2/2023 Jarraibidea, apirilaren 3koa, Ogasun Zuzendaritza Nagusiarena honen bidez irizpide batzuk ezartzen dira Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua eta hura garatzen duten xedapenak aplikatzeko

Laster hasiko da pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren 2022ko ekitaldiko aitorpena nork bere borondatez egiteko aldia. Hori dela eta, 1/2022 Jarraibidea (apirilaren 1ekoa, Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergari buruzko abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua aplikatzeko irizpide batzuk eta hura garatzeko xedapenak ezartzen dituena), gai honetaz emandako azkena, eguneratu behar da, arautegira eta 2022ko ekitaldiko irizpideetara egokitu behar da eta.

Beraz, jarraibide honetan 2022an indarrean egon den legeria aipatzen da berariaz, baina, hala ere, kasu jakin batzuetan argitaratzen den egunean (edo beste une batean) aplikatu beharreko arautegia aipatzen da, ohartarazpen egokia egin ondoren.

Aurreko zirkularretan eta jarraibideetan bezala, honen bitartez lortu nahi izan dugu Ogasun Zuzendaritza Nagusiko arloek arauak interpretatzeko eta haiei buruzko irizpideak bateratzeko tresna baliagarri edukitzea. Gainera, zergadunentzat prestatzen ari garen datu-base informatikoan sartuko da. Hain zuzen ere, herritarrek datu-base horretan sartu eta Bizkaiko Foru Aldundiak zergen arloko gai garrantzitsu hauetaz erabiltzen dituen administrazio-irizpideen berri jakin ahal izango dute.

Halaber, aurreko batzuetan bezala, jarraibide honetako puntu asko aurreko batzuetan zehaztu direnez, izartxo (*) batez seinalatu dira sartutako berrikuntzak, arinago aurkitu ahal izateko. Horretarako, 2022an indarrean egon den arautegira moldatzeko soilik aldatzen diren irizpideak ez dira berritzat hartuko, baldin eta Administrazioaren interpretazioan ezertan aldatzen ez bada.

1. ZERGAREN IZAERA ETA APLIKAZIO-EREMUA

1.1. 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 3. artikulua.

1.1.1. (*) Zerga-egoitza zehaztea.

Zerga-egoitza Bizkaian dagoela honako hauen arabera zehazten da:

1) 12/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, ez-egoiliarren errentaren gaineko zergarena, 6. artikulua: 183 egun baino gehiago ematea, jardueren edo interes ekonomikoen gune nagusia edo egoitza edukitzea, zuzenean edo zeharka, eta, behar denean, familia-presuntzioa aplikatuz (kontrako froga onartzen da).

Bi egoitza edukiz gero, bata Espainian eta bestea beste herrialde batean, zerga-egoitza non dagoen zehazteko, zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmenean ezartzen diren arauak aplikatu beharko dira.

2) Zerga-egoitza Espainian dagoela zehaztutakoan, Bizkaian dagoenez jakiteko Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 3. artikulua aplikatu behar da, artikulu horretan arautzen baita zer kasutan dagoen zergadunaren zerga-egoitza Bizkaian eta ez Estatuko beste foru lurralde edo lurralde erkide batean, Ekonomia Itunaren ondoriozko erregelen arabera (erregelok ondoz ondo aplikatzen dira,

lehenengoek lehentasuna dutela): 1) egonaldia, 2) interesen gune nagusia, 3) zergaren ondorioetarako aitortutako azken egoitza Bizkaian egotea.

Egoitza Espainiako lurraldean duten pertsonek ez badituzte bertan ematen 183 egun baino gehiago urte naturalaren barruan, baina jarduera edo interes ekonomikoen gune nagusia edo egoitza Espainian badaukate, Euskal Autonomia Erkidegoko egoiliartzat hartuko dira, baldin eta beren enpresa-jardueren edo lanbide-jardueren edo interes ekonomikoen gune nagusia edo egoitza bertan badago, eta, halaber, Bizkaiko egoiliartzat hartuko dira, baldin eta beren enpresa-jardueren edo lanbide-jardueren edo interes ekonomikoen gune nagusia edo egoitza Bizkaian badago.

Zerga-egoitza non dagoen zehazteko familia-presuntzioa aplikatu ahal bada, eta zergaduna Espainiako lurraldeko egoiliarra bada, Bizkaian dagoelako beraren ezkontidearen —legez bereizita ez badago— eta beraren kargurako seme-alaba adingabeen ohiko egoitza, ohiko egoitza Bizkaian dagoela pentsatuko da.

1.1.2. (*) Aldi baterako absentzia: kontzeptua.

Ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren abenduaren 5eko 12/2013 Foru Arauak 6. artikuluan ezartzen duena eta abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 3. artikuluan ezartzen duena kontuan edukita, egonaldiak kalkulatzean zenbatu egin behar dira noizean behingo absentziak (12/2013 Foru Araua, 6. artikulua) eta aldi baterako absentziak (13/2013 Foru Araua, 3. artikulua), zerga-egoitza beste herrialde batean dagoela frogatu ezean.

