

5/2013 Jarraibidea, abenduaren 18koa, Ogasun Zuzendaritza Nagusiarena; honen bidez, Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Araua aplikatzeko zenbait interpretazio-irizpide ezarri dira.

2013ko martxoaren 4an, Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Araua argitaratu zen Bizkaiko Aldizkari Ofizialean. Horren bidez, denbora mugagaberako txertatu da Zerga Bizkaiko Lurralde Historikoko zerga sisteman, aipaturiko Zerga soil-soilik 2011 eta 2012ko ekitaldietarako ezarri zuen abenduaren 28ko 4/2011 Foru Arauaren indarraldia bukatutakoan.

Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauak aurreko arauetan antzemandako hutsune teknikoak eta ekitatekoak zuzentzen ditu, zerga arloa eta zerga ordaintzeko baldintza formalak eta materialak berriz definituz, Ondarearen gaineko Zerga benetan lagungarria izan dadin justiziarako, progresibotasunerako eta Bizkaiko zerga sistemaren ekitaterako. Hala ere, ekoizpen jarduerak eginez aberastasuna sortzea ez zigortzeko eta konfiskazioa kentzeko printzipioei eutsiko zaie.

Horretarako, beste neurri batzuen artean, ekonomi jarduerak egiten dituzten erakundeen partaidetzei dagokien salbuespenaren araudi berria gauzatu da, zergadun guztiek aplikatu beharreko ondasun higiezinak baloratzeko arau berak ezarri dira eta konfiskazioaren kontrako klausularen aplikazioa indartu da, hainbat arau emanda. Arauon bidez, zerga itzulpenerako bidea izatea saihestu nahi da.

Beraz, Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauak neurri berritzaileak dakartza, gehienbat itzurpenaren kontrakoak eta zerga oinarria ekitate handiagoz zedarritzeak; izan ere, ez dute baliokiderik ez aurreko legerian ez beste lurralde batzuetako ordenamenduetan.

Hori guztia eta Ondarearen gaineko Zergari Bizkaiko Lurralde Historikoan eman zaion bultzada berria aintzat hartuta, Ogasun Zuzendaritza Nagusi honek egokitzen du Jarraibide hau ematea, Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauan bildutako manuen administrazio interpretazioa ezartzeko, hain zuzen ere Zergaren sortzapena baino lehen. Hala, behar bezala aplikatzeko nortasun juridikoa ekarriko du.

Aurrekoetan bezala, Bizkaiko Foru Aldundiaren Ogasun eta Finantza Sailak internetez zergadunen eskura jartzen dituen datu base informatikoak eguneratzeko balio izango du Jarraibide honek, Ogasun Zuzendaritza Nagusi honek Ondarearen gaineko Zergaren arloan aplikatu beharreko arauen gainean eginiko administrazio interpretazioaren berri izan dezaten.

Hori guztia dela bide,

EBAZTEN DUT

1. Aplikazio-eremua. Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauaren 2. eta 3. artikulua.

Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Araua aplikatu behar zaie zergadunei Bizkaiko Foru Ogasun honetan Pertsona Fisikoen gaineko Zerga nahitaez ordaindu behar badute.

Familia-unitate bateko kideek baterako ordainketa aukeratzen badute Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan eta Bizkaiko Foru Ogasun honetan egin behar badute likidazio oinarri handiena duen kidea Bizkaiko lurraldean bizi delako, guztiak geldituko dira Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauan xedatu denaren menpe, beste lurralde batean (estatukoan edo foru lurraldean) bizi direnak barne.

Norberaren betebeharren ziozko zergadunek ondare osoaren zioz ordainduko dituzte zergak, kargapeko ondasunak eta eskubideak kokaturik dauden tokia edozein delarik ere.

Bestalde, Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauan ezarritakoaren arabera ordainduko dituzte zergak, betebeharraren zioz, Espainiako estatuan finkaturiko ondasunen eta eskubideen eta bertako egoiliarren diren pertsona fisikoek, noiz-eta, aipaturiko ondasun eta eskubideen baliorik handiena euskal lurraldean egonik, Bizkaian finkaturiko balioa beste lurralde historiko bakoitzean daudenak handiagoa denean.

Espainiako estatuan finkaturiko ondasunen eta eskubideen gainean ordaintzen dute soilik zergadun horiek zerga, betebeharraren zioz, eta haiek ukitzen dituzten

kargak baizik ezin ken daitezke, baita bertan inbertituriko kapitalei dagozkien zorrak ere.

Ondasun-eskubideak lurralde jakin batean finkatutzat joko dira, baldin eta lurralde horretan kokatuta badaude, lurralde horretan erabil badaitezke edo lurralde horretan bete behar badira.

Espainiako lurraldera tokiz aldatu izanaren ondorioz Bizkaian zerga egoitza duten eta Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zerga ordaintzea aukeratu duten zergadunek ere, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunak izateari utsita, Ondarearen gaineko Zerga ordainduko dute Bizkaian betebeharraren zioz. Zergadunak izango dira egoitza aldatu den zergaldian eta hurrengo bost ekitaldietan, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauaren 4. artikuluko 3. idatz-zatian xedaturikoarekin bat etorritz.

Hori guztia gorabehera, Espainiako lurraldean egoiliarrek ez diren eta azken egoitza Bizkaian izan duten pertsona fisikoek lurralde historiko horretan aukera dezakete zerga ordaintzea norberaren betebeharraren arabera.

Barne ordenamenduaren barruko nazioarteko itun eta hitzarmenetan xedaturikoari kalterik egin gabe ulertu behar da Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauan ezarritakoa.

2. Zerga-egitatea. Ondareari eustearren gaineko presuntzioa. Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauaren 1. artikulua eta 4. artikulua.

Zergadunak bere ondare garbiaren titulartasuna edukitzea da Zergaren zerga-egitatea. Ondare garbia deritzo haren titulartasunpeko ondasun eta eskubide ekonomikoen multzoari, betiere ondasunen balioa gutxitzen duten kargak eta erantzun beharreko zor eta betebeharrak pertsonalak kenduta.

Horri dagokionez, Zerga sortu baino lehen zergadunarenak diren ondasunen eta eskubideen ondarearen parte direla ulertzen da, ondasun edo eskubide horiek eskualdatu edo galdu direla frogatzen bada.

Baldin eta administrazioak onasunak eta eskubideak integratzen baditu zergadunaren zerga oinarrian aurreko lerroaldean azaldutakoa aplikatzeagatik, haiei egotz dakizkiekeen kargak eta zorrak ere integratu beharko dira, salbu eta galdu edo zenbatekoa txikiagoa dela agerrarazten bada sortzapen-datan.

3. Zerga-egitatea. Salbuespenak. Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauaren 5. artikulua.

3.1. Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergari buruzko apirilaren 15eko 5/1999 Foru Arauaren 13. artikuluan xedaturikoa dela bide salbuetsita dauden etekinen balioak.

