaindu beharko ditu, berandutze-interesak sortuz.

Sozietateen bitartez (zeinetan, gutxienez, erakunde horietako kapitalaren % 5ekoa den partaidetza —zuzena zein zeharkakoa— duen) aipaturiko partaidetza horiek zeharka baditu zergadunak, ez du salbuespenerako eskubiderik izango. Kasu horretarako, zerga-oinarriaren murrizketa ezartzeko eskubidea aurreikusten da, aurrerago azalduko den bezala.

M) Atzerrian dauden ondasunak eta eskubideak, baldin eta ondasun-eskubideon titularrak pertsona fisikoen errentaren gaineko zergatik lekualdatuak izan diren langileentzat ezartzen den araubide berezia aplikatu duten zergadunak badira.

Ogasun Zuzendaritza Nagusiaren ekainaren 29ko 4/2023 Instrukzioaren 1.7 puntuak ezartzen du ezen, ondasun horiei salbuespena aplikatzeko, ez dela beharrezkoa ondasunek eta eskubideek efektiboki tributatu izana ondarearen gaineko zergaren izaera bera edo antzekoa duen zerga batengatik.

Salbuespen hori aplikatzen bada, ondasun eta eskubide horiei ezingo zaie aplikatu atzerrian ordaindutako zergen ziozko kenkaria.

Salbuespen hori berdin aplikatu ahalko zaie araubide berezi hori aukeratzen duen zergadunaren ezkontideari edo izatezko bikotekideari, eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren edo zergadunaren familia-unitateko kideei, araubide berezi hori hautatzen badute eta, betiere, honako baldintzak hauek betetzen badira:

a) Lekualdaketaren ondorioz euren zerga egoitza Bizkaian eskuratzea.

b) Espainiako lurraldera lekualdatu aurreko bost urteetan Espainiako egoiliar ez izatea.

N) Mikroenpresa edo enpresa txiki edo ertain berri edo sortu berrietan, berritzaileetan edo zilarrezko ekonomiarekin lotutakoetan inbertitzeagatik dagoen kenkari berria aplikatu ahal duen entitateko akzio edo partaidetzak.

Hala ere, aplikatu ahal izateko, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan aipatutako ziurtagiria aurkeztu beharko du.

Zergadunak mikroenpresetan edo enpresa txiki edo ertainetan inbertitzeagatik 2020ko eta 2021eko ekitaldietan ezarritako ezohiko kenkaria aplikatu zaien entitateetako akzioak eta partaidetzak.

O) Ekintzailetzaren arloko ordainsari espezifikoen araubide berezian aipatzen diren akzio, partaidetza edo eskubide ekonomikoak (Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauan araututa).

P) Parke Nazionalei buruzko abenduaren 3ko 30/2014 Legea, edo antzeko moduan aprobetxamendua murrizten duen beste edozein, edo dagokion araudi autonomikoa aplikatzearen ondoriozko ingurumen-mugek eragindako lursailak eta naturaguneak, landareformazioek karbonoa xurgatzeko gaitasuna sustatzen laguntzen dutela uste baita, garapen garbiko proiektuen eta Kiotoko Protokoloa eta Klima Aldaketari buruzko Nazio Batuen Esparru Konbentzioa aplikatzearen eremuan.

Aurreko salbuespenak, era berean, jabetza osoa, jabetza soila edo biziarteko gozameneskubidea hartuko ditu, merkatu antolatuetan kotizatzen ez duten entitateen kapitaleko edo ondareko partaidetzen gainean, baldin eta haien aktiboa, gutxienez zenbatekoaren %85, aurreko paragrafoan aipatutako ingurumen-mugek eragindako ondasunez osatuta badago.

8. ZERGA-OINARRIA

8.1. KONTZEPTUA

Zergadunaren ondare garbiaren balioa dugu zerga honen zerga-oinarria.

Ondare garbia honako hauen arteko diferentzia izango da:

a) Zergaduna titular duten ondasun eta eskubideen balioa, eta

b) Zama eta karga errealak, ondasun edo eskubide horien balioa gutxitzen dutenean, eta zergadunak dituen zorrak edo betebehar pertsonalak.

Ondare garbia = Ondasun eta eskubideen balioa – Ondasun eta eskubideen balioa gutxitzen duten zamak eta kargak – Zergadunak dituen zorrak edo betebehar pertsonalak

Ondare garbiaren kalkuluan ez dira kenduko ondasun salbuetsiei dagozkien zamak eta kargak.

Zerga ordaintzeko betebehar erreala dagoenean, Espainian dauden eta bertan erabili edo bete ahal diren ondasunen eta eskubideen gaineko zamak eta kargak soilik kendu daitezke, bai eta ondasun horietan inbertitutako kapitalen ondoriozko zorrak ere.

8.2. ZERGA-OINARRIA ZEHAZTEA

Arau orokor gisa, zerga-oinarria zuzeneko zenbatespenaren bidez kalkulatuko da. Zerga-oinarrien zeharkako zenbatespenaren araubidea aplikagarria izango da Zergei buruzko Foru Arau Orokorrean aurreikusitako inguruabar hauetakoren bat gertatzen denean:

a) Aitorpenik ez aurkeztea edo aitorpena datu batzuk falta direla edo oker dagoela aurkeztea.

b) Ikuskapenari jazartzea, hura oztopatzea, saihesteko aitzakia jartzea edo uko egitea.

c) Kontabilitate- edo erregistro-betebeharrak nabarmen ez betetzea.

d) Kontabilitateko liburuak eta erregistroak edo haietan idatzoharturiko eragiketen frogagiriak desagertzea edo hondatzea, ezinbestean izanik ere.

8.3. ONDASUN ETA ESKUBIDEAK BALORATZEKO ARAUAK

ONDASUN HIGIEZINAK

Hiri lurreko edo landa lurreko ondasun higiezinak honako arau hauei jarraituz konputatuko dira:

a) Bizkaiko Lurralde Historikoan dauden ondasun higiezinak badira: arau orokor gisa, euren gutxieneko balio eratxikigarriaren %50ean. Landa lurreko ondasun higiezinei dagokienez, ez baldin badute gutxieneko balio eratxikigarririk, haien katastro-balioa hartuko da kontuan, baldin eta berrikusi edo aldatu egin bada. Balio hori eguneraturik ez badago, indarreko katastro-balioa 10ez biderkatuko da.

b) Bizkaiko Lurralde Historikotik kanpo dauden ondasun higiezinak badira, haien katastro-balioaren %100ean.

c) Ondasun higiezinek ez badute katastro-baliorik zerga sortzen den unean, edo atzerrian baldin badaude, haien eskuraketa-balioaren %50 konputatuko da, eta balio

hori eguneraturik egon beharko da Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergako moneta-zuzenketarako koefizienteen arabera.

2024ko ekitaldian egindako eskualdaketei aplikatu beharreko eguneratze-koefizienteak			
Eskuraketaren ekitaldia	Koefizientea	Eskuraketaren ekitaldia	Koefizientea
1994 eta aurrekoak	1,945	2009	1,366
1995	2,066	2010	1,344
1996	1,989	2011	1,303
1997	1,945	2012	1,274
1998	1,902	2013	1,254
1999	1,850	2014	1,252
2000	1,787	2015	1,252
2001	1,721	2016	1,252
2002	1,660	2017	1,228
2003	1,614	2018	1,208
2004	1,567	2019	1,197
2005	1,517	2020	1,197
2006	1,467	2021	1,161
2007	1,426	2022	1,074
2008	1,370	2023	1,036
		2024	1,000

Ondasun higiezinak eraikitze-bidean daudenean, eraikuntza horretan zergaren sortzapen-egunera arte (abenduaren 31ra arte) benetan inbertitutako zenbatekoaren %50 hartuko da ondare-baliotzat, eta balio horri gehituko zaio aurrean ezarritakoaren

arabera orubearentzat kalkulatutako ondare-balioaren %50. Jabetza horizontala izanez gero, tituluan finkaturiko ehunekoaren arabera zehaztuko da orubearen balioari dagokion zati proportzionala.

Multijabetza kontratuak, denbora partzialeko jabetza-kontratuak edo antzeko formulak erabiliz eskuratutako ondasun higiezinen gaineko eskubideak honako erregela hauen arabera balioztatuko dira:

a) Higiezinaren titulartasun partziala badakarte, aurreko erregelen arabera.

b) Ez badakarte higiezinaren titulartasun partziala, ziurtagirien edo haiek ordezkatzen dituzten tituluen eskuraketa-prezioaren %50.

Eskuraketa-prezioaren %50aren arabera baloratuko dira, beren izaera edozein dela ere, honako lege honek jasotzen dituen eskubideak: 4/2012 Legea, uztailaren 6koa, turismo-ondasunak txandaka aprobetxatzeko kontratuei, iraupen luzeko opor-produktuak eskuratzeko kontratuei, birsaltze-kontratuei eta truke-kontratuei eta zerga-arauei buruzkoa.

JARDUERA EKONOMIKOAK

Pertsona fisikoen ondasun eta eskubideak jarduera ekonomikoei atxikita badaude, kontabilitatearen arabera duten balioan konputatuko dira, aktiboaren eta pasiboaren arteko diferentziaren arabera, betiere kontabilitatea bat badator Merkataritza Kodean xedatutakoarekin. Ondasun higiezin, ibilgailu, itsasontzi eta aireontziak, betiere, Ondarearen gaineko Zergan horrelako ondasun eta eskubidetarako xedatutakoaren arabera ateratzen den balioarekin konputatuko dira, salbu eta kontabilitateko balioa handiagoa denean; horrelakoetan kontabilitateko balioarekin konputatuko dira.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan ezarritako arauei jarraituz joko dira ondasunak jarduera ekonomikoei atxikitzat. Ibilgailuak, itsasontziak eta aireontziak atxikitzat joko dira euren gastuak arau horiei jarraituz kengarritzat jotzen diren proportzio berberean.