Noizean behingo absentzia, Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergari buruzko azaroaren 28ko 35/2006 Legearen 9.1.a) artikuluan arautzen dena (Bizkaiko foru arauan ezartzen denaren antzekoa), dela-eta, Auzitegi Gorenak 2017ko azaroaren 28ko epaietan (1.829/2017, 1.850/2017, 1.860/2017 eta 1.834/2017 epaiak, hurrenez hurren 815/2017, 812/2017, 807/2017 eta 809/2017 kasazio-errekurtsoak ebazten zituztenak) honako hau finkatu zuen: zergaduna beste herrialde batean bizi delako froga eskatu baino lehen argitu behar da absentzia noizean behingoa den ala ez, kasu bakoitza aztertuta, eta honelako kasuetan, hain zuzen, ikasketa-beka batekin beste herrialde batean bizitzeagatik Espainiako lurraldetik kanpo 183 egun baino gehiago pasatzea ez da noizean behingo absentzia, eta beraz egun horiek ezin dira hartu Espainiako lurraldean emantzat, nahiz eta zerga-egoitza beste herrialdean dagoelako frogarik ez aurkeztu.

Hain zuzen ere, Auzitegi Gorenak honako interpretazio hau eman du noizean behingo absentziaz: "1) Ikasteko beka dela eta, urte natural batean 183 egun baino gehiago lurralde nazionaletik kanpo egotea ezin daiteke noizean behingo absentziatzat jo, azaroaren 28ko 35/2006 Legeak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzkoak, 9.1.a) artikuluan xedatzen duenerako, hau da, urte naturalean 183 egunetik gora Espainian egonaldia eta, ondorioz, Espainian ohiko egoitza zehazteko. 2) 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 elementuren bat egoteari."

Beraz, zergadunak frogatzen badu Espainiako lurraldetik kanpo egon dela 183 egun baino gehiago urte naturalean, lan egiteko, esaterako, absentzia hori ez da noizean behingoa, eta ondorioz urte natural osoan ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren zergaduna izango da, eta beraren zerga-egoitza ez dago Bizkaian, eta horretarako ez dauka zertan aurkeztu 183 egun baino gehiago bizi izan den beste herrialdeko zerga-egoitzaren ziurtagiria, baldin eta ez bada gertatzen Ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren abenduaren 5eko 12/2013

Foru Arauak 6. artikuluan eta abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 3. artikuluan arautzen dituzten kasuetako bat.

1.2. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 4. artikulua: Zerga ordaindu beharra dakarten kasu bereziak.

"1. Foru arau hau Espainiako naziotasuna duten pertsonei eta beraien ezkontideei (legez banandurik ez badaude) eta adingabeko seme-alabei aplikatuko zaie, baldin eta zerga honi Bizkaiko arautegiari loturik daudela ohiko egoitza atzerrira aldatzen badute ondokoetako bat direlako: (...) 2. Aurreko zenbakian ezarritakoa ez da aplikatuko honako kasu hauetan: (...) b) Legez bananduta ez dauden ezkontideen eta beraien adingabeko seme-alaben kasuan, ohiko egoitza atzerrian eduki badute ezkontideetako batek amak edo aitak aurreko 1. idatz-zatian zerrendatutako kidetza edo titulartasunetako bat eskuratu baino lehen".

Seme-alaba adingabeak aipatzen dira testuan, eta ulertu behar da ekonomikoki egoitza atzerrian eduki beharra sortzen zaion gurasoaren ardurapean daudenak direla.

2. ZERGA-EGITATEA.

2.1. Errenten zenbatespena.

2.1.1. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 7. artikuluko ordainketaren presuntzioaren analisia (58. artikuluarekin lotuta dago).

"Norberaren lanaren eta zerbitzuen prestazioak, eta ondasun eta eskubideen lagapenak, ordaindutzat joko dira foru arau honek ezarritakoari jarraiki".

Artikulu honetan ezarritako presuntzioa dela eta, zergadunak, oro har, ustearen aurkako froga aurkez dezake, Zuzenbidean onartzen diren bideetako bat erabiliz, 13/2013 Foru Arauko 58. artikuluan xedatutakoaren arabera eta Zergei buruzko Foru Arau Orokorreko 106. artikuluko 1. idatz-zatian ezarritakoarekin bat etorriz. Izan ere, idatz-zati horretan arau orokor gisa ezarri da foru arauetan ezarritako presuntzioak aurkako frogen bidez deusezta daitezkeela, berariaz debekaturik egon ezean. Hala ere, kontuan eduki behar da abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 58. artikuluko 3. idatz-zatian jarduera ekonomikoen etekinetarako ezarritako salbuespena. Hurrengo puntuan azalduko da.

2.1.2. Jarduera ekonomikoaren xede diren ondasunak, eskubideak edo zerbitzuak doan lagatzea: abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 58. artikulua, 3. idatz-zatia.

Zergadunak bere jarduera ekonomikoaren xede diren ondasunak, eskubideak edo zerbitzuak doan lagatzen edo mailegatzen badizkio gainontzeko bati edo berak erabiltzen edo kontsumitzen baditu, jardueraren etekin garbia zehazteko ondasun, eskubide edo zerbitzuek merkatuan izan ohi duten balioa hartuko da kontuan. Horren aurka ez dago ezer frogatzerik, idatz-zati honetan ezarritakoa ez baita arau-presuntzioa, baizik eta berariaz emandako balorazio-erregela.

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

2.1.3. Kapital higiezinaren etekinen likidaziorako erregela berezia. 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 58.4 artikulua.