Betebeharraren zioz aplikatuko zaie zergadunei soilik Ez Egoiliarren Errentaren gaineko Zergatik salbuetsita dauden etekinen balioei dagokien salbuespena, baina ez norberaren betebeharragatik ordaindu behar dutenei.

3.2. Zergadunaren ohiko etxebizitza.

Zergadunaren ohiko etxebizitza salbuetsita dago Ondarearen gaineko Zergatik: gehienez 400.000 euro.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauaren 89. artikuluko 8. idatz-zatian ezarritakoarekin bat etorriz, ohiko etxebizitza da zergaduna bertan gutxienez hiru urtez jarraian bizi deneko egoitza, salbu eta hiru urte baino lehen etxebizitza ezinbestean aldatzea dakarren inguruabarren bat gertatzen bada.

Baldin eta higiezinan gutxienez hiru urtez jarraian bizi beharrari buruzko baldintza betetzen ez bada, Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 10eko 2/2005 Foru Arauaren 119. artikuluko 2. idatz-zatiko bigarren paragrafoan xedaturikoarekin bat etorriz araupetu behar du bere zerga egoera zergadunak. Paragrafo hori dela bide, beren beregi bestelakorik ezarri ezean, baldin eta zerga pizgarriak salbuespena edo kenkaria aplikatu ondoren berau aplikatzeko eskubidea galtzen bada bete beharreko eskakizunetako bat ez betetzeagatik, hauxe sartu behar du zergapekoak ez betetzea gertatu den zergaldiari dagokion autolikidazioan: ukituriko salbuespenaren, kenkariaren edo pizgarriaren ondoriozko diru-kopurua edo kuota, berandutze interesak barne.

Ez dira ohiko etxebizitzaren kontzeptuaren barruan sartzen lorategiak, parkeak, igerilekuak eta kirol instalazioak, garajeak eta, oro har, eranskinak edo etxebizitzakoa ez den beste edozein elementu, salbu eta etxebizitzarekin batera erregistroko finka bakarra osatzen badute.

Familia-unitateko kideak hiriko ondasun higiezin baten edo gehiagoren titularrak badira, horietako bat hartuko da soilik ohiko etxebizitzatzat. Horretarako, familia-unitateak bizitzeko interesen eta harreman pertsonal, sozial eta ekonomikoen gune nagusia dueneko higiezina izango da ohiko 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.

Etxebizitzaren baterako titulartasuna dagoenean, irabazizko araubideko edo foru komunikazioko ezkontzak barne, banaka aplikatuko zaio zergadun bakoitzari 400.000 euroko gehieneko salbuespen muga; ez dute baterako ordainketa izango etxebizitzaren jabeakide guztiek. Hortaz, zergadun bakoitzaren titulartasunari dagokion higiezinaren zatiaren balioari dagokio gehieneko muga (ez etxebizitzaren guztizko balioari).

Horrenbestez, Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauaren 9. artikuluan bildutako ondare elementuen titulartasunaren arauak bete behar dira muga hori baliatzeko.

Higiezinaren balioa ezartzeko, Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 12. artikuluan eta bosgarren xedapen gehigarrian (2013, 2014 eta 2015eko ekitaldiei dagokiena soilik) xedaturiko arauak baliatu behar dira, eta balio horren gainean egiten da salbuespena.

Salbuespena baliatzeak berekin dakar higiezinaren erosketa finantzatzeko hartutako zorrak kengarriak ez izatea, Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 27.2. artikuluko a) hizkian beren beregi xedatuta dagoenez. Salbuespen partziala bada, kengarria izango da salbuetsi gabeko zenbatekoari egotzi beharreko proportziozko zorraren zatia.

Gainera, Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 27. artikulua bereko Hiru idatz-zatiak dakarrenez, inola ere ez dira kengarriak izango ondasunak edo eskubideak eskuratzeko hartutako zorrak, Zergaren arauen arabera horiei eman beharreko balorazioa baino handiagoko zenbatekoan.

Beraz, soilik izango da kengarria etxebizitzatik salbuetsi gabeko zenbatekoa finantzatzeko hartutako zorren zati proportzionala (Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 27.2. artikulua), zerga oinarrian integratu beharreko balioaren berdina den gehieneko balioarekin (Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 27.3. artikulua).

4. Ekonomi jardueri loturiko ondasunak salbuesteko baldintzak.
Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauaren 6.
artikulua.

Zergatik salbuetsita daude zergadunaren ekonomi jarduerarako beharrezkoak ez diren ondasunak eta eskubideak, betiere ohiko jarduera bada, zergadunak berak zuzenean egiten badu eta errentaren iturri nagusia bada.

4.1. Maiatzaren 7ko 2/2003 Legean ezarritakoaren arabera eraturiko izatezko bikotearen edo ezkontzaren ondasun erkideak.

Salbuetsita daude ere maiatzaren 7ko 2/2003 Legean ezarritakoaren arabera eraturiko izatezko bikotearen edo ezkontzako bi kideenak diren ondasun eta eskubide erkideak, horietako edozein jarduerarako erabiltzen denean.

Ondasun eta eskubide erkide horien kontzeptuaren barruan, irabazizko ondasunak eta eskubideak sartzen dira, irabazizko ezkontzako araubide ekonomikoari datxezkionak, eta ezkontzako edo izatezko bikoteko kide bakoitzari zatitu gabe dagozkion ondasunak eta eskubideak, harreman ekonomikoak eraentzen dituen araubidea edozein delarik.

4.2 Jarduera egitea, errenta-eratzikipena duen erakunde baten bitartez.

Baldin eta jarduera errenta-eratzikipena duen erakunde baten bitartez egiten bada, hala nola sozietate zibilaren, jaraunsi banatugabearen edo ondasunen erkidearen bitartez, jarduerari lotutako baliabide materialak eta giza baliabideak antolatzen ohiko partaidetza pertsonala eta zuzena duten bazkideei, jaraunseei, erkideei edo partaideei

baizik ezin aplika dakieke salbuespena, baina ez kapital ekarpen hutsa eginez erakundearen parte hartzen dutenei.

Horrenbestez, jarduera egiten dutenak zuzenean bazkideak, jaraunseak, erkideak edo partaideak direla ulertzen da halakoetan, ez errenta-eratzikipena duten erakundeak. Beraz, ez da bidezkoa Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 6.2. artikuluan garaturiko salbuespena aplikatzea, baizik eta, hala denean, arau bereko Bat idatz-zatian araupeturikoa.