Kontabilitaterik izan ezean, edo dagoena ez badator bat Merkataritza Kodean xedatutakoarekin, Ondarearen gaineko Zergaren gainerako arauak aplikatuko dira elementuz elementu, balorazioa egiteko.

GORDAILUAK KONTU KORRONTEAN, AURREZKI KONTUAN, AGERIKO KONTUAN EDO EPERA EZARRITA

Kontu korrontean, aurrezki kontuan, ageriko kontuan edo epera ezarritako gordailuak, hirugarrenen konturakoak ez direnak, eta diruzaintza kudeatzeko kontuak, finantza kontuak eta antzekoak, zergaren sortzapen egunean (abenduaren 31) duten saldoarekin konputatuko dira, salbu eta saldo hori urteko azken hiruhilekoko batez besteko saldoa baino txikiagoa denean, halakoetan azken hori aplikatuko baita.

Batez besteko saldoaren kalkuluan ez dira kontuan hartuko honako hauek:

a) Zergadunaren ondarean dauden ondasunak eta eskubideak eskuratzeko atera diren funtsak.

b) Zergadunaren ondarean dauden beste kontu batzuetara aldatzeko atera diren funtsak.

c) Zorrak kitatzeko edo murrizteko atera diren funtsak.

d) Halako kontuetan urteko azken hiruhilekoan sartutako mailegu edo kredituek sortutako zorrak. Zor moduan kendu ere ezin dira egin.

NORBERAREN KAPITALAK HIRUGARRENEI LAGA IZANA ADIERAZTEN DUTEN BALOREAK (ZOR PUBLIKOKO BALOREAK, ALTXORRAREN LETRAK, BONUAK ETA ORDAINDUKOAK...)

Merkatu antolatuetan negoziatzen direnak

Norberaren kapitalak hirugarrenei laga izana adierazten duten baloreak merkatu antolatuetan negoziatzen badira, zerga sortu den unean izan duten negoziazio-balioaren arabera konputatuko dira, edozein direla ere haien izena, ordezkaritza eta lortutako etekinen izaera.

Gainerako baloreak

Norberaren kapitalak hirugarrenei laga izana adierazten duten baloreak merkatu antolatuetan negoziatzen ez badira, euren balio izendatuaren arabera baloratuko dira, amortizazio edo itzulketa primak barne, halakorik bada, edozein direla ere haien izena, ordezkaritza eta lortutako etekinen izaera.

EDOZEIN MOTATAKO ERAKUNDEEN FUNTS PROPIOETAN PARTE HARTZEA ADIERAZTEN DUTEN BALOREAK (AKZIOAK, KAPITAL SOZIALEKO EDO FUNTS PROPIOETAKO PARTAIDETZAK)

Merkatu antolatuetan negoziatzen direnak

Merkatu antolatuetan negoziatutako erakundeen kapital sozialaren edo funts propioen akzioak eta partaidetzak, talde inbertsioko erakundeenak izan ezik, zerga sortzen den unean (abenduaren 31n) duten negoziazio-balioaren arabera konputatuko dira.

Kotizatzeko oraindik onartu ez diren akzio berriak harpidetzen direnean, merkatu antolatuetan kotizatzen duten entitate juridikoek jaulkitakoak, akzio horien baliotzat hartuko da harpidetza-epearen barruan titulu zaharren azken negoziazioa.

Ordaintzeko dauden kapital zabalkuntzei dagokienez, akzioen balorazioa aurreko arauei jarraituz egingo da, erabat ordainduta baleude bezala, ordaintzeko dagoen zatia zergadunaren zor moduan sarturik.

Gainerako baloreak

Merkatu antolatuetan negoziatzen ez direnak

Merkatu antolatuetan negoziatzen ez diren akzio eta partaidetzak onetsitako azken balantzetik ateratzen den balio teorikoaren arabera baloratuko dira.

Abenduaren 18ko 5/2013 Jarraibideak, bere 7.1 puntuan, honako hau zehazten du:

"Zergadunak bazkidetza duen erakundearen banako urteko kontuen ondoriozkoa izango da akzioen edo partaidetzen kontabilitate balio teorikoa."

"Auzitegi Gorenak zenbait emandako epaietan beren beregiadierazi duenez, ondorio hauetarako, Ondarearen gaineko Zergaren autolikidazioaren borondatezko azken epealdia amaitu baino lehen onetsitako azkena izango da partaidetzen balio teoriko zuzendua kalkulatzeko kontuan hartu beharreko balantzea, zeren eta zergadunak Zergaren sortzapen-unean duen ahalmen ekonomikoa eta haren ondarean osaera ondoen islatzen dituena baita."

Ondasun higiezinen, bigarren mailako merkatuetan kotizatzen duten baloreen, inbertsio kolektibo erakundeetako partaidetzen eta ibilgailu, itsasontzi eta aireontzien kontabilitateko balio garbiaren ordez hauxe hartuko da kontuan: Ondarearen gaineko Zergako balorazio arauetan ezarritakoaren arabera kalkulatutako balioa, kontabilitateko balio garbia Ondarearen gaineko Zergako balorazio arauak aplikatuz ateratzen dena baino handiagoa izan ezean.

Gainera, kontuan eduki beharko da zergadunak zeharka, beste erakunde batzuetako partaidetzen bitartez, dauzkan ondasun higiezinen, bigarren mailako merkatuetan kotizatutako baloreen, talde inbertsioko erakundeetako partaidetzen, eta ibilgailu, itsasontzi eta aireontzien balioa, eta aurreko paragrafoan xedatutakoa aplikatuko zaie, baldin eta kapitaleko partaidetza %5ekoa bada gutxienez. Honelakoetan zergadunaren partaidetza ez ezik ondokoenak ere zenbatuko dira: ezkontidearena edo izatezko bikotekidearena, aurrekoenak, ondorengoenak edo bigarren graduko albo-ahaideenak (ahaidetasunaren jatorria hauetako bat izan daiteke: odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotearen eraketa edo adopzioa), eta lotutako pertsona eta erakundeenak, Sozietateen gaineko Zergaren araudiaren arabera.

Talde inbertsioko erakundeak

Talde inbertsioko erakundeen akzioak eta haien kapital sozialeko edo funts propioetako partaidetzak zerga sortzen den egunean (abenduaren 31) izandako likidazio-balioaren arabera konputatuko dira, balantzean sartutako aktiboak baloratuta, haiei buruzko berariazko legerian jasotako arauei jarraituz; eta hirugarrenekiko betebeharrak kengarriak izango dira.

Kooperatibak

Bazkide edo elkartekideek kooperatiben kapital sozialean dituzten partaidetzen balorazioa zehazteko kontuan hartuko da onetsitako azken balantzearen ondorioz nahitaez edo borondatez ordaindutako ekarpen sozialen guztizko zenbatekoa, eta egotzita baina konpentsatu gabe dauden galera sozialak kenduko dira, halakorik bada.

Azken hiru balorazio horietan erakundeek balorazioaren ziurtagiria eman beharko diete bazkide, elkartekide edo partaideei.

BIZI ASEGURUAK ETA BIZI ARTEKO EDO ALDI BATERAKO ERRENTAK

Bizi aseguruak

Bizi aseguruak zergaren sortzapen egunean (abenduaren 31) izan duten erreskate-balioaren arabera konputatuko dira.

Hala ere, zergaren sortzapen-egunean (abenduaren 31) hartzaileak ez badu erabateko erreskate-eskubidea baliatzeko ahalmenik, aseguruaren zenbatekoa izango da zuzkidura matematikoak egun horretan hartzailearen zerga-oinarrian duen balioa.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa ez zaie aplikatuko aldi baterako aseguru-kontratuei, heriotzaren edo baliaezintasunaren edo bestelako arrisku-berme osagarrien kasuan soilik jasotzen badituzte prestazioak.

Aldi baterako edo bizi arteko errentak

Dirua edo ondasun higigarri nahiz higiezinak emanez eraturiko aldi baterako edo bizi arteko errentak zergaren sortzapen egunean (abenduaren 31) duten kapitalizazio balioaz konputatu beharko dira, honako erregela hauek aplikatuz:

a) Urtekoa diruaren legezko interesaren arabera kapitalizatzen da eta horrela kalkulatutako kapitaletik zati bat hartzen da: gozamenak baloratzeko ezarritako erregelen arabera errentadunaren adinari dagokiona, errenta bizi artekoa bada, edo errentaren iraupenari dagokiona, aldi baterako errenta bada.

   Hala ere, bizi-aseguru batetik aldi baterako edo biziarteko errentak jasotzen direnean, horiek bizi aseguruentzako apartatuan ezarritako balioan zenbatuko dira.

b) Errentaren zenbatekoa moneta-unitatetan zenbatzen ez denean, honela kalkulatuko da: lanbide arteko gutxieneko soldataren urteko zenbatekoa diruaren legezko interesera aplikatuz.

BITXIAK, LUXUZKO LARRUAK ETA IBILGAILUAK, ITSASONTZIAK ETA AIREONTZIAK

Bitxiak, luxuzko larruak, autoak, 125 zentimetro kubikoko edo gehiagoko zilindrada duten bi edo hiru gurpileko ibilgailuak, aisiarako edo ur kiroletako ontziak, hegazkinak, hegazkin txikiak, belaontziak eta gainerako aireontziak, zergaren sortzapen egunean (abenduaren 31) merkatuan izan duten balioaren arabera konputatuko dira.

Merkatuko balioa kalkulatzeko, Ogasun eta Finantza Saileko foru diputatuak Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren eta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren ordainketarako onetsitako ibilgailu erabilien baloraziorako taulak erabil daitezke, hain zuzen ere zerga sortzen den egunean (abenduaren 31) indarrean daudenak.