Administrazioak egiten dituen likidazioak, batez ere Bizkaiko Lurralde Historikoko zergei buruzko 2/2005 Foru Arau Orokorrak, martxoaren 10ekoak, 126. artikuluan xedatzen duenaren arabera egiten dituenak, direla eta, baldin eta Zerga Administrazioak dauzkan datuek erakusten badute zergadunaren ondasun higiezin bat errentatuta edo azpierrentatuta dagoela edo hura erabiltzeko eta gozatzeko eskubideak edo ahalmenak laga direla eta horrek sortutako etekinak ez direla ageri aitorpenean, kapital higiezinaren etekin garbiaren zenbatespena honako hau izango da: ondasun higiezinak Ondarearen gaineko zergari buruzko Foru Arauaren arabera daukan balioaren ehuneko bost.

Hala ere, ondasun higiezina edo beraren gaineko eskubide erreala eskuratzen duen, lagapena hartzen duen edo hura errentan edo azpierrentan hartzen duen pertsona zergadunaren ezkontidea, izatezko bikotekidea edo ahaidea (hirugarren gradura arteko ezkontza-ahaideak barne) bada, ez da aplikatuko aurreko paragrafoko likidazio-erregela. Kasu honetan, hots, ondasun higiezina ahaide bati lagatzen zaionean, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 58.1 artikuluko erregela aplikatuko da; horren arabera zenbatetsitako errenten balioa merkatuko ohiko balioa izango da.

2.2. Errenta salbuetsiak.

2.2.1. (*) (*) 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 9.3 artikulua: Ezintasun iraunkorraren prestazioak.

Ezintasun iraunkor osoa. Arau orokorra.

Kargatik salbuetsita daude Gizarte Segurantzak, edo aurreko artikuluan aipatzen diren erakundeek, ezintasun iraunkor osoagatik aintzatetsitako prestazioak, baldin eta zergadunak 55 urte baino gehiago badauzka eta ez badu jasotzen bere lanagatik abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 18.a) artikuluan ezarritakoez beste etekinik, ez eta jarduera ekonomikoen etekinik ere.

Hori dela eta, hau argitu behar da: 1) salbuespena 55 urte betetzen direnetik aurrera kreditatu daiteke; 2) lanaren etekinen aipamena (abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 18.a) artikulukoak) lan jarduera bat (edo horiekin berdinetsitako bat) eginez lortzen ez diren lanaren etekin guztiei dagokie.

Salbuespenaren eta lan aktiboen etekinak, edo jardueren etekinak, lortzearen arteko bateraezintasuna ez da aplikatuko ezintasun iraunkor osoagatik prestazioa jasotzen den lehenengo zergaldian.

2.000 euro arteko diru-sarrerek ez dute eragozten salbuespen hau, garrantzi gutxikotzat jotzen baitira (abenduaren 1eko 11/2020 Foru Dekretu Arauemaileak aitortu beharraz ezartzen duenaren arabera), baldin eta zergadunaren jarduera pasiboen edo lan-ekarpen urriko jardueren ondoriozkoak badira: entresakak, baso-jardueren etekinetan, edo aseguru-agente ohiek jasotzen dituzten aseguru-zorroen komisioak.

Derrigorrezko Zahartzaro eta Elbarritasun Asegurua.

Zahartzaro eta Elbarritasun Aseguruaren (ZEA) zahartzaro-ezintasuneko pentsioa eta elbarritasun-pentsioa Gizarte Segurantzaren ezintasun iraunkor osoagatiko prestazioekin parekatu dira eta, beraz, salbuetsita daude, baldin eta hartzaileak 55 urte baino gehiago badauzka eta ez badu jasotzen lanaren etekinik lan-jarduera batean aritzeagatik, ez jarduera ekonomiko batean aritzeagatik (salbuespena: aurreko paragrafoan betekizun honetaz ezarritakoa).

SOVIko zahartzaro pentsioak, aldiz, lanaren etekinak dira, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kargapekoak, eta ez daude salbuetsita.

Ezintasun iraunkorraren pentsioen izendazioaren aldaketa.

Urriaren 30eko 8/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Gizarte Segurantzaren Lege Orokorraren testu bateginaren 200.4 artikuluan honako hau ezartzen da: "4. Ezintasun iraunkorraren pentsioak erretiro-pentsioak izango dira onuradunak hirurogeita zazpi urte betetzean. Izendapen berriak ez du ekarriko inolako aldaketarik onuradunak jasotzen duen prestazioan".

Honelako kasuetan pentsioaren izendapena baino ez da aldatzen; pentsioa bera, pentsioaren zenbatekoa barne, ez da ezertan aldatzen.

Beraz, prestazioaren izendapena baino aldatuko ez denez, izendapen-aldaketaren aurrean bezala aplikatu ahal izango zaio abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 9.3 artikuluan arautzen den salbuespena.

Erretiro-pentsioa hautatzea.