4.3. Errentaren iturri nagusia zehaztea.

Zergadunak egiten duen jarduera errentaren iturri nagusia izango da Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zerga oinarriaren %50 gutxienez jardueraren ondoriozko etekinetatik datorrenean. Ondore horietarako, ez dira zenbatu ez Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 6.2. artikuluan ezarritakoarekin bat etorritik salbuetsita dauden partaidetzak dituzten erakundeetan beteriko zuzendaritza eginkizunen ziozko ordainsariak, ez partaidetza horien ondoriozko bestelako ordainsariak ere, kalifikazioa edozein delarik ere. Beraz, kalkulua egite aldera, bereziki ez dira zenbatzen salbuetsitako partaidetzak dituzten erakundeetatik datozen dibidenduak, zergadunak erakundeotan zuzendaritza eginkizunak betetzen ez dituenean ere.

Zergadun berak bi jarduera edo gehiago egin ohi baditu modu pertsonalean eta zuzenean, jarduerari loturiko ondasun eta eskubide guztiak hartuko ditu bere baitan salbuespenak, eta jarduera guztien etekinen multzoak errenta iturri nagusia emango duela kontsideratzen da, errenta-eratzikipena duten erakundearen bitartez eginikoak barne.

Konputatu beharreko zenbatekoak, ildo horretan, zergadunak lor dezakeen errentako hainbat iturriren ondoriozko etekin garbiak dira eta, ondare irabaziak eta galerak direnean, horien integrazioaren eta konpentsazioaren emaitzak, hots, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zerga oinarrian integraturiko zenbatekoak. Alabaina, ez dira aintzat hartzen ekonomi jarduerak egitetik datozen aurreko ekitaldietako saldo negatiboen konpentsazioak, likidazio oinarri negatibokoak, ezta aurreko ekitaldietako ondare galerak ere.

Baterako zerga-ordainketa denean, Ondarearen gaineko Zergaren zergadun bakoitzak banaka lorturikoak dira kontuan hartu beharreko jardueren etekin garbiak eta zerga oinarria.

4.4. Salbuespenaren hedadura. Ekonomi jarduera egiteko beharrezko ondasunak eta eskubideak.

Aktiboa ekonomi jarduera egiteko beharrezkoa da Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauko 26. artikuluan ezarritakoren arabera atxikiriko elementua denean, salbu eta lagapenaren xedeko higiezinei edo horien gaineko eskubide errealen eraketari dagokienean. Izan ere, higiezin horiek ekonomi jarduerari lotuta dauden ala ez erabakitzen da Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 6. artikuluko Sei idatz-zatiko a) hizkian xedatu denaren arabera.

4.4.1 Erakundeen fondo propioetako partaidetzak eta kapital propioak hirugarrenei lagatzea ordezkaten dituzten aktiboak.

Pertsona fisikoen eta errenta-eratzikipena duten erakundeen eremuan, inola ere ez dira hartzen jarduerari lotutakotzat erakundeen funts propioetako partaidetza ordezkaten duten aktiboak, edo kapital propioak hirugarrenei lagatzeari dagozkienak.

Inola ere ezin har daitezke atxikitzat inbertsio kolektiboko erakundeetan eginiko inbertsioak ere.

4.4.2 Turismo ibilgailuak eta horien atoiak, motozikletak, atsedeen- edo kirol-ontziak eta aireontziak.

Turismo ibilgailuak eta atoiak, motozikletak, atsedeen- edo kirol-ontziak eta aireontziak ez dira jarduerari atxikitzat hartuko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren eremuan kengarritzat hartzen diren gastuen proportzio berean.

Bereziki, turismo ibilgailuak eta horien atoiak eta motozikletak direnean, proportzioa zehazteko, kontuan izan behar da jarduera egiteko erabilitakotzat jotzen diren aktiboen ehunekoa, %50ekoa edo %100ekoa, eta balio-galeraren ondoriozko gastuak kentzeko modua ematen duen gehieneko eskuraketa-balioa.

4.4.3 Laga beharreko higiezinak edo eskubide errealak eratu behar zaizkienak.

Errentamendu, azpierrentamendu, lagapen edo erabiltzeko eskubide errealak edo ahalmenak eratzeko higiezinak ekonomi jarduerari atxikitzat hartzeko, zergadunak gutxienez eta batez beste bost langile izan behar ditu urtean, inoren kontura lanean, lanaldi osoan eta jardueran dedikazio eskusiboan.

Ondore horietarako, ez dira zergadunaren langiletzat zenbatuko ez ezkontidea ez erregistraturiko izatezko bikotekidea, ez seme-alabak edo bigarren graduko albo-ahaideak, dela odol-ahaidetasunagatik, dela adopzioagatik edo ezkontzagatik (izatezko bikotea eratzearen ondoriozko harremana barne).

Langileak lanaldi osoko kontratua izatea eta higiezinaren lagapen edo errentamendurako jardueran dedikazio eskusiboa edukitzea exijitzen den neurrian, ez dira zenbatzen zatizko lanaldia duten langileak, ezta enpresariarentzako bestelako lanak egiten dituztenak ere.

Langileek dedikazio eskusiboa izan behar dute hirugarrenei higiezinak errentatzeko edo lagatzeko jardueran, baina ez da nahitaezkoa jarduera antolatzeke agindua ematea. Beraz, higiezinekin loturiko bestelako atazak egiten dituzten langileak zenbatu daitezke (esate baterako, atezaintza, ordenantza, zaintza, garbiketa, etab.)

Zergadunak aldi berean higiezinaren errentamenduko eta salerosketako jarduerak egiten dituzenean, salerosketari loturiko ondasunak ekonomi jarduerari atxikitzat hartuko dira, betiere Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauko 24.3. artikuluan eta 26. artikuluan horretarako exijituriko baldintzak betetzen badira.

Hala denean, kontraturiko pertsonalak salerosketako eragiketetan nahiz errentamenduari datxezkion eragiketetan jarduten duenean, ekonomi jarduera egiteari atxikitat joko dira salerosketako eragiketak, baldin eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren gaineko araudian horretarako exijituriko baldintzak betetzen badira. Alabaina, laga edo errentamenduan emateko ondasunak jarduerari lotutakotzat hartzeko, Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 6.6. artikuluko a) hizkian ezarritakoa baldintza exijitzen da. Horrenbestez, horretarako gutxienez bost langile izan behar ditu batez beste urtean zergadunak, inoren konturako eta lanaldi osoko kontratuarekin eta errentamenduari datxezkion atazetarako dedikazio eskusiboarekin.

5. Kapitaleko edo erakundeen ondareko zenbait partaidetza salbuesteko beharkizunak, merkatu antolatuetan kotizazioa izanda edo izan barik. Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauaren 6. artikulua.

5.1 Ondare higiezina edo higigarria kudeatzeko lanean diharduten erakundeak.

Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 6.2. artikuluan ezarritako salbuespena aplikatu ahal izateko, zergadunak partaidetza duen kapital edo ondarearen erakundeak ez du jarduera nagusia izan behar ondare higigarriaren edo higiezinaren kudeaketa, ekonomi jarduera bat egitea baizik.