ARTE-OBJEKTUAK ETA ANTZINAKO GAUZAK

Ondarearen gaineko Zergaren ondoreetarako, ondokoak finkatu dira:

a) Arte-objektuak: pinturak, eskulturak, marrazkiak, grabatuak, litografiak eta antzeko beste lan batzuk, betiere jatorrizkoak.

b) Antzinako gauzak: ondasun higigarriak, tresnak eta apaingarriak, arte-objektuak izan ezik, ehun urte baino gehiago badituzte eta beraien jatorrizko ezaugarri funtsezkoenetan azken ehun urteetan aldaketarik edo konponketarik egin ez bada.

Arte-objektuak edo antzinako gauzak zergaren sortzapen egunean (abenduaren 31) duten merkatu-balioaz konputatuko dira. Baina horien merkatu-balioa salbuespenerako ezarritako balioa baino txikiagoa bada, Ondarearen gaineko Zergatik salbuetsiko dira.

ESKUBIDE ERREALAK

Gozamen-eskubide errealak eta jabetza soila Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergan adierazitako irizpideen arabera baloratuko dira; hala badagokio, ondasun horri Ondarearen gaineko Zergan ezarritako arauekin bat esleitu zaion balioa hartuko da erreferentzia moduan.

Bizi arteko gozamenen balioa ondasunen balio osoaren %70 dela joko da, gozamendunak hogei urte baino gutxiago baditu. Zenbat eta zaharragoa izan, orduan eta txikiagoa izango da balioa, hain zuzen ere, %1 gutxiago urte bakoitzeko. Gutxieneko muga, betiere, balio osoaren %10 izango da.

Aldi baterako gozamenaren balioa ondasunen guztizko balioaren proportzionala izango da: urtebeteko epealdiko %2, baina %70 gainditu gabe.

Jabetza soileko eskubidearen balioa gozamenaren balioaren eta ondasunen guztizko balioaren arteko diferentziaz konputatuko da.

Erabili eta bizitzeko eskubide errealen balioa zehazteko, eskubideak dagozkien ondasunen balioaren %75ari aldi baterako edo bizi arteko (kasuan kasukoa) gozamenak baloratzeko erregelak aplikatuko zaizkio.

ADMINISTRAZIO EMAKIDAK

Herri jabariko edo herri titulartasuneko zerbitzuak edo ondasunak ustiatzeko administrazio emakidak, iraupena gorabehera, Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren ordainketarako ezarritako honako irizpide hauen arabera baloratuko dira.

Erregela orokorrak

a) Administrazioak zenbateko jakin bat ezartzen duenean, emakidadunak ordaindu beharreko prezio edo kanon gisa.

b) Administrazioak gutxieneko kanon, prezio, partaidetza edo mozkin bat ezartzen duenean, emakidadunak aldian-aldian ordaindu beharko duena:

   - Emakidak urtebete baino gehiago irauten ez badu, aldian aldiko prestazio guztiak batuko dira.
   - Emakidaren iraupena urtebete baino luzeagoa bada, emakidadunak urtean ordaintzen duen kopurua kapitalizatu egingo da, emakidaren epearen arabera, %10 aplikatuta.

   Erregela hori aplikatzeko kapitalizatu behar den urteko zenbatekoa aldakorra bada, arrazoi hauek direla eta:

- Soil-soilik prezioen berrikuspenerako klausulak aplikatzea, haien bilakaeraren indize objektiboak erreferentzia hartuta. Halakoetan lehenengo urtekoari dagokiona kapitalizatuko da.
- Urteko kopurua beste inguruabar batzuen arabera aldatzen bada eta emakida egiten denean haien arrazoi matematikoa ezagutzen bada, emakidadunak emakidaren iraunaldian ordaindu beharreko kopuruen batez bestekoa kapitalizatuko da.

c) Emakidadunak ondasun jakin batzuk Administrazioari itzuli behar badizkio, haiek itzulketa egunean duten kontabilitate balio garbia (zenbatetsia) eta itzulketaren gastuak konputatuko dira. Ondasunen kontabilitate balio garbia kalkulatzeko, Sozietateen gaineko Zergarako onetsitako amortizazio-tauletako batez besteko portzentajea aplikatuko da.

Erregela bereziak

Kasu berezietan, emakidaren izaeraren ondorioz zerga-oinarria ezin denean aurreko erregelen bitartez kalkulatu, honako erregela hauek erabiliko dira:

a) Kasuan kasuko ustiapenari, erabilerari edo aprobetxamenduari atxikitako aktibo finkoen balioari %2 aplikatu behar zaio emakidaren indarraldiko urteko, guztira %10 gutxienez; gehieneko zenbatekoa ezin da izan aktiboen balioa baino gehiago.

b) Aurreko balorazio hori falta denean, kasuan kasuko administrazio publikoak finkatutakoa hartuko da.

c) Aurreko bi erregelak falta badira, interesdunek aitortutako balioa hartuko da; nolanahi ere, Administrazioak hura egiaztatu ahal izango du Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arau Orokorrean ezarritako bideetatik.

JABETZA INTELEKTUALAREN ETA INDUSTRIALAREN ONDORIOZKO ESKUBIDEAK

Jabetza intelektualaren eta industrialaren ondoriozko eskubideak, hirugarrenei eskuratutakoak badira eta jarduera ekonomikoei atxikita ez badaude, eskuratzailearen ondarean sartu beharko dira, euren eskuraketa balioa ezarrita.

Jabetza intelektuala	Jarduera ekonomikoari atxikia	Jarduera ekonomikoari atxiki gabea
Egilearen ondarean dagoen bitartean	Salbuetsita	Salbuetsita
Egilearen ondarearen eskualdaketa	Kontabilitate balioa (eskuratzailearen ondarea)	Eskuraketa balioa (eskuratzailearen ondarea)

Jabetza industriala	Jarduera ekonomikoari atxikia	Jarduera ekonomikoari atxiki gabea
Egilearen ondarean dagoen bitartean	Kontabilitate balioa, kontabilitatea bat badator Merkataritzako Kodean xedatutakoarekin. Bestela, eskuraketa balioa.	Salbuetsita
Egilearen ondarearen eskualdaketa	Kontabilitate balioa (eskuratzailearen ondarea)	Eskuraketa balioa (eskuratzailearen ondarea)

KONTRATU-AUKERAK

Kontratu-aukerak hitzartutako prezio bereziaren arabera baloratuko dira, eta horrelakorik ezean, edo hori txikiagoa bada, kontratuei aplikatu beharreko oinarriaren %5 izango da balioa, Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergak ezartzen duen moduan.

GAINERAKO ONDASUN ETA ESKUBIDE EKONOMIKOAK

Zergadunari eratxiki beharreko gainerako ondasun eta eskubide ekonomikoak zergaren sortzapen egunean (abenduaren 31) izan duten merkatu-prezioaren arabera baloratuko dira.

8.4. ZORRAK BALORATZEKO ERREGELAK

Zergaren sortzapen egunean (abenduaren 31) duten balio izendatuaren arabera baloratuko dira zorrak, eta behar bezala justifikaturik daudenean baino ez dira izango kengarriak.

Ez dira kenkarigai izango:

a) Salbuetsitako ondasunak eta eskubideak eskuratzeko hartutako zorrak. Salbuespena partziala denean, kengarria izango da, horrela badagokio, zorren proportziozko zatia.

b) Abalatutako kopuruak, harik eta abal-emaileak, eskubidea baliatu eta zordun nagusia kobraezin gertatu delako, zorra ordaindu behar izan arte. Betebeharra solidarioa izanez gero, abalatutako kopuruak ezin dira kendu harik eta eskubidea abal-emailearen kontra baliatu arte.

c) Ondasun baten eskuraketan geroratutako prezioa bermatzen duen hipoteka (geroratutako prezioa edo zorra, aldiz, kengarria izan daiteke).

Inola ere ez dira kengarriak izango ondasunak edo eskubideak eskuratzeko hartutako zorrak, Ondarearen gaineko Zergako arauen arabera horiei eman beharreko balorazioa baino zenbateko handiagoan.

Zerga ordaintzeko betebehar erreala dagoenean, Espainian dauden eta bertan erabili edo bete ahal diren ondasunen eta eskubideen gaineko zamak eta kargak soilik kendu daitezke, bai eta ondasun horietan inbertitutako kapitalen ondoriozko zorrak ere.

ONDASUN ETA ESKUBIDEAK BALIOZTATZEA

<table>
<tr><th colspan="3">Higiezinak</th></tr>
<tr><td rowspan="2">Bizkaiko Lurralde Historikoa</td><td>Hirikoa, esleitu beharreko gutxieneko balioa duena</td><td>%50 x Esleitu beharreko gutxieneko balioa</td></tr>
<tr><td>Landakoa
Hirikoa, esleitu beharreko gutxieneko</td><td>Katastro-balioa, betiere berrikusi edo aldatu egin bada
Balio hori eguneratu ez bada: 10 x Katastro-balioa
Katastro-baliorik ez badago: %50 x Eskuraketa-balioa x PFEZeko monetaren balio-galera zuzentzeko koefizientea</td></tr>
<tr><td>Bizkaiko Lurralde Historikotik kanpokoa</td><td colspan="2">%100 x Katastro-balioa
Katastro-baliorik ez badago: %50 x Eskuraketa-balioa x PFEZeko monetaren balio-galera zuzentzeko koefizientea</td></tr>
<tr><td>Atzerrikoa</td><td colspan="2">%50 x Eskuraketa-balioa x PFEZeko monetaren balio-galera zuzentzeko koefizientea</td></tr>
<tr><td>Eraikuntza-fasean</td><td colspan="2">%50 x Eraikuntzan 12/31ra arte benetan inbertitutako zenbatekoak + %50 x Orubearen ondare-balioa
Jabetza horizontala izanez gero, tituluan finkaturiko ehunekoaren arabera zehaztuko da orubearen balioari dagokion zati proportzionala</td></tr>
<tr><td rowspan="2">«Multijabetza» kontratuak, denbora partzialeko jabetza-kontratuak edo antzeko formulak</td><td>Titulartasun partziala</td><td>Aurreko erregelak</td></tr>
<tr><td>Titulartasun ez-partziala</td><td>%50 x Ziurtagirien edo haiek ordezkatzen dituzten tituluen eskuraketa-prezioa</td></tr>
<tr><td colspan="2">Turismo-ondasunak txandaka aprobetxatzea, iraupen luzeko opor-produktuak eskuratzea, birsaltze- nahiz truke-kontratuak</td><td>%50 x Eskuraketa-prezioa</td></tr>
<tr><th colspan="3">Jarduera ekonomikoak</th></tr>
<tr><td>Merkataritzako Kodearen araberako kontabilitatea</td><td colspan="2">Kontabilitate-balioa = Aktiboa – Pasiboa
Salbuespena: ondasun higiezinak, ibilgailuak, ontziak eta aireontzi afektatuak:
Hauen arteko handiena { Kontabilitate-balioa; Ondarearen gaineko Zergako balioztatze-arauen araberako balioa</td></tr>
<tr><td>Ez du kontabilitaterik edo ez da Merkataritzako Kodearen araberakoa</td><td colspan="2">Ondarearen gaineko Zergako balioztatze-arauen araberako balioa</td></tr>
</table>