Hala ere, batzuetan, erretiratzeko adinera heltzen denean pertsonak bi aukera dauzka: ezintasunaren pentsioa jasotzen jarraitu edo erretiro-pentsioa jaso, baldin eta horretarako eskubidea badauka urriaren 30eko 8/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Gizarte Segurantzaren Lege Orokorraren testu bateginaren 163. artikuluan xedatzen denarekin bat etorriz. Izan ere, horren arabera: "1. Pertsona batek ezin du jaso araubide orokor honetako pentsio bat baizik, legerian edo arautegia berariaz ezarri ezean. Beste pentsio bat jasotzeko eskubidea sortzen bada eta aurrekoarekin bateragarria ez bada, erakunde kudeatzaileak pentsiorik handiena (urteko zenbatekoa kontuan hartuta) ordainduko du, eta bestea bertan behera utziko du. Hala ere, interesdunak bertan behera utzitako pentsioa jasotzea hautatzen badu, erabaki hori deuseztеko eskatu ahal izango du. Hautapen horrek eskaera aurkeztu ondoko hileko lehen egunetik aurrera sortuko ditu ondorio ekonomikoak. 2. Aurreko apartatuan ezartzen den bateraezintasun-araubidea 196.2 artikuluan ezartzen den honenbesteko kalte-ordainari ere aplikatuko zaio (ezintasun iraunkor osoaren pentsioaren ordezko prestazioa)". (testua 21-01-01ean aldatu zen)

Gizarte Segurantzaren Lege Orokorraren testu bateginaren 163. artikuluan ezartzen da zer kasutan daukan zergadunak bi prestazio bateraezin jasotzeko eskubidea. Halakoetan, zergadunak pentsiorik handiena jasoko du, berak bestea hautatu ezean. Hori dela-eta, orokorrean, Gizarte Segurantzaren Araubide Orokorreko pentsioak bateraezinak dira beren artean, berariaz besterik arautu ezean.

Baldin eta berariaz ezarritako adinera iritsitakoan zergadunak erretiro-pentsioa jasotzeko eskubidea badauka eta erakunde kudeatzailea ordaintzen hasten bada (handiena delako) edo interesdunak berak jasotzea hautatzen badu, ezintasunaren pentsioari uko eginda (horrek dakartzan baldintza-aldaketekin), kasu honetan gertatzen dena ez da izendapen-aldaketa hutsa, eta ondorioz ordutik aurrera jasoko den prestazioa ez da egongo zergatik salbuetsita, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 9.3 artikuluan ezartzen denarekin bat etorriz (izan ere, erretiratzeagatik onartutako pentsioa da, ez ezintasun iraunkorraren pentsioa, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 9.3 artikuluan eskatzen den bezala).

2.2.2. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 9.4 artikulua: klase pasiboen araubidean dauden langileak.

Araubide horretan dauden langileak Gizarte Segurantzak edo haren ordezko entitateek aintzatetsitako prestazioak jasotzen dituztenak baino okerrago egon ez daitezen, haiek jasotzen dituzten pentsioak besteenen kasu euretan eta baldintza eurak beteta salbuetsiko dira.

Beraz, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kargatik salbuetsita daude klase pasiboen araubideko ezereztasun edo ezintasun iraunkorragatik 55 urte betetakoan jasotzen diren pentsioak, baldin eta pentsiodunak jarduera ekonomikorik egiten ez badu bere kontura eta lan aktiboaren bitartez etekinik lortzen ez badu. Bateraezintasun hori ez da aplikatuko prestazioa lehenengoz jasotzen den zergaldian.

Halaber, aurreko betekizunak betetzen ez dituztenek ezereztasun edo ezintasun iraunkorragatik jasotzen dituzten pentsioak ere Zergatik salbuetsita daude kasu jakin batean: Ogasun eta Herri Administrazio Ministerioko Langileen Kostuen eta Pentsio Publikoen Zuzendaritza Nagusiak ziurtatzen duenean pentsiodunak ezintasun iraunkorra daukala lanean aritzeko, Auzitegi Gorenak 1998ko maiatzaren 29ko epaian ezarri zuen bezala.

2.2.3. (*) (*) 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 9.5 artikulua: langilea kaleratzeagatik edo hari lana utzarazteagatik ematen diren kalte-ordainak.

Langileak kaleratzeagatik jasotzen duen kalte-ordainaren salbuespenaren helburua da haren diru-sarrerak babestea da, enplegua galtzeak dakarren diru-sarreren murrizketa-arriskuaren aurrean. Hala ere, salbuespenaren helburuak zentzua galtzen du langilearen eta kaleratu duen enpresaren arteko lotura benetan eta modu eraginkorrean hausten ez bada. Beraz, lotura benetan eta modu eraginkorrean hautsi denez jakiteko, aztertu behar da enplegatua benetan bereizi den kaleratu duen enpresatik, diru-sarrerak murrizteko arriskuan ote dagoen egiaztatzeko.

2.2.3.1. 2012ko ekitaldiko eta hurrengo ekitaldietako kaleratzeak eta utzarazpenak.

A) Kaleratze espresa: lan-kontratua azkentzea adiskidetze-ekitaldiaren aurretik bidegabeko kaleratzeari dagokion zenbatekoa jarrita.