Beharkizun hori betetzat joko da erakundeak baldintzak betetzen ez dituenean, hots, aktiboaren erdia baino gehiago balioek eratuta edo ekonomi jarduerari lotuta ez dagoela ulertzeko bete beharreko baldintzak, Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauko 66. artikuluan xedatu denarekin bat etorriz.

Horrenbestez, ez dira ez balio gisa ez balioei loturiko elementu gisa zenbatzen erakundeak lortu dituen eta banatu ez diren etekinen zenbatekotik gorako eskuraketa-prezioa ez dutenean, dela urtean bertan, dela aurreko hamar urtean, betiere ekonomi jarduerak egitearen ondoriozko etekinak badira.

Alabaina, salbuespenak ez du hartuko erakundearen ekonomi jarduera egiteko beharrezkoak ez diren aktiboen zenbatekoarekin bat ez datorren partaidetzen balioaren zatia, eta jarduera horren ondoriozkoak ez diren zorren zenbatekoan gutxituko da.

Azken arau hori aplikatzen da erakundeak aribideko urteko eta aurreko hamar urteetako etekin ez banatuen kargura erositako ondare elementu ez lotuei eta balioei dagokien partaidetzen zenbatekoaren gainean, etekin horiek halakotzat eta lotuta ez dauden elementu gisa zenbatu behar ez badira ere, zertarako-eta erakundearen jarduera nagusia higigarrien edo higiezin kudeaketa den ala ez zehazteko.

Beraz, arau ezberdinak aplikatzen dira, batetik, erakundearen helburu nagusia higigarrien edo higiezin ondarea kudeatzea den zehazteko eta, bestetik, salbuespenaren norainokoa ezartzeko.

Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauko 66. artikuluan beren beregi adierazi denez, erakundearen aktiboen erdia baino gehiago lotu gabeko balioekin edota elementuekin osatuta dagoen erabakitze, batzuen nahiz bestetzuen zenbatekoa izango da kontabilitatetik ondorioztatzen dena, betiere erakundeak ondarearen aldetik duen benetako egoera islatzen badu kontabilitateak.

5.2. Partaidetza ehunekoa erakundearen kapitalean.

5.2.1. Partaidetza ehunekoaren zenbaketa zatibanaturiko jabarietan.

Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 6. artikuluko 2. idatz-zatian xedatu denez, salbuetsita daude jabetza osoa, jabetza soila eta biziarteko gozamina zenbait partaidetzaren gainean, betiere, beste baldintza batzuen artean, zergadunak kasuan kasuko erakundeko kapitalean duen partaidetza gutxienez %5ekoa bada, banaka zenbatuta, edo %20koa, zenbait seniderekin batera zenbatuta.

Baldin eta zergadunek jabetza soila edo biziarteko gozamina badute partaidetzen gainean, hauxe da garrantzitsua: erakundearen kapitaleko partaidetza ehuneko horien partaidetzen gaineko eskubideak izatea, %5ekoa edo %20koa, kasuaren arabera, eskubideei esleitu beharreko balioa edozein delarik ere, Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 22. artikuluan aipatu denarekin bat etorriz.

5.2.2. Partaidetzaren izaera.

Zuzenean eduki behar da legez exijituriko gutxieneko partaidetzaren ehunekoa, eta ez da bidezkoa zeharkako partaidetzak zenbatzea.

Gainera, ez dira zenbatzen erakundeak autozorroan dituen partaidetzak. Hortaz, halakoetan, zergadunaren edo ahaide-taldearen titulartasunaren ehunekoa kalkulatu behar da berriz ere, legez exijituriko gutxienekoetara iristen den erabakitzeke (%5ekoa edo %20koa, kasuaren arabera).

5.2.3 Ahaidetasun-taldea.

Bidezkoa da Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 6. artikuluko 2. idatz-zatian arauturiko salbuespena aplikatzea, baldin eta zergadunak kasuan kasuko erakundeko kapitalean %20ko partaidetza badu gutxienez, ezkontidearekin, erregistraturiko izatezko bikotearekin, seme-alabekin edo bigarren mailako albo-ahaideekin batera, dela odol-ahaidetasunagatik, dela ezkontzagatik, bakoitzaren banako partaidetza zein den alde batera utzita.

Halakoetan, erakundearen kapitalean parte hartzen duen ahaidetasun-taldeetako batek bete behar du gutxienez honako baldintza hau: zergadunak erakundean zuzendaritza lana betetzea eta horri dagokion ordainsaria ekonomi jardueren eta lan pertsonalaren etekin guztien %50etik gorakoa izatea. Hala bada, salbuespena balia dezakete gainerako guztiek ere.

Horrenbestez, balioen titular guztiek osaturikoari deritzo ahaidetasun-taldea, baina horretarako, balio horiek batera erakundearen kapitalaren %20ko partaidetzaren

parekoa izan behar dute gutxienez eta legez ezarritako ahaidetasun eta senidetasun loturen bidez egon behar dute lotuta.

Ahaidetasun-talde horren barruan ez dira sartzen erakundearen kapitalean partaidetzarik ez duten senideak. Hala, senide horiek bete ditzaketen zuzendaritza eginkizunak ez dira kontuan hartzen salbuespena egiteko exijituriko baldintzak betetzen diren edo ez aztertzeari begira.

Bestalde, Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauan ez da ezarri erreferentziako zergadun espezifikorik. Horrenbestez, partaidetzen beste edozein pertsona titular kontsidera daiteke, betiere gainerakoek legez exijituriko senidetasun edo ahaidetasun harremana badute harekin.

5.3. Erakundearen zuzendaritza eginkizunak benetan betetzea.

Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 6. artikuluko 2. idatz-zatian araupeturiko salbuespena egiteko, zergadunek zuzendaritza eginkizunak bete behar ditu nahitaez ekonomi jardueren eta lan pertsonalaren etekinen %50etik gorako ordainsaria jasotzen duen erakundearen.

Hortaz, ez dira konparazioaren ezein terminotan sartzen kapitalaren etekinak, partaidetzei dagozkien funts propioak dituzten erakundeetako dibidenduak, ezta ekonomi jardueren edo lan pertsonalaren etekinak ez diren gainerako errenta motak ere.

Ondorio horietarako, ez dira zenbatzen ekonomi jardueren eta lan pertsonalaren etekinen artean ekonomi jarduerak egitearen ondoriozkoak; izan ere, horien ondasunak eta eskubideak salbuetsita daude Ondarearen gaineko Zergatik.

Baldin eta erakundearen kapitalaren gutxienerako partaidetza ahaidetasun-talde bereko beste pertsona batzuekin batera badago, ahaidetasun-talde horretako kideetako batek bete behar du gutxienez baldintza hau eta, gainera, partaidetzen titularra izan behar du: erakundearen zuzendaritza eginkizunak betetzea eta hori dela-eta zergadunaren lan pertsonalaren eta ekonomi jardueren etekinen %50etik gorakoa izatea jasotzen duen ordainsaria. Hala denean, baldintza horiek beteta, salbuespena egiteko eskubidea dute ahaidetasun-taldeko kide guztiek.