Kontu korronteko edo aurrezki-kontuko gordailuak, agerikoak edo eperakoak, hirugarrenen konturakoak ez direnak. Diruzaintza-kudeaketako kontuak eta finantza-kontuak edo antzerakoak

Hauen arteko handiena:

12/31n duten saldoa

Urteko azken hiruhilekoko batez besteko saldoa, batez besteko saldoan ez dira hauek kontuan hartuko:

- Ondarean jasota dauden ondasun-eskubideak eskuratu ahal izateko ateratako funtsak, ez haren ondarean dauden beste kontu batzuetara aldatzeko ateratakoak, ez eta zorrak kitatu edo gutxitzeko atera direnak ere.
- Urteko azken hiruhilekoan kontuetan sartutako zor baten zenbatekoa, mailegu edo kreditu baten ondoriozkoa dena (zor gisa ere ez da kengarria izango).

Kapital propioak hirugarrenei lagatzea ordezkatzen duten baloreak

Merkatu antolatuetan negoziatuak	Merkatu antolatuetan negoziatuak ez direnak
Negoziazio-balioa 12/31n	Nominala + Amortizazio- edo itzulketa-primak

Edozein motatako erakundeetako funts propioetako partaidetza ordezkatzen duten baloreak

Merkatu antolatuetan negoziatuak	Merkatu antolatuetan negoziatuak ez direnak
Negoziazio-balioa 12/31n Merkatu antolatuetan kotizatzen duten erakunde juridikoen akzio berriak, kotizazio ofizialerako onartu gabe daudenak, harpidetzea: Titulu zaharrek harpidetza-epearen barruan duten azken negoziazio-balioa. Ordaintzeko dauden kapital-zabalkuntzak: Akzioen balioa: Aurreko arauen araberako balioa, guztiz ordainduta baleude bezala. Zorra: Ordaintzeko dagoen zatia	Onartutako azken balantzetik ateratzen den balio teorikoa. Ondasun higiezinak, bigarren mailako merkatuetan kotizatutako baloreak, talde inbertsioko erakundeetako partaidetzak eta ibilgailu, itsasontzi eta aireontziak: Hauen arteko handiena: Kontabilitate-balioa Ondarearen gaineko Zergako balioztatze-arauen araberako balioa
	Gainerakoa
	Inbertsio kolektiboko erakundeak: 12/31n duten likidazio-balioa; balantzean sartutako aktiboak haien legeria zehatzean jasotako arauekin bat etorriz balioztatuko dira, eta hirugarrenekiko betebeharrak kengarriak izango dira
	Kooperatibak: Ordaindutako ekarpen sozialek (nahitaezkoek edo borondatezkoek) kooperatibak onartutako azken balantzean zuten zenbateko osoa – Egotzi baina konpentsatu gabeko sozietate-galerak

Bizitza-aseguruak

Erreskate-balioa 12/31n

Erabateko erreskate-eskubidea gauzatzeko ahalmenik ez duen hartzailea: Hornidura matematikoaren balioa abenduaren 31n. Ez zaie aplikatuko aldi baterako aseguru-kontratuei, heriotzaren edo baliaezintasunaren edo bestelako arrisku-berme osagarrien kasuan soilik jasotzen badituzte prestazioak.

<table>
<tr><th colspan="3">Errentak</th></tr>
<tr><td colspan="3">Kapitalizazio-balioa 12/31n</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Pentsioa, moneta-unitatetan zenbatuta</td><td>Biziartekoak</td><td>(Urteko errenta / Diruaren legezko interesa x 100) x %(89 – Errentadunaren adina)
%70 ⩾ %(89 – Errentadunaren adina) ⩾ %10</td></tr>
<tr><td>Aldi baterakoak</td><td>(Urteko errenta / Diruaren legezko interesa x 100) x %(Pentsioaren iraupen-urteak x 2)
%(Errentaren urteak X 2) ⩽ %70</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Pentsioa, moneta-unitatetan zenbatu gabe</td><td>Biziartekoak</td><td>(Urteko LGS / Diruaren legezko interesa x 100) x %(89 – Errentadunaren adina)
70 ⩾ %(89 – Errentadunaren adina)% ⩾ %10</td></tr>
<tr><td>Aldi baterakoak</td><td>(Urteko LGS / Diruaren legezko interesa x 100) x %(Pentsioaren iraupen-urteak x 2)
%(Errentaren urteak x 2) ⩽ %70</td></tr>
<tr><th colspan="3">Bitxiak, luxuzko larrukiak eta ibilgailu, itsasontzi eta aireontziak</th></tr>
<tr><td colspan="3">Merkatu-balioa 12/31n
12/31n ibilgailu erabilientzat indarrean dauden balioztapen-taulak, Ogasun eta Finantzen foru diputatuak onetsiak</td></tr>
<tr><th colspan="3">Arte-objektuak eta antzinako objektuak</th></tr>
<tr><td colspan="3">Merkatu-balioa 12/31n</td></tr>
<tr><th colspan="3">Eskubide errealak</th></tr>
<tr><td rowspan="2">Gozamena</td><td>Biziartekoa</td><td>Ondare elementuaren balioa x %(89 – Gozamendunaren adina)
%70 ⩾ %(89 – Gozamendunaren adina) ⩾ %10</td></tr>
<tr><td>Aldi baterakoa</td><td>Ondare elementuaren balioa x %(Gozamenaren urteak x 2)
%(Gozamenaren urteak x 2) ⩽ %70</td></tr>
<tr><td>Jabetza soila</td><td colspan="2">Ondare-elementuaren balioa – Gozamenaren balioa</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Erabili eta biztantzeko eskubidea</td><td>Biziartekoa</td><td>%75 x Ondare elementuaren balioa x %(89 – Gozamendunaren adina)
%70 ⩾ %(89 – Gozamendunaren adina) ⩾ %10</td></tr>
<tr><td>Aldi baterakoa</td><td>%75 x Ondare elementuaren balioa x %(Gozamenaren urteak x 2)
%(Gozamenaren urteak x 2) ⩽%70</td></tr>
<tr><td colspan="3">Ondare-elementuaren balioa: Ondarearen gaineko Zergan dagokion balioa</td></tr>
</table>

<table>
<tr><th colspan="3">Administrazio-emakidak</th></tr>
<tr><td rowspan="3">Arau orokorrak</td><td>Prezio edo kanon gisa ordaindutako kopuru osoa</td><td>Administrazioak zehaztutako zenbatekoa</td></tr>
<tr><td>Kanona, prezioa, partaidetza edo aldizkako gutxieneko mozkina</td><td>a) Emakidaren iraupena ⩽ urte 1: Aldizkako prestazioen batura
b) Emakidaren iraupena > urte1:
$\frac{\text{Emakidadunak urtean ordaindutako kopurua}}{0,1}$</td></tr>
<tr><td>Urteko zenbatekoa aldakorra</td><td>a) Prezioak berrikusteko klausula, erreferentzia moduan prezioen bilakaeraren indize objektiboak hartuko dituena, eta emakidaren iraupena > urte 1:
$\frac{\text{Emakidadunak lehenengo urtean ordaindutako kopurua}}{0,1}$
b) Beste inguruabar batzuen araberakoa, haien arrazoi matematikoa ezaguna bada emakida egiten denean eta emakidaren iraupena > urte 1:
$\frac{\text{Emakidaren bizitzan zehar ordaindu beharreko zenbatekoen batez besteko urteko kopurua}}{0,1}$</td></tr>
<tr><td></td><td>Administrazioari zenbait ondasun itzultzera behartuta</td><td>Ondasunek itzulketa-egunean duten kontabilitate-balio zenbatetsia + Itzulketarako aurrez ikusitako gastuak
Ondasunen kontabilitate-balioa kalkulatzeko, Sozietateen gaineko Zergaren ondorioetarako onetsitako amortizazio-tauletako batez besteko ehunekoak aplikatu behar dira.</td></tr>
<tr><td>Erregela bereziak (erregela orokorrik aplikatu ezin bada)</td><td colspan="2">Ustiapen, erabilera edo aprobetxamenduari afektatutako aktiboen balioa x % (Emakidaren urteak x2)
%10 ⩽ % (Emakidaren urteak x 2) ⩽ %100
Aurrekoa aplikatu ezin bada: Administrazio Publikoak ezarritako balioztatzea
Aurrekoa ez badago: Interesdunek deklaratutako balioa, Administrazioak balio hori egiaztatzeko duen eskubidea gorabehera</td></tr>
<tr><th colspan="3">Jabetza intelektualaren eskubideak</th></tr>
<tr><td rowspan="2">Autorearen ondarea eskualdatzea</td><td>Jarduera ekonomikoari afektatua</td><td>Kontabilitate-balioa</td></tr>
<tr><td>Ez-afektatua jarduera ekonomikoari</td><td>Eskuraketa-balioa</td></tr>
</table>