A.1) Kaleratze espresari buruzko erregulazioa, 2012ko otsailaren 12ra arte indarrean egon dena:

2012ko otsailaren 12a baino lehen (otsailaren 10eko 3/2012 Errege Lege-Dekretuak eragindako lan-erreforma indarrean jarri aurretik) egindako bidegabeko kaleratzeak direla eta, enpresaburuak berak hautatu behar bazuen langilea berriro hartzea edo kalte-ordaina ematea, bidegabea izan zela onartzen bazuen eta legez ezarritako kalte-

ordaina eskaintzen bazuen, lan-kontratua kaleratze-egunean azkendutzat jotzen zen. Kalte-ordaina gizarte auzietarako epaitegian utzi behar zen langilearen esku eta horren berri eman behar zitzaion. Kaleratzea bidegabea izan zela onartzeko epealdia kaleratze-egunetik adiskidetze-ekitaldira arte zen; horren bidez enpresaburuak tramitazio-alokairuak aurreztu zitzakeen: 1/ osorik, kalte-ordaina langilea kaleratu eta ondoko 48 orduetan eginez gero; 2/ kalte-ordaina jartzen zuenetik, langilea kaleratzen zuenetik 48 ordu pasatutakoan eginez gero (Langileen Estatutua, 56. artikulua, 2. idatz-zatia; 2012ko otsailaren 12ra arte indarrean egon den testua).

Honelako kasuetan, lan-kontratua adiskidetze-ekitaldia baino lehen azkentzen denean, langilea kaleratzeagatik ordaintzen den kalte-ordaina salbuetsita dago, hain zuzen ere kaleratzea bidegabea izan dela adieraziz gero jaso beharko zena gainditu ezean eta kontratua bi alderdiek elkar hartuta azkendu ezean baja pizgarridunetan oinarritutako taldeko plan edo sistemen barruan.

A.2) Kaleratze espresa ezabatu otsailaren 10eko 3/2012 Errege Lege-Dekretua indarrean jarri ondoren, Langileen Estatutuetako 56. artikulua aldatu baitu. Erabateko zerga-ondoreak 2013ko urtarrilaren 1etik aurrera.

Hala ere, aurreko idatz-zatian azaldutako egoera aldatu egin zen 2012ko otsailaren 12an, indarrean jarri baitzen otsailaren 10eko 3/2012 Errege Lege-Dekretuak eragindako lan-erreforma. Hain zuzen ere, batetik enpresaburuak bere kabuz kaleratzea bidegabekoa izan zela onartzeko aukera ezabatu zen (kaleratze espresa) eta bestetik Langileen Estatuko 56. artikuluko 1. idatz-zatia aldatu zuen, hona: "1. Kaleratzea bidegabekoa dela aitortzen bada, epaia jakinarazten denetik bost eguneko epean, enpresaburuak bi aukera izango ditu: langilea lanean berriz hartzea, edo kalte-ordaina ematea, zerbitzuan egindako urte bakoitzeko hogeita hamahiru eguneko soldata; urtebetetik beherako aldiak hilabeteka hainbanatuko dira, eta hogeita lau hilabetekoa izango da gehieneko kalte-ordaina. Kalte-ordaina ematea hautatzen badu, lan-kontratua langileak lanari uzten dion egunean azkendutzat joko da".

Beraz, lan-kontratua adiskidetze-ekitaldiaren aurretik kaleratzea bidegabekoa izan dela onartu eta horri dagokion kalte-ordaina epaitegian jarrita azkentzeko aukera ezabatu zen. Hain zuzen ere, 2015eko azaroaren 12ra arte indarrean egon den Langileen Estatutuko 56.1 artikuluan ezarrita dago kaleratzea bidegabekoa izan dela adierazi behar dela eta ondoren hari dagokion kalte-ordaina emateak lan-kontratua azkentzea ekarriko duela (azkentzea, nolanahi ere, langileak lana utzi duen egunean gertatutzat joko da). Urriaren 23ko 2/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Langileen Estatutuaren Legearen testu bateginak 56. artikuluan modu berean arautzen du zer den langilea bidegabe kaleratzea (2015eko azaroaren 13an hasi zen ondoreak sortzen).

2012an lan-arloko legerian egindako aldaketa honek ondorio hau ekarri du: langile baten kaleratzea bidegabea izan dela frogatzeko ezinbestekoa da hura onartzea adiskidetze-ekitaldian zein epailearen ebazpenaren bidez (kontuan eduki behar da hurrengo A.3 puntuan ezarritako salbuespena).

A.3) Legeria 2012ko otsailaren 12tik abenduaren 31ra arte, otsailaren 27ko 3/2013 Foru Arauan ezarritakoa dela bide (gaur egungo abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko hamazazpigarren xedapen iragankorra).

Aurreko guztia gorabehera, kontuan eduki behar da otsailaren 27ko 3/2013 Foru Arauak xedapen iragankor berria, hogeita bigarrena, erantsi zuela abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauan; hona: "1. 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. (...)". Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauan testu hori bera ezarri zen, hamazazpigarren xedapen iragankorrean,

hain zuzen ere.

Horrenbestez, aldi batez, hain zuzen ere 2013ko urtarrilaren 1era arte, enplegatzaileak bere kabuz onartutako bidegabeko kaleratzeen kalte-ordainei horrelako kaleratzeetarako ezarritako salbuespena aplikatu ahal izan zaie, ezarritako ezinbesteko mugak gainditu ezean. Horrez gainera salbuespena aplikatzeko ezinbestekoa zen lan-kontratua alderdien arteko adostasunaz ez azkentzea baja hobarituen plan edo sistema kolektibo baten barruan.

B) Bidegabeko kaleratzeetan salbuetsitako kopuruak.

B.1) 2012ko otsailaren 12aren aurreko bidegabeko kaleratzeetan salbuetsitako kopurua.