Pertsona batek partaidetza zuzena duenean hainbat erakundetan eta guztiak salbuetsita geldi daitezkeenean Zergatik, banaka eta bereizita zenbatuko da erakunde bakoitzean zuzendaritza eginkizunen ondoriozko ordainsarien ehunekoaren kopurua ekonomi jardueren eta lan pertsonalaren etekin guztien gainean.

Alde horretatik, erakunde bakoitzean beteriko zuzendaritza eginkizunengatiko ordainsariak zergadunaren ekonomi jardueren eta lan pertsonalaren etekinen guztizkoan duen ehunekoa zein den kalkulatzeko, ez dira sartzen beste erakunde batzuetan bete daitezkeen zuzendaritza eginkizunen ondoriozko etekinak.

Erakundearen zuzendaritza eginkizunak betetzean kausa duten ordainketak izango dira soil-soilik kontuan, beste zio batzuegatik kobra daitezkeenak alde batera utzita.

Enpresaren erabakietan parte hartzen duten pertsonak betetzen dituzten zuzendaritza eginkizunak. Ildo horretan, zuzendaritza eginkizunak betetzen dituzten karguen zerrenda bat dakar Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 6. artikuluko Bi idatz-zatiak. Ez da zerrenda itxia, informazio hutsa ematekoa baizik.

Edozelan ere, ezin gezurtatuzko eran egiaztatu behar da erakundearen zuzendaritza eginkizunak benetan bete izana, kontratu edo izendapen egokiaren bidez.

5.4. Salbuespenaren hedadura. Ekonomi jarduera egiteko beharrezko aktiboak.

5.4.1. Salbuetsitako partaidetzaren balioaren zatia zehaztea.

Alabaina, salbuespenak ez du hartuko erakundearen ekonomi jarduera egiteko beharrezkoak ez diren aktiboen zenbatekoarekin bat ez datorren partaidetzen balioaren zatia, eta jarduera horren ondoriozkoa ez diren zorren zenbatekoan gutxituko da.

Merkatu antolatuetan negoziatu gabeko partaidetzak direnean, kontabilitatearen eta Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 18. artikulua dakartzan arauen aplikazioaren ondoriozkoa izango da erakundearen aktiboen eta zorren balioa. Horren arabera, ondareko zenbait elementuren kontabilitate balioa zuzendu beharra dago hala nola ondasun higiezinak, merkatu antolatuetan kotizaturiko balioak, inbertsio kolektiboko erakundeetako partaidetzak eta ibilgailuak, itsasontziak eta aireontziak.

Ildo horretan, aktibo guztiei dagokien proportzioan jasanaraziko dira erakundeak hartutako zorrak, loturik nahiz loturik ez dauden aktiboei, haiek dituzten kontabilitate balioei erreparatuta, betiere erakundeak ondarearen aldetik duen benetako egoera agerrarazten badu kontabilitateak. Hala ere, haiei baizik ez zaizkie esleituko zenbait ondasun eta eskubide finantzatzeko beren beregi harturiko zorrak.

Zorrak ekonomi jarduera egiteko beharrezkoak ez diren aktiboei esleitzerakoan, kontuan izan behar da inola ere ez direla aintzat hartuko aktiboak baino handiagokoak diren zorrak.

Beraz, lehenik eta behin, Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 18. artikuluan xedatu denaren arabera baloratu behar dira partaidetzak oro har, eta ondoren, partaidetza horien zein balio salbuetsi daitekeen ezarri behar da, hala denean.

Alabaina, baldin eta jarduera egiteko beharrezkoak ez diren aktiboak badira zuzendu beharreko kontabilitate balioa dutenak, Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 18. artikuluan ezarritakoarekin bat etorritz, nahikoa izango da dagokien balio garbiaren zatia sartzea Zergaren zerga oinarrian, zergadunak aktibo horietan duen partaidetzari egotz dakioken proportzioan.

5.4.2. Ekonomi jarduera egiteko beharrezko ondasunak eta eskubideak.

Aktiboa ekonomi jarduera egiteko beharrezkoa izango da jarduera horri loturiko elementua denean, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauko 26. artikuluan xedatu denaren arabera, salbu eta laga beharreko higiezin edo horien gaineko eskubide errealak eratu diren higiezinei dagokienez. Higiezinok ekonomi jarduerari atxikita dauden ala ez erabakitzeke, Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 6. artikuluko Sei idatz-zatiko b) hizkian ezarritakoa bete beharko da, salbu eta erakundeko funts propioen partaidetzaren aktibo nagusiei eta kapital propioak hirugarrenei lagatzeari dagokienez. Izan ere, pertsona juridikoak izaki, ekonomi jarduerari loturik gelditu daitezke, hala denean.

5.4.3 Turismo ibilgailuak eta horien atoiak, motozikletak, atsedena eta kirol-ontziak eta aireontziak.

Turismo ibilgailuak eta atoiak, motozikletak, atsedena eta kirol-ontziak eta aireontziak ez dira jarduerari lotutakotzat hartzen Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren eremuan kengarritzat hartzen diren gastuen proportzio berean.

Bereziki, turismo ibilgailuak eta horien atoiak eta motozikletak direnean, proportzioa zehazteko, kontuan izan behar da jarduera egiteko erabilitakotzat jotzen diren aktiboen ehunekoa, %50ekoa edo %100ekoa, eta balio-galeraren ondoriozko gastuak kentzeko modua ematen duen gehieneko eskuraketa-balioa.

Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 6. artikuluko Sei idatz-zatiko b) hizkian ezarri denez, manu horretan araupeturiko salbuespena ez da aplikatzen, inola ere, ibilgailuei, itsasontziei eta aireontziei dagozkien partaidetzen balioaren zatian. Ekonomi jarduerari inola ere loturik ez dauden ibilgailuei, itsasontziei eta aireontziei eratziki dakiekeen partaidetza horien balioaren zatiari dagokiola ulertu behar da zehaztaper hori, baita ekonomi ustiapenari lotutakotzat ezin har daitekeen garraio horien zatiari ere, Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauko 14. artikulua 3. idatz-zatian ezarritakoarekin bat etorrita.

5.4.4 Laga beharreko higiezinak edo eskubide errealak eratu behar zaizkienak.

Errentamendu, azpierrementamendu, lagapen edo erabiltzeko eskubide errealak edo ahalmenak eratzeko higiezinak ekonomi jarduerari lotutakotzat hartzeko, zergadunak gutxienez eta batez beste bost langile izan behar ditu urtean inoren kontura lanean, lanaldi osoan eta jardueran dedikazio eskusiboan.