<table>
<tr><th colspan="3">Jabetza industrialaren eskubideak</th></tr>
<tr><td rowspan="2">Autorearen ondarea eskualdatzea</td><td>Jarduera ekonomikoari afektatua</td><td>Kontabilitate-balioa</td></tr>
<tr><td>Ez-afektatua jarduera ekonomikoari</td><td>Eskuraketa-balioa</td></tr>
<tr><td>Egilearen ondarean egiten duen denbora</td><td>Jarduera ekonomikoari afektatua</td><td>Merkataritzako Kodearen araberako kontabilitatea: Kontabilitate-balioa
Merkataritzako Kodearen araberako ez den kontabilitatea: Eskuraketa-balioa</td></tr>
<tr><th colspan="3">Kontratu-aukerak</th></tr>
<tr><td>Itundutako prezio berezia $\geqslant$ %5</td><td colspan="2">Itundutako prezio berezia</td></tr>
<tr><td>Itundutako prezio berezia $<$ %5</td><td colspan="2">%5 X OEEJDZn kontratu nagusiari aplikatu beharreko oinarria</td></tr>
<tr><td>Ez dago itundutako prezio berezirik</td><td colspan="2">%5 X OEEJDZn kontratu nagusiari aplikatu beharreko oinarria</td></tr>
<tr><th colspan="3">Eduki ekonomikoa duten gainerako ondasunak eta eskubideak</th></tr>
<tr><td colspan="3">Merkatu-prezioa 12/31n</td></tr>
</table>

ZORREN BALIOZTATZEA

Nominala 12/31n

9. LIKIDAZIO-OINARRIA

Salbuetsitako gutxienekoa

Likidazio-oinarria kalkulatzeko salbuetsitako gutxienekoa (800.000 euro) kendu behar da zerga-oinarritik.

Jarduera ekonomikoaren finantzazioa bultzatzeko eta ekoizpen kapitalizazioa zeharka sustatzeko Europako funtsetako partaidetzak

Zergadunak partaidetzak baditu (sozietateen bitartez; zeinetan, gutxienez, erakunde horietako kapitalaren % 5ekoa den partaidetza —zuzena zein zeharkakoa— duen) jarduera ekonomikoaren finantzaketa bultzatzeko Europako funtsetan eta ekoizpen-kapitalizazioa bultzatzeko Europako funtsetan, zerga-oinarria murrizketa aplikatzeko eskubidea izango du. Europako funts horiek, edonola ere, martxoaren 21eko 2/2018 Foru Arauan aurreikusitako baldintzak bete beharko dituzte. Hala ere, zergadunak bi funts horietan modu zuzenean partaidetzak baditu, salbuespenerako eskubidea izango du, betiere, salbuespenen atalean azalduriko baldintzak betetzen badira.

Zerga-oinarrian Europako funtsetako partaidetzak dituen aktiboa duen sozietatean zergadunak duen partaidetzaren ehunekoa bider partaidetzaren balioaren parekoa izango den murrizketa aplikatu daiteke.

Murrizketa = partaidetza % x Erakundeen balioa

Murrizketa horien ondorioz likidazio-oinarria ezingo da inolaz ere negatiboa izan.

10. ZERGA-ZORRA

10.1. KUOTA OSOA

Zergaren likidazio-oinarria honako eskala honetako tasekin kargatuko da:

Likidazio-oinarria, gehienez (eurotan)	Kuota (eurotan)	Likidazio-oinarriaren gainerakoa, gehienez (eurotan)	Aplikatu beharreko tasa (ehunekoa)
0	0	800.000	0,20
800.000	1.600	800.000	0,60
1.600.000	6.400	1.600.000	1,00
3.200.000	22.400	3.200.000	1,50
6.400.000	70.400	6.400.000	1,75
12.800.000	182.400	Hortik gora	2,00

Erregela berezia: gehikortasunez salbuetsitako ondasun eta eskubideak

Zerga betebehar pertsonala dela bide ordaindu behar duten subjektu pasiboek, Espainiak zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmena sinatuta duen estatu batean dauden edo baliatu daitezkeen edo bete behar diren ondasunen edo eskubideen titular direnek (hitzarmenaren arabera ondare-elementuok Ondarearen gaineko Zergaren kargatik salbuetsita daude Espainian baina kontuan har daitezke gainerako ondare elementuen gaineko zerga kalkulatzeko), honela kalkulatu behar dute kuota osoa:

1. Likidazio-oinarrian gehikortasunez salbuetsitako ondasun eta eskubideen balioa sartu behar da eta zenbateko horretatik haiei dagozkien zamak, kargak eta zorrak kendu behar dira (zenbateko guztiak zehazteko Ondarearen gaineko Zergaren balorazio-arauak aplikatu behar dira).
2. Eskala aplikatuta kuota zehazten da.
3. Kuota lortutakoan, batez besteko karga-tasa kalkulatzen da. Batez besteko karga-tasa hori lortzeko, kuota osoaren eta karga-eskala aplikatzeko oinarriaren arteko zatidura bider 100 egin behar da.

$$\text{Batez besteko karga-tasa} = \frac{\text{Kuota osoa}}{\text{Likidazio-oinarria}} \times 100$$

4. Batez besteko tasa hori lortutakoan, likidazio-oinarriari soilik aplikatuko zaio, gehikortasunez salbuetsitako ondasun eta eskubideak sartu gabe.

10.2. KUOTA OSOAREN MUGA

Ondarearen gaineko Zergaren kuota osoaren eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kuota osoaren batura ezingo da izan, betebehar pertsonalaren zioz zergapetutako zergadunentzat, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zerga-oinarri orokorraren eta aurrezpenaren zerga-oinarriaren %65 baino handiagoa. Ondorio horietarako:

a) Euren izaeragatik edo xedeagatik Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kargapeko etekinik sortu ezin duten ondare-elementuei zerga honen kuota osoan dagokien zatia ez da kontuan hartuko.

b) Dibidenduen eta mozkinetako partaidetzen zenbatekoa Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zerga-oinarriari gehituko zaio, baldin eta dibidendu-partaidetzok banatzen dituen erakundeak ondare-sozietateen araubidean tributatu duen zergaldietan lortutako mozkinetatik badatoz.

c) Zergadunari dagokion Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren oinarriari gehitu beharko zaio zergadunak jabetza soilean dituen (edo testamendu-ahalorde bat erabili zain dagoen jaraunspenaren) ondasunen etekinen zenbatekoa, honako kasu hauetan:

   - Zergadunak (edo kausatzaileak edo komisarioak, testamendu-ahalorde bat erabili zain dauden jaraunspenei dagokienez) ezkontideari, izatezko bikotekideari, aurreko bati, ondorengo bati edo bigarren graduko albo ahaide bati (ahaidetasunaren

jatorria hauetako bat izan daiteke: odolkidetasuna,ezkontza, izatezko bikotearen eraketaren ondoriozko harremana edo adopzioa) eratxiki badio.

- Zergadunak (edo kausatzaileak, testamendu-ahalorde bat erabili zain dauden jaraunspenei dagokienez) hirugarren bati eskualdatu badio zergaren sortzapenaren aurreko bost urteetan.

Kasu batean zein bestean, kontrakorik frogatu ezean, ondasun horien gozamenari dagokion urteko etekina hauxe izango da: ondasunon jabetza osoari dagokion balioaren %5, Ondarearen gaineko Zergako balorazio erregelen arabera.

d) Baldin eta bi kuoten baturak aurreko muga gainditzen badu, zerga honen kuota murriztu egingo da aipaturiko mugara iritsi arte, baina murrizketa ezin izan daiteke %75etik gorakoa.

Halaber, zergadunaren (edo testamendu-ahalorde bat erabili zain dagoen jaraunspenaren) ondarean sartuko dira zergadunak Zergaren sortzapenaren aurreko bost ekitaldietan dohain eskualdatutako ondasunak, ondoko kasuan izan ezik: egiaztatzen denean dohaintza-hartzaileak Ondarearen gaineko Zergaren kargapean daukala ondasun horien balioaren besteko zenbatekoa, salbu eta doako eskualdaketa mezenasgoaren onuradun den erakunde bati egin bazaio. Ondarearen gaineko Zergaren kuota zuzendua kalkulatuko da, bakar-bakarrik, muga hori kalkulatzeko, eta ez da handituko Ondarearen gaineko Zergaren kuota osoa. Beraz, Ondarearen gaineko Zergaren gutxieneko kuota ezin izan daiteke zergadunak doako eskualdaketa egin izan ez balu lortuko zukeen Zergaren kuotaren %25ekoa baino txikiagoa.

Familia unitate bateko kideek Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga batera ordaintzea hautatzen badute, zerga horren baterako kuota osoaren eta Ondarearen gaineko Zergaren kuota osoaren baturaren muga kalkulatzeko, azken zerga horretan haiek sortu dituzten kuota osoak batu behar dira. Kenkaria aplikatzea bidezkoa bada, kenkari hori zergadunen artean hainbanatuko da, bakoitzak Ondarearen gaineko Zergan daukan kuota osoaren araberako proportzioan.

10.3 ATZERRIAN ORDAINDUTAKO ZERGEN ZIOZKO KENKARIA

Zerga betebehar pertsonala dela bide ordaindu behar dutenek ondoko bi kopuruetatik txikiena ken dezakete kuotatik, atzerrian dauden ondasunak eta atzerrian baliatu edo bete behar diren eskubideak direla eta, nazioarteko itunetan eta hitzarmenetan xedatutakoa ezertan eragotzi gabe:

a) Zergaren kargapean dauden ondare elementuengatik atzerrian karga pertsonala dela eta benetan ordaindutako zenbatekoa.

b) Atzerrian zergapetuta dagoen likidazio-oinarriaren zatiari zergaren batez besteko benetako tasa ezartzetik ateratzen den emaitza.