Oro har, hau da, kontratu jakin batzuetarako ezarritako erregela berezien salbuespenak kontuan hartuta, 2012ko otsailaren 12aren aurreko bidegabeko kaleratzeetan salbuetsitako kopurua ordura arte Langileen Estatutuko 56. artikuluan araututakoa da: 45 egun lan egindako urteko, 42 hileko gehienez.

B.2) 2012ko otsailaren 12aren ondoko bidegabeko kaleratzeetan salbuetsitako kopuruak, otsailaren 10eko Errege Lege-Dekretuko bosgarren xedapen iragankorrean eta urriaren 23ko 2/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Langileen Estatutuaren Legearen testu bategineko hamaikagarren xedapen iragankorrean ezarritakoaren arabera.

Oro har, 2012ko lan-arloaren erreformaren ondoren bidegabetzat jotzen diren kaleratzeengatik jasotzen den nahitaezko kalte-ordainaren zenbatekoa murriztu egin da: 33 soldata-egun lanean egindako urteko (urtera iristen ez diren aldiak hileka hainbanatu behar dira), 24 hileko gehienez (lehen 45 egun ziren urteko eta 42 hileko gehienez).

Nolanahi ere, otsailaren 10eko 3/2012 Errege Lege-Dekretuko bosgarren xedapen iragankorrean hauxe ezarri da: "1. Kaleratzeagatiko kalteordaina, martxoaren 24ko 1/1995 Legegintzako Errege Dekretuak onartutako Langileen Estatutuaren Legearen testu bateginaren 56. artikuluaren 1. paragrafoan errege lege-dekretu honek emandako idazkeran aurreikusitakoa, hura indarrean jarri ondoren egindako kontratuei aplikatuko zaie. 2. Errege lege-dekretu hau indarrean jarri aurretik formalizatutako kontratua daukan langileari bidegabe kaleratzeagatik eman beharreko kalte-ordaina kalkulatzeko 45 soldata-egun zenbatu behar dira dekretu hau indarrean jarri aurretik lanean egindako urteko eta 33 soldata-egun indarrean jarri ondoren lanean egindako urteko. Eragiketa horren emaitzako kalte-ordaina ezin da izan 720 eguneko soldata baino gehiago, ondoko kasuan izan ezik: otsailaren 10eko Errege Lege-Dekretua indarrean jarri baino lehen lan egindako aldiari dagokion zenbatekoa gehiago izatea; kasu honetan gehieneko kalte-ordaina aplikatuko da, hau da, 42 hileko soldata). 3. Kontratazio mugagabea sustatzeko kontratua duten langileen kasuan, Errege Lege-Dekretuko seigarren xedapen iragankorrean xedatutakoa aplikatuko da".

Erregela horiek berak ezartzen dira urriaren 23ko 2/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Langileen Estatutuaren Legearen testu bategineko hamaikagarren xedapen iragankorrean.

Zenbateko horiek guztiak zergen arloko legeriaren arabera kontuan eduki behar dira kaleratzearen ondoriozko kalte-ordainetatik zenbat dagoen salbuetsita finkatzeko, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 9.5 artikuluan ezartzen denarekin bat etorriz.

Beraz, bereizketa hau egin behar da:

a) 2012ko otsailaren 12a baino lehen formalizatutako kontratuak; salbuetsitako kalte-ordainaren gehieneko zenbatekoa kalkulatzeko otsailaren 10eko Errege Lege-Dekretuko bosgarren xedapen iragankorreko bigarren idatz-zatian eta urriaren 23ko 2/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Langileen Estatutuaren Legearen testu bategineko hamaikagarren xedapen iragankorrean xedatutakoa aplikatu behar da.

b) 2012ko otsailaren 12tik aurrera sinatutako kontratuak; salbuetsitako kalte-ordainaren gehieneko zenbatekoa kalkulatzeko Langileen Estatutuko 56.1 artikuluan (indarreko testua) salbuetsitako kalte-ordainaren gehieneko zenbatekoa kalkulatzeko otsailaren 10eko Errege Lege-Dekretuko bosgarren xedapen iragankorreko bigarren idatz-zatian xedatutakoa aplikatu behar da: 33 soldata-egun urteko, 24 hileko gehienez. Azaldu den bezala, hizpide dugunari dagokionez, urriaren 23ko 2/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Langileen Estatutuaren Legearen testu bateginak ez du ezertan aldatu arlo hau.

C) Enplegua erregulatzeko espedienteak eta langilea arrazoi objektiboengatik kaleratzea. Salbuespenaren mugaren legeriaren bilakaera.

C.1) Arrazoi ekonomikoak, teknikoak edo ezinbestean.

Langileen Estatutuko 51. artikuluan xedatutakoaren arabera izapidetzen diren enplegu-erregulazioko espedienteen ondorioz norbait kaleratzen denean edo lanpostua utzarazten zaionean, eta lege-testu bereko 52.c) artikuluan ezartzen diren kasuetan, arrazoia ekonomikoa edo teknikoa dela, edo ezinbestekoa, langileak jasotzen dituen kalte-ordainetik salbuetsita geratuko da estatutu horretan bidegabeko kaleratzeetarako nahitaez ezartzen den muga gainditzen ez duen zatia.

C.2) Antolakuntzako edo ekoizpeneko arrazoiak.