Ondorio horietarako, ez dira langile gisa zenbatzen ez ezkontidea, ez erregistraturiko izatezko bikotekidea, ez zergadunaren seme-alabak edo bigarren graduko albo-ahaideak, dela odolkidetasunagatik, dela adopzio edo ezkontzagatik (izatezko bikotea eratzearen ondoriozko harremana barne), ezta erakundearekin loturiko pertsonak ere Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1999 Foru Arauko 16. artikuluan ezarritakoaren arabera.

Langileak lanaldi osoko kontratua izatea eta higiezinaren lagapen edo errentamendurako jardueran dedikazio eskusiboa edukitzea exijitzen den neurrian, ez dira zenbatzeko zatizko lanaldia duten langileak, ezta enpresariarentzako bestelako lanak egiten dituztenak ere.

Langileek dedikazio eskusiboa izan behar dute hirugarrenei higiezinak errentatzeko edo lagatzeko jardueran, baina ez da nahitaezkoa jarduera antolatzeke agindua ematea. Beraz, higiezinarekin loturiko bestelako atazak egiten dituzten langileak zenbatu daitezke (esate baterako, atezaintza, ordenantza, zaintza, garbiketa, etab.)

Zergadunak aldi berean higiezinaren errentamenduko eta salerosketako jarduerak egiten dituzenean, salerosketari loturiko ondasunak ekonomi jarduerari lotutakotzat hartuko dira, betiere Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauko 24.3. artikuluan eta 26. artikuluan horretarako exijituriko baldintzak betetzen badira.

Hala denean, kontraturiko pertsonalak salerosketako eragiketetan nahiz errentamenduari datxezkion eragiketetan jarduten duenean, ekonomi jarduera egitearekin lotutakotzat joko dira salerosketako eragiketak, baldin eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren gaineko araudia horretarako exijituriko baldintzak betetzen badira. Laga behar edo errentamenduan jarri beharreko ondasunak ere

halakoak izan daitezen, Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 6. artikuluko Sei idatz-zatiko b) hizkian exijituriko baldintza bete behar du erakundeak nahitaez. Hala, urtean gutxienez bost langile izan behar ditu batez beste, inoren konturako kontratuarekin eta errentamenduari datxezkion lanetarako dedikazio eskusiboarekin.

Batez besteko langile-kopurua zenbatzeko, baldintzak betetzen dituzten eta zergadunak zuzeneko edo zeharkako partaidetza duen erakunde multzoan lanean ari diren langileak zenbatu daitezke, betiere %25etik gorakoa partaidetza zuzena edo zeharkakoa bada eta Ondarearen gaineko Zergatik salbuetsi badaiteke. Halakoetan, zergadunak banaka duen partaidetza izango da erreferentziako erakundeetan zenbatu beharrekoa. Beraz, ez dira kontuan izango familia-taldeko edo ahaidetasun-taldeko gainerako kideek izan ditzaketen partaidetzak.

Beharrezko gutxienerako langile kopurura iristeko zenbatu daitezkeen langileak dituzten sozietateek ez dute helburu nagusitzat izan behar ondare higigarriaren edo higiezinaren kudeaketa, eta ezin dira ondare sozietatetzat hartu. Ildo horretan, errentamenduan hartutako higiezinak edo eskubide errealak eratu diren higiezinak jarduera egiteari atxikita daudela ulertuko da higiezin horien erakunde titularra erakunde-talde baten barruan sartzen denean eta zergadun berak, zuzenean edo zeharka, %20ko partaidetza duenean talde horretan, eta legez exijituriko gutxienerako langile-kopurua izan behar du nahitaez. Gainera, Ondarearen gaineko Zergari buruzko martxoaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 6. artikuluko Bi idatz-zatiko d) hizkian exijituriko baldintza bete behar da, zergadunak partaidetza duen erreferentziako erakunde guztietan.

5.4.5. Bigarren mailako merkatuetan eta inbertsio kolektiboko erakundeetan kotizaturiko balioak.

Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 6. artikuluko Sei idatz-zatiko c) hizkian xedatu denarekin bat etorritik, inola ere ezin aplikatu daiteke manu horretan araupeturiko salbuespena kapitaleko partaidetzaren balioaren zatian, kotizaturiko tituluei badagokiek, kasu hauetan izan ezik:

a) Erakundeak %5eko partaidetza izatea, kapitalean kotizatzen duen konpainiaren botoen eskubideei dagokiena. Gainera, bertan kudeatu behar du bere partaidetza, baliabide materialak eta giza baliabideak antolatuz.

Salbuespen hori ezin aplikatu daiteke Kapital Aldakorreko Inbertsioko Sozietateen kapitalaren akzio nagusietan. Akzio horiek ez dira beharrezkotzat hartzen, inola ere, ekonomi jarduera egiteko.

b) Merkatu antolatuetan negoziaturiko kapital propioak hirugarrenei eginiko lagapenaren aktibo nagusiak; beharrezkotzat joko dira, edo ez, kasuan kasuko jarduera egiteko Zergaren arau orokorren eta kasuan kasuko inguruabarren arabera eta, bereziki, jardueraren ohiko funtzionamenduarekin duten loturaren arabera.

Halaber, Inbertsio Kolektiboko Erakundeen akzioekin edo partaidetzekin bat datozen eta erakundeen kapitalean dauden partaidetzen balioaren zatiaren gainean ere ezin aplikatu daiteke salbuespena.

Hala ere, beren beregiko lege xedapenaren bidez kaxa-koefiziente jakin bati eustera -Inbertsio Kolektiboko Erakundeetako inbertsioetan gauzatu daitekeena- behartuta dauden erakundeek kontsidera dezakete inbertsio horiek beharrezkoak direla ekonomi jarduera egiteko, betiere Kapital Aldakorreko Inbertsioko Sozietateen edo Higiezin Inbertsioko Sozietateen kapitalaren akzio nagusiak ez badira.

Inbertsio kolektiboko erakundeen kontzeptuaren barruan ez daude arrisku-kapitaleko erakundeak eta sozietate kudeatzaileak arautzen dituen azaroaren 24ko 25/2005 Legean arauturiko arrisku-kapitaleko erakundeak.

6. Zerga oinarria. Merkatu antolatuetako balio negoziatuak. Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauaren 15. eta 17. artikulua.

Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 15. eta 17. artikuluetan xedatu denaren ondorioetarako, honi deritzo negoziazio-balioa sortzapena gertatzen den unean: merkatua dagoen urteko azken eguneko saioa ixten denekoa.

Baldin eta balio jakin batek merkatua dagoen urteko azken egunean kotizatu ez badu merkatutik baztertua izateagatik ez beste arrazoi bategatik, balioaren azken kotizazioari dagokion zenbatekoa zenbatu behar da.