Babez besteko benetako karga-tasa kalkulatzeko eragiketa hauek egin behar dira: eskala aplikatuta kalkulatutako kuota osoaren eta likidazio-oinarriaren arteko zatiketa egin eta emaitza 100ez biderkatu. Batez besteko benetako karga-tasa bi hamartarrekin eman behar da.

$$\text{Batez besteko benetako karga-tasa} = \frac{\text{Kuota osoa}}{\text{Likidazio-oinarria}} \times 100$$

11. FORTUNA HANDIEN ALDI BATERAKO ELKARTASUN-ZERGA

2023ko ekitalditik aurrera, fortuna handien aldi baterako elkartasun-zerga onetsi da. Zerga hau zuzeneko tributua da, pertsonala, aldi baterakoa eta Ondarearen gaineko Zergaren osagarria dena. Pertsona fisikoen 3.000.000 eurotik gorako ondare garbia zergapetzen du, eta haren aplikazio-eremua ondarearen gaineko zergan ezarritako bera da.

Aitorpena aurkeztu behar dute zergadun haiek zeinen tributu-kuotari, zerga erregulatzen duten arauen arabera zehaztuta eta dagozkien kenkariak edo hobariak aplikatu ondoren, ordaintzeko emaitza atera baitzaio. Zerga hau eratzeko funtsezko elementu gehienak Ondarearen gaineko Zergaren berdinak dira.

Edonola ere, abenduaren 15eko 9/2023 Foru Arauan ezarritako balorazio-arauak kontuan hartuta kalkulatuko da zerga-oinarria. Hala, funts propioetako partizipazioaren balio adierazgarriak baloratzeko arauak desberdinak dira Ondarearen gaineko Zergaren zerga-oinarria kalkulatzeko erabilitakoetatik.

ZERGA-OINARRIAREN KALKULU-ALDEAK	
Merkatu antolatuetan negoziatutako kapital propioak hirugarrenei lagatzearen balore adierazgarriak	
OZ: Sortzapen-datan duten negoziazio-balioaren arabera zenbatuko dira.	FHABEZ: Fortuna handien gaineko aldi baterako elkartasun-zerga: Urte bakoitzeko laugarren hiruhilekoko batez besteko negoziazio-balioaren arabera zenbatuko dira.
Antolatutako merkatuan negoziatutako edozein erakunde juridikoren kapital sozialeko edo funts propioetako akzioak eta partaidetzak, Inbertsio Kolektiboko Erakundeei dagozkienak izan ezik.	
OZ: Sortzapen-datan duten negoziazio-balioaren arabera zenbatuko dira.	FHABEZ: Urte bakoitzeko laugarren hiruhilekoko batez besteko negoziazio-balioaren arabera zenbatuko dira.
Edozein motatako erakundeek funts propioetan duten partaidetza adierazten duten gainerako balioak.	
OZ: Balorazioa onartutako azken balantzetik ateratako balio teorikoaren arabera egingo da.	FHABEZ: Balorazioa onartutako azken balantzetik ateratako balio teorikoaren arabera egingo da, betiere balantze hori, nahitaez edo borondatez, berrikusi eta egiaztatu bada eta auditoretza-txostena aldekoa izan bada. Bestela, balorazioa honako hiru hauen baliorik handienaren arabera egingo da: - balio nominala. - onartutako azken balantzetik ateratako balio teorikoa. - sortzapen-dataren aurretik itxitako sozietatearen ekitaldietako mozkinen batez bestekoa %20ko tasan kapitalizatzearen ondoriozko balioa.

Aipatutako zerga horretan bezala, 800.000 euro kendu ahal izango dira salbuetsitako gutxienekoaren kontzeptuan.

Zergaren likidazio-oinarriari eskala honetako tasei kargatuta gelditzen da:

Likidazio-oinarria kopuru honetaraino (euroak)	Kuota (euroak)	Likidazio-oinarriaren gainerakoa,kopuru honetaraino (euroak)	Aplikatzeko tasa (portzentajea)
3.200.000	0	3.200.000	1,50
6.400.000	48.000	6.400.000	1,75
12.800.000	160.000	1.700.000	2,00
14.500.000	194.000	Hortik gora	3,50

Ondarearen gaineko Zergaren zerga osagarria denez, efektiboki ordaindutako ekitaldiari dagokion Ondarearen gaineko Zergaren kuota kenduko da zerga horren ondoriozko kuotatik, eta ez da inola ere bidezkoa izango emaitza negatiboa itzultzea, halakorik bada.

Zerga horren kuota osoak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kuotarekin eta Ondarearen gaineko Zergarekin batera, ezin izango du gainditu, betebehar pertsonalagatik zergapetutako zergadunen kasuan, zerga-oinarri orokorraren eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari datxekion aurrezkiaren ehuneko 60, eta gutxienez hiru kuoten baturaren ehuneko 20 izango da.

1. ADIBIDEA:

Hona AA andrearen 2024ko ekitaldiko zerga datuak:

Pertsona fisikoen gaineko errentari buruzko zerga (PFEZ): banakako aitorpena			
Zerga-oinarri orokorra	66.500 €	Aurretiko kuota oso orokorra	20.575,20 €
		Kuotaren minorazioa	1.583 €
Aurrezkiaren zerga-oinarria	3.300 €	Aurrezkiaren kuota osoa	668 €
Zerga-oinarria	69.800 €	Kuota osoa	19.660,20 €

Zerga	OZ	FHABEZ
Zerga-oinarria	5.000.000 €	5.000.000 €
Salbuetsitako gutxienekoa	800.000 €	800.000 €
Likidazio-oinarria	5.000.000 – 800.000 = 4.200.000 €	5.000.000 – 800.000 = 4.200.000 €
Kuota osoa	37.400 €	15.000 €
Zerga-oinarria sarturiko bitxi eta koadroren ondare-balio garbia	300.000 €	300.000 €

Oharra: Ez dago edozein erakunderen funts propioetako partaidetza ordezkatzen duen balorerik, merkatu antolatuetan negoziatutakorik, AA andrearen ondarearen barruan .

Kalkulatu ondarearen gaineko zergaren eta fortuna handien aldi baterako elkartasun-zergaren kuota osoa.

EBAZPENA:

Ondarearen gaineko zergaren kuota osoaren kalkulua:

Ondarearen gaineko Zergaren kuota osoa kalkulatzeko eragiketa hauek egin behar dira:

[PFEZaren kuota osoa + (OZren kuota osoa – OZren kuota osoaren zatia, beren izaera edo xedeagatik PFEZean etekinik eragin ezin duten ondare-elementuei dagokiena)] ≤ %65 [(PFEZen zerga-oinarri orokorra + PFEZen aurrezkiaren zerga-oinarria) + dibidenduen eta mozkinetako partaidetzen zenbatekoa, baldin eta dibidendu eta partaidetza horiek erakunde banatzaileak ondare-sozietateen araubidean zergak ordaindu dituen zergaldietan lortutako mozkinetatik badatoz)]

Kuota osoen kalkulua:

PFEZaren kuota osoa = 19.660,20 €

OZren kuota osoa = 37.400 €

Izaeragatik edo xedeagatik PFEZn etekinik eragin ezin duten ondare elementuei dagokien OZren kuota osoaren zatia =

$$\frac{\text{Ondare-elementu ez-produktiboen balio garbia}}{\text{OZren zerga-oinarria}} \times \text{OZren kuota osoa} = \frac{300.000}{5.000.000} \times 37.400$$

= 2.244 €

19.660,20 + 37.400 – 2.244 = 54.816,20 €

Oinarrien kalkulua:

%65 x (66.500 + 3.300 + 0) = %65 x 69.800= 45.370 €

Murrizketa; ondoko kopuruetatik txikiena:

- [PFEZaren kuota osoa + (OZren kuota osoa – OZren kuota osoaren zatia, beren izaera edo xedeagatik PFEZean etekinik eragin ezin duten ondare-elementuei dagokiena)]- %65 (PFEZen zerga-oinarria + dibidenduen eta mozkinetako partaidetzen zenbatekoa, baldin eta dibidendu eta partaidetza horiek erakunde banatzaileak ondare-sozietateen araubidean zergak ordaindu dituen zergaldietan lortutako mozkinetatik badatoz) = 54.816,20 – 45.370 = 9.446,20 €
- %75 x OZren kuota osoa = %75 x 37.400 = 28.050 €

Kuotaren mugaren gaindikina (murrizketa) = 9.446,20 €

OZren kuota murriztua = OZren kuota osoa – Kuotaren mugaren gaindikina = 37.400 – 9.446,20 = 27.953,80 €

Fortuna Handien Aldi Baterako Elkartasun Zergaren kuota osoaren kalkulua:

OZren kuota osoa = 27.953,80 €
FHABEZren kuota osoa = 15.000 €

Ondarearen gaineko zerga dela-eta ordaindu beharreko kuota, 27.953,80 €, fortuna handien gaineko aldi baterako elkartasun-zergaren (FHABEZ) kuota osoa, 15.000 €, baino handiagoa denez, eta azken horretatik ordaindu beharreko kuota zehazteko ondarearen gaineko zerga dela-eta ordaindu beharreko kuota kendu behar denez, ez dago ezer ordaintzeko FHABEZ dela-eta; horrenbestez, AA andreak ez du FHABEZren aitorpenik aurkeztu beharko.

2. ADIBIDEA:

Hona XX andrearen 2024ko ekitaldiko zerga-datuak:

Pertsona fisikoen gaineko errentari buruzko zerga (PFEZ): banakako aitorpena			
Zerga-oinarri orokorra	61.300 €	Aurretiko kuota oso orokorra	18.495,20 €
		Kuotaren minorazioa	1.583 €
Aurrezkiaren zerga-oinarria	5.200 €	Aurrezkiaren kuota osoa	1.067 €
Zerga-oinarria	66.500 €	Kuota osoa	17.979,20 €

Zerga	OZ	FHABEZ
Zerga-oinarria	10.900.000 €	10.900.000 €
Salbuetsitako gutxienekoa	800.000 €	800.000 €
Likidazio-oinarria	10.900.000 – 800.000 = 10.100.000 €	10.900.000 – 800.000 = 10.100.000 €
Kuota osoa	135.150 €	112.750 €
Zerga-oinarria sarturiko bitxi eta koadroren ondare-balio garbia	500.000 €	500.000 €

Oharra: Ez dago edozein erakunderen funts propioetako partaidetza ordezkatzen duen balorerik, merkatu antolatuetan negoziatutakorik, XX andrearen ondarearen barruan.