C.2.1) Lan-agintaritzak 00/6/15 baino lehen onetsitako espedienteei dagokienez, jasotako kalte-ordaina zergapean egongo da aplikatu beharreko arautegiaren arabera.

C.2.2) 2000-06-15etik aurrera onesten diren espedienteei dagokienez, eta une horretatik aurrera egiten diren banakako kaleratzeei dagokienez, Langileen Estatutuko 52.c) artikuluan ezarritakoarekin bat etorriz, salbuetsita geratuko da lan egindako urte bakoitzeko 20 eguneko soldatari dagokion zenbatekoa (12 hilabete gehienez) gainditzen ez duen kalte-ordainaren zatia.

C.2.3) Aurreko puntuan xedatutakoa gorabehera, kontuan eduki behar da 2011ko urtarrilaren 7an 7/2010 Foru Araua, abenduaren 22koa, argitaratu zela Bizkaiko Aldizkari Ofizialean. Arau horren bitartez abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauko 9.4 artikulua (abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 9.5 artikuluaren baliokidea) aldatu zen tratamendu bera emateko kaleratzeen ondoriozko kalte-ordainei, hau da, enplegu-erregulazioko espedienteek eragiten dituzten kaleratzeen ondoriozkoei eta Langileen Estatutuetako 52.c) artikuluan ezarritako kasuetako kaleratzeen ondoriozkoei, arrazoia gorabehera (ekonomikoa, teknikoa, ezinbestean, antolamendua edo ekoizpena). Beraz, aldaketa indarrean jarri zenetik kalte-ordain horiek guztiak salbuetsita daude, bana muga honekin: Langileen Estatutuan bidegabeko kaleratzeetarako ezarritako nahitaezko muga.

Kontuan eduki behar da abenduaren 22ko 7/2010 Foru Araua 2011ko urtarrilaren 7an argitaratu zela Bizkaiko Aldizkari Ofizialean eta hil beraren 27an jarri zela indarrean. Gainera, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergaldia egutegiko urtea denez gero (zergaduna abenduaren 31n ez beste egun batean hil ezean), abenduaren 22ko 7/2010 Foru Arauak indarrean jarritako aldaketak 2012ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten

diren zergaldietan sortuko ditu ondoreak, indarrean dagoen Zergei buruzko Foru Arau Orokorreko 9.2 artikuluan ezarritakoarekin bat etorriz.

Beraz, abenduaren 22ko 7/2010 Foru Arauak egindako aldaketa enplegu-erregulazioko espedienteen edo Langileen Estatutuko 52.c) artikuluan ezarritako arrazoien ondorioz 2012ko urtarrilaren 1etik aurrera gertatutako kaleratzeek sortutako kalte-ordainei soilik aplikatuko zaie.

Horren ildotik, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 9.5 artikuluak tratamendu bera mantentzen du enplegu-erregulazioko espedienteek eragiten dituzten kaleratzeen ondoriozko kalte-ordainetarako eta Langileen Estatutuko 52.c) artikuluan ezarritako kasuetako kaleratzeen ondoriozkoetarako, arrazoia gorabehera (ekonomikoa, teknikoa, ezinbestean, antolamendua edo ekoizpena).

Urriaren 23ko 2/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Langileen Estatutuaren Legearen testu bateginak kaleratze kolektiboak arautzen ditu 51. artikuluan eta arrazoi objektiboengatik gertatzen diren kaleratzeak 52.c) artikuluan.

D) 2012ko otsailaren 12rako onetsitako edo onesteko izapideetan egon diren enplegua erregulatzeko espedienteak.

Aurrekoa argituta, enplegua erregulatzeko espedienteen ondoriozko kalte-ordainetan salbuetsita dagoen zenbatekoaz hauxe ezarri da abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauko hogeita bigarren xedapen iragankorreko 2. idatz-zatian: "(...) 2. Enplegu-erregulazioko espedienteen ondorio diren kaleratzeengatiko edo kargugabetzeengatiko kalte-ordainak, Lan Merkatua Erreformatzeko Presako Neurriei buruzko uztailaren 6ko 3/2012 Legeko hamargarren xedapen iragankorrak aipatzen dituenak, salbuetsita egongo dira, lan-urteko berrogeita bost eguneko soldata gainditzen ez duen zenbatekoan. Urtebetetik beherako aldiak hileka hainbanatuko dira, gehienez ere berrogeita bi hilekoraino. 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".

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauan testu hori bera ezarri da, hamazazpigarren xedapen iragankorreko 2. idatz zatian, hain zuzen ere.

Uztailaren 6ko 3/2012 Legeko hamargarren xedapen iragankorrean aipatzen diren enplegua erregulatzeko espedienteak ondoko hauek dira (3/2012 Legearen bidez otsailaren 10eko 3/2012 Errege Lege-Dekretuak onetsitako neurriak berretsi ziren; dekretu hori bat dator Langileen Estatutuaren Legearen testu bategina onetsi duen urriaren 23ko 2/2015 Legegintzako Errege Dekretuko hamaikagarren xedapen iragankorrarekin): 1) 2012ko otsailaren 12an izapidetzen ari zirenak; 2) egun horretarako ebatzita egon arren artean indarrean zeudenak.

Uztailaren 6ko 3/2012 Legeko hamargarren xedapen iragankorraren aipamenak urriaren 23ko 2/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Langileen Estatutuaren Legearen testu bategineko hamargarren xedapen iragankorraz egintzat hartu behar dira.