7. Zerga oinarria. Edozein erakunde motak merkatu antolatuetan dituen funts propioen partaidetza ordezkatzan duten balioak. Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauaren 18. artikulua.

Merkatu antolatuetan kotizatzen ez duten erakundearen kapitala ordezkatzan duten akzioak eta partaidetzak Zergaren zerga oinarrian integratuko dira onetsitako azken balantzearen ondoriozko beren kontabilitateko balio teorikoagatik. Balio hori Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 18. artikuluko Bat idatz-zatiko bigarren lerroaldean xedatu denarekin bat etorritik zuzendu behar da.

Zergadunak bazkidearen duen erakundearen banako urteko kontuen ondoriozkoa izango da akzioen edo partaidetzen kontabilitate balio teorikoa.

7.1. Onetsitako azken balantzea kontzeptua.

Auzitegi Gorenak 2013ko otsailaren 12an eta 14an emandako epaietan beren beregi adierazi 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 dituen baita.

7.2. Partaidetzen balio teoriko zuzendua kalkulatzeko balorazio bereziaren xedeko ondasunak.

Zerga honen zerga oinarria ezartzeko, honako hauen kontabilitate balio garbiaren orde, Zerga honen ondorioetarako duen balioa ezarri behar da, kontabilitate balio garbia handiagoa bada: ondasun higiezin, merkatu antolatuetan kotizaturiko balioen, inbertsio kolektiboko erakundeetako partaidetzen eta Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 20. artikuluan aipaturiko ibilgailu, itsasontzi eta aireontzien balioa.

7.3. Balorazio bereziaren xedeko ondasunak. Zergadunak banaka eta zeharka edo erreferentziako ahaidetasun-taldeko kideekin edo Sozietateen gaineko Zergari buruzko ekainaren 26ko 3/1996 Foru Arauko 16. artikulua araberak loturik dauden pertsonekin edo erakundeekin batera gutxienez eta zeharka %5eko partaidetza izan behar du erakundeetan.

Halakoetan, zergadunaren zuzeneko partaidetza duen erakundearen kontabilitate balio teknikoa zuzendu behar da, eta aktibo horiek Ondarearen gaineko Zergaren ondorioetarako duten balio garbia ezarri behar da erakunde horrek beste erakunde

batzuetan dituen eta balorazio espezifikoaren xedeko ondasunei egotz dakizkiekeen partaidetzen kontabilitate balio garbiaren ordezt, betiere aktibo horiei egotz dakizkiekeen zorrak aintzat hartuta.

Balioaren zuzenketa kasu batean egin behar da soilik: zergadunak bazkidetza duen erakundeak beste konpainia batzuen kapitalean duen partaidetzaren kontabilitate balio garbiaren zatia, balorazio espezifikoaren xedeko ondasunei egotzi beharrekoa, ondasunei dagokiena baino zenbateko txikiagoarekin kontabilizatuta badago.

8. Zama eta karga. Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauaren 11. artikulua.

Zama eta karga kengarriak dira ondasun baten gainean zuzenean egotzita daudenak eta ondasunaren balioa jaitsarazten dutenak, baina ez dakarte ondasunen titularrarentzako eduki ekonomikoaren gaineko nolabaiteko betebeharra izatea hala nola zortasunak, zentsuak edo pentsioak.

Bermeko finantza-aktiboen pignorazioak ez du ekarriko pignarazio-zordunaren ondarea gutxitzea eta, beraz, ezin har daiteke aktiboen balioa jaitsarazten duen kargatzat.

Auzitegi Gorenak hainbat epaitan adierazi duenez, eskubide erreal familiarra da banantzeak edo dibortzioak direnean epaileak eratzikitako etxebizitza erabiltzeko eskubidea, hirugarrenen aurka jar daitekeena. Jabetza Erregistroan sartzeko modua ematen du eta, azken finean, higiezinarentzako karga da, higiezinaren baliotik ken daitekeena titularraren alde, erabilera eta gozamina alde batera utzita.

9. Zor kengarriak. Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauaren 11. eta 27. artikulua.

Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 27. artikuluko 1. idatz-zatian ezarrita dagoenez, kengarriak izango dira zergadunak aurre egin beharreko zorrak edo betebeharrak, Zergaren sortzapen-unean duten zenbateko nominalaren arabera baloratuak.

Hortaz, kengarriak dira Zergaren sortzapen-une horretan mugaeguneratuta eta ordaintzeke dauden interesak, baina ez data horretan sortuta baina mugaeguneratu gabe daudenak.

Autolikidatzen den ekitaldi berari dagokion Ondarearen gaineko Zergaren kuota ere ez da kengarria izango. Hurrengo ekitaldian izango ditu ondorioak kuota horrek zergadunaren ondarean, dela bere ondasunen balioa jaisten duelako dagoeneko ordainduta dagoen kopuruan, dela zorra duelako administrazioarekin, hots, oraindik ordaindu ez duen zenbatekoa.

Baina kengarria da, ordea, autolikidatzen den ekitaldi bereko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga dela-eta ordaindu beharreko kuotaren zenbatekoa, baita Zergaren sortzapen-unean ordaintzeke dauden beste zerga zor batzuk ere, salbu eta erabaki irmoak ez badira, errekurtsua jarri dutelako eta betearazpena etenda dutelako.

10. Zergaren sortzapena eta ondarearen titulartasuna. Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauaren 31. artikulua.

Urteroko abenduaren 31n sortzen da Ondarearen gaineko Zerga, eta zergadunak data horretan duen beren titulartasunpeko ondareari eragiten dio. Beraz, berehalako zerga da, ez aldian-aldikoa.

Horrenbestez, zergaduna abenduaren 31n ez beste egun baten hiltzen bada, ez da Zerga sortzen defuntuaren etxean, jaraunsleek eskuraturiko ondasunengatik eta eskubideengatik ordaindu beharreko zergei kalterik egin gabe.

Ildo horretan, jarauntsi banatugabeak direnean, oraindik onartu gabeak eta testamentua egiteko ahalordea erabiltzeke dutenak ez beste batzuk badira, kontuan izan behar da ezen, Kode Zibilaren 989. artikuluan xedatu denarekin bat etorriz, 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 errekar gurik gabe. Autolikidazio osagarriak nahitaez aurkeztu behar hori sortzen da jarauntsia onartzen den unetik eta, beraz, une horretatik hasita zenbatuko dira Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 10eko 2/2005 Foru Arau Orokorraren 64. artikuluan eta hurrengoetan aipaturiko preskribatze-epeak eta iraungipen-epeak.

11. Kuota osoaren muga. Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauaren 33. artikulua.

Betebehar pertsonalaren zioz zergapean dauden zergadunen kasuan, zerga honetako kuota osoaren eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kuota osoaren batura ezingo da izan Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergako zerga oinarri orokorraren eta aurrezpenaren zerga oinarriaren %65 baino handiagoa.