Kalkulatu ondarearen gaineko zergaren eta fortuna handien aldi baterako elkartasun-zergaren kuota osoa.

EBAZPENA:

Ondarearen gaineko zergaren kuota osoaren kalkulua:

Ondarearen gaineko Zergaren kuota osoa kalkulatzeko eragiketa hauek egin behar dira:

[PFEZaren kuota osoa + (OZren kuota osoa – OZren kuota osoaren zatia, beren izaera edo xedeagatik PFEZean etekinik eragin ezin duten ondare-elementuei dagokiena)] ≤ %65 [(PFEZen zerga-oinarri orokorra + PFEZen aurrezkiaren zerga-oinarria) + dibidenduen eta mozkinetako partaidetzen zenbatekoa, baldin eta dibidendu eta partaidetza horiek erakunde banatzaileak ondare-sozietateen araubidean zergak ordaindu dituen zergaldietan lortutako mozkinetatik badatoz)]

Kuota osoen kalkulua

PFEZaren kuota osoa = 17.979,20 €

OZren kuota osoa = 135.150 €

Izaeragatik edo xedeagatik PFEZn etekinik eragin ezin duten ondare elementuei dagokien OZren kuota osoaren zatia =

$$\frac{\text{Ondare-elementu ez-produktiboen balio garbia}}{\text{OZren zerga-oinarria}} \times \text{OZren kuota osoa} = \frac{500.000}{10.900.000} \times 135.150$$

= 6.199,54 €

17.979,20 + 135.150 – 6.199,54 = 146.929,66 €

Oinarrien kalkulua:

%65 x (61.300 + 5.200 + 0) = %65 x 66.500= 43.225 €

Murrizketa; ondoko kopuruetatik txikiena:

- [PFEZaren kuota osoa + (OZren kuota osoa – OZren kuota osoaren zatia, beren izaera edo xedeagatik PFEZean etekinik eragin ezin duten ondare-elementuei dagokiena)]- %65 (PFEZen zerga-oinarria + dibidenduen eta mozkinetako partaidetzen zenbatekoa, baldin eta dibidendu eta partaidetza horiek erakunde banatzaileak ondare-sozietateen araubidean zergak ordaindu dituen zergaldietan lortutako mozkinetatik badatoz) = 146.929,66 – 43.225 = 103.704,66 €
- %75 x OZren kuota osoa = %75 x 135.150 = 101.362,5 €

Kuotaren mugaren gaindikina (murrizketa) = 101.362,5 €

OZren kuota murriztua = OZren kuota osoa – Kuotaren mugaren gaindikina = 135.150 – 101.362,5 = 33.787,5 €

Fortuna Handien Aldi Baterako Elkartasun Zergaren kuota osoaren kalkulua

Fortuna Handien gaineko Aldi Baterako Elkartasun Zergaren kuota osoa honako adierazpen honek mugatuko du:

[PFEZaren kuota osoa + (OZren kuota osoa – OZren kuota osoaren zatia, beren izaera edo xedeagatik PFEZean etekinik eragin ezin duten ondare-elementuei dagokiena) + (FHABEZren kuota osoa – FHABEZren kuota osoaren zatia, izaeragatik edo xedeagatik PFEZn etekinik sortu ezin duten ondare-elementuei dagokiena) ≤ % 60 [(PFEZaren zerga-oinarri orokorra + PFEZaren aurrezkiaren zerga-oinarria) + dibidenduen eta mozkinetako partaidetzen zenbatekoa, baldin eta dibidendu eta partaidetza horiek erakunde banatzaileak ondare-sozietateen araubidean zergak ordaindu dituen zergaldietan lortutako mozkinetatik badatoz]

Kuota osoen kalkulua

PFEZaren kuota osoa = 17.979,20 €
OZren kuota osoa = 135.150 €
FHABEZren kuota osoa = 112.750 €
Guztira = 17.979,20 + 135.150 +112.750 = 265.879,20 €
Izaeragatik edo xedeagatik PFEZn etekinik eragin ezin duten ondare-elementuei dagokien OZren kuota osoaren zatia =

$$\frac{\text{Ondare-elementu ez-produktiboen balio garbia}}{\text{FHABEZren zerga-oinarria}} \times \text{FHABEZren kuota osoa} = \frac{500.000}{10.900.000} \times 112.750$$

= 5.172,02 €

17.979,20 + 135.150 + 112.750 – 5.172,02 = 260.707,18 €

Oinarrien kalkulua:

%60 x (61.300 + 5.200 + 0) = %60 x 66.500= 39.900 €

Murrizketa; ondoko kopuruetatik txikiena:

- [PFEZaren kuota osoa + (OZren kuota osoa – OZren kuota osoaren zatia, beren izaera edo xedeagatik PFEZean etekinik eragin ezin duten ondare-elementuei dagokiena) + (FHABEZren kuota osoa – FHABEZren kuota osoaren zatia, izaeragatik edo xedeagatik PFEZn etekinik sortu ezin duten ondare-elementuei dagokiena) ≤ % 60 [(PFEZaren zerga-oinarri orokorra + PFEZaren aurrezkiaren zerga-oinarria) + dibidenduen eta mozkinetako partaidetzen zenbatekoa, baldin eta dibidendu eta partaidetza horiek erakunde banatzaileak ondare-sozietateen araubidean zergak ordaindu dituen zergaldietan lortutako mozkinetatik badatoz] = 260.707,18 - 39.900 = 220.807,18 €
- %80 x FHABEZren kuota osoa = %80 x 112.750 = 90.200 €

Kuotaren mugaren gaindikina (murrizketa) = 90.200 €

FHABEZren kuota murriztua = FHABEZren kuota osoa – Kuotaren mugaren gaindikina = 112.750 – 90.200= 22.550€

Ondarearen gaineko zerga dela-eta ordaindu beharreko kuota, 33.787,50€, €, fortuna handien gaineko aldi baterako elkartasun-zergaren (FHABEZ) kuota osoa, 22.550 €, €, baino handiagoa denez, eta azken horretatik ordaindu beharreko kuota zehazteko ondarearen gaineko zerga dela-eta ordaindu beharreko kuota kendu behar denez, ez dago ezer ordaintzeko FHABEZ dela-eta; horrenbestez, XX andreak ez du FHABEZren aitorpenik aurkeztu beharko.

3. ADIBIDEA:

AA eta BB ezkontideek osaturiko bikote ezkonduak honako zerga-datu hauek aurkeztu zituen 2024ko ekitaldian:

Pertsona fisikoen gaineko errentari buruzko zerga (PFEZ): baterako aitorpena			
Zerga-oinarri orokorra	52.750 €		
Baterako zerga ordainketaren ziozko txikipena	4.800 €		
Likidazio-oinarri orokorra	47.950 €	Aurretiko kuota oso orokorra	13.415,70 €
		Kuotaren minorazioa	1.583 €
Aurrezkiaren zerga-oinarria	4.700 €	Aurrezkiaren kuota osoa	962 €
Zerga-oinarria	57.450 €	Kuota osoa	12.794,70 €
AA ezkontidea			
Zerga		OZ	FHABEZ
Zerga-oinarria		3.100.000 €	3.100.000 €
Salbuetsitako gutxienekoa		800.000 €	800.000 €
Likidazio-oinarria		3.100.000 – 800.000 = 2.300.000 €	3.100.000 – 800.000 = 2.300.000 €
Kuota osoa		13.400 €	0 €
Zerga-oinarria sarturiko bitxi eta koadroren ondare-balio garbia		200.000 €	200.000 €
BB ezkontidea			
Zerga		OZ	FHABEZ
Zerga-oinarria		4.400.000 €	4.400.000 €
Salbuetsitako gutxienekoa		800.000 €	800.000 €
Likidazio-oinarria		4.400.000 – 800.000 = 3.600.000 €	4.400.000 – 800.000 = 3.600.000 €
Kuota osoa		28.400 €	6.000 €
Zerga-oinarria sarturiko bitxi eta koadroren ondare-balio garbia		600.000 €	600.000 €

Oharra: Ez dago edozein erakunderen funts propioetako partaidetza ordezkatzen duen balorerik, merkatu antolatuetan negoziatutakorik, bi ezkontideetako ezeinen ondarearen barruan.

Kalkulatu ondarearen gaineko zergaren eta fortuna handien aldi baterako elkartasun-zergaren kuota osoa.