Kalkulu hori egiteko, ez da kontuan hartuko zerga horren kuota osoaren zer zati dagokien haien izaera edo xedeagatik Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauak zergapeturiko etekinik sortzeko gai ez diren ondare elementuei.

Baldin eta bien baturak aurreko muga gainditzen badu, Ondarearen gaineko Zergaren kuota murrizten da aipaturiko mugara iritsi arte, baina murrizpena ezin izan daiteke kuota horren %75etik gorakoa.

Ondarearen gaineko Zerga murriztu behar badu, murrizpenak ez du inoiz eraginik izango etekinik ez dakarten elementuei egotzi beharreko zatian. Ildo horretan, gaineko elementuei egotzi beharreko kuotaren zatiaren murrizpena ezin izan daiteke kuota osoaren zenbatekoaren %75etik gorakoa.

11.1. Etekinik ez dakarten ondare elementuak.

11.1.1. Kontzeptua.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan zergapeturiko etekinak sortu ahal izatea edo ez kasuan kasuko elementuen izaeraren eta zergadunak elementuei emandako xedearen arabera aztertu behar da.

Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauan exijitzen denez, ondare elementuek etekinak sortzeko modukoak izan behar dute haien izaera eta norako zehatzak direla-eta, baina ez da exijitzen etekinak benetan sortu izana.

Horregatik, bereziki errentamendurako diren higiezinei dagokien kuotaren zatia ezin salbuetsi daiteke Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 33. artikuluan ezarritako zenbaketatik, ondasunak hirugarrenei alokatzeko modurik izan ez bada ere, edo etekin positiborik sortu ez dutenean, betiere errentamendurako beharrezko atazak egin direla egiaztatzen bada.

11.1.2. Jabetza banatzeko kasuak.

Jabetza banatuta badago, ondare elementuen izaeraren arabera eta gozamendunak edo jabe soilak emango dien xede zehatzaren arabera ezarri beharko da kasuan kasuko ondare elementuek Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan zergapeturiko etekinak sor ditzaketen edo ez.

Beraz, bereziki produktibotzat hartzen dira gozamenduarentzat zergapeturiko etekinak sor ditzaketen elementuak, bai zergadunarentzat, bai jabe soilarentzat.

11.1.3. Etekinik ez dakarten elementuei egotz dakiekeen zerga kuotaren zatia kalkulatzea.

Etekinik sortzen ez duten ondare elementuak dira etekinik ez dakarten ondasunak eta eskubideak, baita horien gaineko kargak eta zergadunak ondasunak eta eskubideak eskuratzeko hartutako zorrak ere. Halaber, kontuan izan behar dira ezin elementu zehatzi egotz ezin dakizkiokeen zorrak, betiere etekinik sortzen ez duten ondasunek zergadunaren ondasun eta eskubide guztiekiko duten proportzio berean.

11.2. Zergaren sortzapenaren aurreko bost ekitaldietan dohain eskualdaturiko ondasunak eta eskubideak zenbatzea.

Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 33. artikuluko Hiru idatz-zatiko azken paragrafoaren ezarri denez, kuotaren muga kalkulatzeko, zergadunak sortzapena aurreko bost ekitaldietan dohain eskualdaturiko ondasunak zenbatuko dira zergadunaren ondarean, salbu eta egiaztatzen denean dohaintza-hartzaileak benetan tributatzen duela Ondarearen gaineko Zergan, edo dohain eginiko eskualdaketa mezenasgoaren erakunde onuradunaren alde egin dela egiaztatzen denean.

Manu horrek arau bat dakar, eta horren arabera, nahitaez kalkulatu behar da Ondarearen gaineko Zergaren kuota, soil-soilik Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 33. artikuluan ezarritako muga kalkulatzeko.

Horrenbestez, araua aplikatzearen ondorioa ezin izan daiteke Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 32. artikuluan arauturiko kuota osoaren gehikuntza, zeren eta ez baita zergadunaren zerga oinarria ezartzeko araua, ezta zerga egitatea zedarritzeko ere.

Hortaz, Ondarearen gaineko Zergari buruzko otsailaren 27ko 2/2013 Foru Arauko 33. artikuluko Bat idatz-zatiko c) hizkian ezarritakoaren ondoriozko Ondarearen gaineko Zergaren gutxieneko kuota kalkulatzeko erabili behar da soilik araua. Kuota hori ezin izan daiteke zergadunak doako eskualdaketa egin izan ez balu zergadunak lortuko zukeen Zergaren kuotaren %25ekoa baino txikiagoa.

Beraz, zergadunak Ondarearen gaineko Zergaren kuotan egin dezakeen murrizpenak ez dio ahalbidetuko kuotaren %25etik beherakoa zenbateko zerga-ordainketa gauzatzea. Izan ere, zerga oinarrian zergadunak aurreko bost urtean dohain eskualdaturiko ondasunen zenbatekoa integratzearen emaitza da kuota hori.

Araua aplikatuko da dohain eskualdaturikoa ondasuna izan nahiz eskubidea izan.

Dohaintza modalak eta berdinesgarriak badira, eginiko eskualdaketa baliogarbia izango da konputatu beharreko zenbatekoa, onuradunak eskualdaketa bere gain hartutako zorrak kontuan izanik.

Ondorio horietarako guztietarako, dohaintza bidez loturikotzat jotzen da ondasunen eta eskubideen eskualdaketa, edo ekainaren 5eko 107/2001 Foru

Dekretuaren bidez onetsitako Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Arautegiko 11. artikuluan aipaturiko doako eta inter-vivos eginiko edozein beste negozioren bidezkoa.

Ondarearen gaineko Zergaren gutxienerako kuota ezartzeko klausula hori ez da aplikagarria izango zergadunak egiaztatzen badu eskualdaketaren onuradunak Ondarearen gaineko Zergatik benetan zerga ordaindu duela. Hala dela ulertuko da dohain jasotako ondasunen eta eskubideen zenbateko baliokidea integratu badu zerga oinarrian eskuraketaren ondorioz. Aldi berean, likidazio oinarrian integratu behar du dohain jasotako ondasunen eta eskubideen zenbatekoaren %35 eskuraketa aurreko egoerarekiko.

Alabaina, ez da ulertuko eskualdaketaren onuradunak Ondarearen gaineko Zerga benetan ordaintzen duela noiz-eta, aurreko paragrafoan ezarritako baldintzak beteta ere, aipaturiko zenbatekoari dagokion zerga kuota murrizten duenean onuradunak hobariak edo kenkariak aplikatuz.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga baterako ordainketaren bidez ordaintzen duten zergadunak direnean, banaka kalkulatu da horietako bakoitzari dagokion Ondarearen gaineko Zergaren gutxieneko kuota.

Bilbon, 2013ko abenduaren 18an.

OGASUNEKO ZUZENDARI NAGUSIA

Izp.: Félix Ayarza Palma