EBAZPENA:

Ondarearen gaineko zergaren kuota osoaren kalkulua

Ondarearen gaineko Zergaren kuota osoa kalkulatzeko eragiketa hauek egin behar dira:

[PFEZaren kuota osoa + (OZren kuota osoa – OZren kuota osoaren zatia, beren izaera edo xedeagatik PFEZean etekinik eragin ezin duten ondare-elementuei dagokiena)] ≤ %65 [(PFEZen zerga-oinarri orokorra + PFEZen aurrezkiaren zerga-oinarria) + dibidenduen eta mozkinetako partaidetzen zenbatekoa, baldin eta dibidendu eta partaidetza horiek erakunde banatzaileak ondare-sozietateen araubidean zergak ordaindu dituen zergaldietan lortutako mozkinetatik badatoz)]

Kuota osoen kalkulua:

PFEZaren kuota osoa = 12.794,70 €

OZren kuota osoa = AA ezkontidearen OZren kuota osoa + BB ezkontidearen OZren kuota osoa = 13.400 + 28.400 = 41.800 €

Izaeragatik edo xedeagatik PFEZn etekinik eragin ezin duten ondare elementuei dagokien OZren kuota osoaren zatia =

$$\frac{\text{Ondare-elementu ez-produktiboen balio garbia}}{\text{OZren zerga-oinarria}} \times \text{OZren kuota osoa}$$

OZren kuota osoaren zatia = AA ezkontidearen OZren kuota osoaren zatia + BB ezkontidearen OZren kuota osoaren zatia:

$$\left(\frac{200.000}{3.100.000} \times 13.400\right) + \left(\frac{600.000}{4.400.000} \times 28.400\right) = 864,52€ + 3.872,73 € = 4.737,25$$

12.794,70 + 41.800 – 4.737,25 = 49.857,45 €

Oinarrien kalkulua:

%65 X (52.750 + 4.700 + 0) = %65 X 57.450= 37.342,50 €

Murrizketa; ondoko kopuruetatik txikiena:

- [PFEZaren kuota osoa + (OZren kuota osoa – OZren kuota osoaren zatia, beren izaera edo xedeagatik PFEZean etekinik eragin ezin duten ondare-elementuei dagokiena)]- %65 (PFEZen zerga-oinarria + dibidenduen eta mozkinetako partaidetzen zenbatekoa, baldin eta dibidendu eta partaidetza horiek erakunde banatzaileak ondare-sozietateen araubidean zergak ordaindu dituen zergaldietan lortutako mozkinetatik badatoz) = 49.857,45 – 37.342,50 = 12.514,95 €

- % 75 x OZren kuota osoa = %75 x 41.800 = 31.350 €

Kuotaren mugaren gaindikina (murrizketa) = 12.514,95 €

Gaindikin hori ezkontideen artean banatu behar da, bakoitzari bere banakako kuota osoaren proportziozko kopurua ezarrita:

AA ezkontidea:

AA ezkontidearen kuotaren mugaren gaindikina = $\frac{13.400}{41.800}$ x 12.514,95 = 4.011,97 €

AA ezkontidearen OZren kuota murriztua = OZren kuota osoa - Kuotaren mugaren gaindikina = 13.400 – 4.011,97 = 9.388,03 €

BB ezkontidea:

BB ezkontidearen kuotaren mugaren gaindikina = $\frac{28.400}{41.800}$ x 12.514,95 = 8.502,98 €

BB ezkontidearen OZren kuota murriztua = OZren kuota osoa - Kuotaren mugaren gaindikina = 28.400 – 8.502,98 = 19.897,02 €

Fortuna handien aldi baterako elkartasun-zergaren kuota osoaren kalkulua:

Ondarearen gaineko zerga dela-eta ordaindu beharreko kuota, 9.388,03€, fortuna handien gaineko aldi baterako elkartasun-zergaren (FHABEZ) kuota osoa, 0 €, baino handiagoa denez, eta azken horretatik ordaindu beharreko kuota zehazteko ondarearen gaineko zerga dela-eta ordaindu beharreko kuota kendu behar denez, ez dago ezer ordaintzeko FHABEZ dela-eta; AA ezkontideak ez du FHABEZren aitorpenik aurkeztu beharko.

Halaber, ondarearen gaineko zerga dela-eta ordaindu beharreko kuota, 19.897,02€, fortuna handien gaineko aldi baterako elkartasun-zergaren (FHABEZ) kuota osoa, 6.000 €, baino handiagoa denez, eta azken horretatik ordaindu beharreko kuota zehazteko ondarearen gaineko zerga dela-eta ordaindu beharreko kuota kendu behar denez, ez dago ezer ordaintzeko FHABEZ dela-eta; horrenbestez, BB ezkontideak ez du FHABEZren aitorpenik aurkeztu beharko.

4. ADIBIDEA:

Hona ZZ andrearen 2024ko ekitaldiko zerga-datuak:

Pertsona fisikoen gaineko errentari buruzko zerga (PFEZ): banakako aitorpena			
Zerga-oinarri orokorra	210.000 €	Aurretiko kuota oso orokorra	86.541,70 €
		Kuotaren minorazioa	1.583 €
Aurrezkiaren zerga-oinarria	88.500 €	Aurrezkiaren kuota osoa	22.125 €
Zerga-oinarria	298.500 €	Kuota osoa	107.083,70 €

Zerga	OZ	FHABEZ
Zerga-oinarria	25.300.000 €	25.300.000 €
Salbuetsitako gutxienekoa	800.000 €	800.000 €
Likidazio-oinarria	25.300.000 – 800.000 = 24.500.000 €	25.300.000 – 800.000 = 24.500.000 €
Kuota osoa	416.400 €	544.000 €

Oharra: Ez dago elementu ez-emankorrik, ezta edozein erakunderen funts propioetako partaidetza ordezkatzen duen balorerik ere, merkatu antolatuetan negoziatutakorik, ZZ andrearen ondarearen barruan.

Kalkulatu ondarearen gaineko zergaren eta fortuna handien aldi baterako elkartasun-zergaren kuota osoa.

EBAZPENA:

Ondarearen gaineko zergaren kuota osoaren kalkulua

Ondarearen gaineko Zergaren kuota osoa kalkulatzeko eragiketa hauek egin behar dira:

[PFEZaren kuota osoa + (OZren kuota osoa – OZren kuota osoaren zatia, beren izaera edo xedeagatik PFEZean etekinik eragin ezin duten ondare-elementuei dagokiena)] ≤ %65 [(PFEZen zerga-oinarri orokorra + PFEZen aurrezkiaren zerga-oinarria) + dibidenduen eta mozkinetako partaidetzen zenbatekoa, baldin eta dibidendu eta partaidetza horiek erakunde banatzaileak ondare-sozietateen araubidean zergak ordaindu dituen zergaldietan lortutako mozkinetatik badatoz)]

Kuota osoen kalkulua

PFEZaren kuota osoa = 107.083,70 €
OZren kuota osoa = 416.400 €
Guztira = 107.083,70 + 416.400 = 523.483,70 €

Oinarrien kalkulua:

%65 X (210.000 + 88.500 + 0) = %65 X 298.500= 194.025 €

Murrizketa; ondoko kopuruetatik txikiena:

- [PFEZaren kuota osoa + (OZren kuota osoa – OZren kuota osoaren zatia, beren izaera edo xedeagatik PFEZean etekinik eragin ezin duten ondare-elementuei dagokiena)]- %65 (PFEZen zerga-oinarria + dibidenduen eta mozkinetako partaidetzen zenbatekoa, baldin eta dibidendu eta partaidetza horiek erakunde banatzaileak ondare-sozietateen araubidean zergak ordaindu dituen zergaldietan lortutako mozkinetatik badatoz) = 523.483,70 – 194.025 = 329.458,70 €
- %75 x OZren kuota osoa = %75 x 416.400 = 312.300 €

Kuotaren mugaren gaindikina (murrizketa) = 312.300 €

OZren kuota murriztua = OZren kuota osoa – Kuotaren mugaren gaindikina = 416.400 – 312.300= 104.100€

Fortuna handien aldi baterako elkartasun-zergaren kuota osoaren kalkulua

Fortuna handien gaineko aldi baterako elkartasun-zergaren kuota osoa honako adierazpen honek mugatuko du:

[PFEZaren kuota osoa + (OZren kuota osoa – OZren kuota osoaren zatia, beren izaera edo xedeagatik PFEZean etekinik eragin ezin duten ondare-elementuei dagokiena) + (FHABEZren kuota osoa – FHABEZren kuota

osoaren zatia, izaeragatik edo xedeagatik PFEZn etekinik sortu ezin duten ondare-elementuei dagokiena) ≤ % 60 [(PFEZaren zerga-oinarri orokorra + PFEZaren aurrezkiaren zerga-oinarria) + dibidenduen eta mozkinetako partaidetzen zenbatekoa, baldin eta dibidendu eta partaidetza horiek erakunde banatzaileak ondare-sozietateen araubidean zergak ordaindu dituen zergaldietan lortutako mozkinetatik badatoz]

Kuota osoen kalkulua:

PFEZaren kuota osoa = 107.083,70 €
OZren kuota osoa = 416.400 €
FHABEZren kuota osoa = 544.000 €
Guztira = 107.083,70 + 416.400 +544.000 = 1.067.483,70 €

Oinarrien kalkulua:

%60 X (210.000 + 88.500 + 0) = %60 X 298.500= 179.100 €

Murrizketa; ondoko kopuruetatik txikiena:

- [PFEZaren kuota osoa + (OZren kuota osoa – OZren kuota osoaren zatia, beren izaera edo xedeagatik PFEZean etekinik eragin ezin duten ondare-elementuei dagokiena) + (FHABEZren kuota osoa – FHABEZren kuota osoaren zatia, izaeragatik edo xedeagatik PFEZn etekinik sortu ezin duten ondare-elementuei dagokiena) ≤ % 60 [(PFEZaren zerga-oinarri orokorra + PFEZaren aurrezkiaren zerga-oinarria) + dibidenduen eta mozkinetako partaidetzen zenbatekoa, baldin eta dibidendu eta partaidetza horiek erakunde banatzaileak ondare-sozietateen araubidean zergak ordaindu dituen zergaldietan lortutako mozkinetatik badatoz] = 1.067.483,70 – 179.100 = 888.383,70 €
- %80 x FHABEZren kuota osoa = %80 x 544.000 = 435.200 €

Kuotaren mugaren gaindikina (murrizketa) = 435.200 €

FHABEZren kuota murriztua = FHABEZren kuota osoa – Kuotaren mugaren gaindikina = 544.000 – 435.200 = 108.800 €

Hala ere, ordaindu beharreko kuota zehazteko 104.100 €-ko OZren kuota kendu behar denez, ZZ andreak FHABEZren aitorpena aurkeztu beharko du, eta 4.700 €-ko (108.800 – 104.100) kuota ordainduz.