Beraz, 33 soldata-eguneko muga (24 hileko gehienez) ondoko kalte-ordainei soilik aplikatu behar zaie: 2012ko otsailaren 12aren ondoren izapidetzen hasitako enplegua erregulatzeko espedienteen ondoriozkoei; gainera 2012ko otsailaren 12a baino lehen sinatutako kontratuen ondoriozko kalte-ordainei otsailaren 10eko 3/2012 Errege Lege-Dekretuko bosgarren xedapen iragankorreko bigarren idatz-zatian xedatutakoa aplikatu behar da.

Beste alde batetik, lan-arloko agintaritzak 2012ko otsailaren 12an indarrean egon den enplegua erregulatzeko espediente bat ebazten badu eta espedientea eragin duen arrazoia antolamendukoa edo ekoizpenekoa izan bada, 45 soldata-eguneko kalte-ordaina (urteko, 42 hileko gehienez) 2012ko urtarrilaren 1az gero gertatutako kaleratze eta utzarazpenetan bakarrik aplikatu ahal da (hori baino lehen gertatutakoetan ematen den kalte-ordain salbuetsia 20 soldata-egunekoa da lan egindako urteko, 12 hileko gehienez).

E) Urriaren 31ko 8/2000 Foru Arauan ezarritako tratamenduaren aplikazioa.

Urriaren 31ko 8/2000 Foru Arauak, langileek enplegu-erregulazioko espedienteen ondorioz aldian-aldian jasotzen dituzten alokairu-osagarri batzuei pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren ordainketarako aplikatzen zaien tratamendua ezarri duenak, indarrean jarraitzen du abenduaren 5eko 13/2013 Araua indarrean sartu ondoren.

Hala ere, urriaren 31ko 8/2000 Foru Arauan xedatutakoa arrazoi ekonomikoengatik edo teknikoengatik edo ezinbestean hasten diren espedienteen ondoriozko kaleratzeei bakarrik aplikatuko zaie, antolamenduko eta ekoizpeneko arrazoiengatik hasten direnen ondoriozkoei ez (horiek ez daude aipatutako foru-arauaren babesean).

F) Enplegu-erregulazioko espedienteak, hainbat arrazoirengatik hasten direnak.

Aurreko C), D) eta E) apartatuetan ezarritakoari dagokionez, arrazoi ekonomikoengatik edo teknikoengatik edo ezinbestean hasten diren enplegu-erregulazioko espedienteen tratamendua aplikatzeko nahikoa da espedientea hasteko aurkezten diren arrazoietako bat horrelakoa izatea, nahiz eta antolamendukoak edo ekoizpenekoak ere aipatu.

G) Irabazteko asmorik gabeko entitateekin sinatzen diren mugaegunik gabeko kontratuak.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 9.5 artikuluan Langileen Estatuko 52. artikuluko c) letra aipatzen da salbuespenaren muga laneko arautegian bidegabeko kaleratzeetarako ezarritako gehieneko kopurua izateko; bada, aipamen hori bera artikulu bereko e) letran xedatzen denaz egintzat jo behar da; hona zer dioen: "Kontratua kasu hauetan azkendu daiteke (...) e) Irabazteko asmorik gabeko entitateek zuzenean egindako iraupen mugagabeko lan-kontratuen kasuan, hain zuzen ere egitasmo eta programa publiko jakin batzuk aurrera eramateko direnean, eta izendapen ekonomiko egonkorrik gabekoak, administrazio publikoek finantzatutakoak, kanpoko diru sarrera xededunen ondorio diren urteroko aurrekontu-izendapenen edo bestelako diru-izendapen batzuen bitartez, bada, kasu horietan, kasuan kasuko lan-kontratua mantentzeko dirurik ez dagoenean. Kontratua amaitze horrek lege honetako 51.1 artikuluan ezarritako langile kopuruari edo kopuru handiago bati eragiten baldin badio, artikulu horretan bertan zehaztutako prozedura bete beharko da".

Izan ere, bi kasuetan banakako kaleratzeak dira, zergadunari ezin egotzi zaizkion arrazoi objektiboengatik eginak, eta, langile gehiagori eragingo baliete, enplegu erregulazioko espedientea izapidetu beharko litzateke.

Gainera, Langileen Estatutuko 52. artikuluko e) letran aipatzen dena (aurrekontuko edo aurrekontuz kanpoko diru-izendapena nahikoa ez izatea lan-kontratuei eusteko) kontratuen amaiera justifikatzen duen arrazoi ekonomikoa da, ikuspegi orokorretik behintzat.

Urriaren 23ko 2/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Langileen Estatutuaren Legearen testu bateginak 52.e) artikuluan arautzen du kontratua amaitzeko arrazoi hau.

H) Administrazio publikoen giza baliabideen plan estrategikoak.

Bizkaiko Lurralde Historikoko 2021eko Aurrekontu Orokorrei buruzko Foru Arauak Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua aldatzen du, eta 9.5 artikuluan arautzen den salbuespena indargabetzen du, hau da, Langileen Estatutuaren 51. artikuluan ezarritako arrazoietako baten bat oinarri hartuta administrazio publikoen giza baliabideen plan estrategikoen ondorioz ematen diren kalte-ordainei aplikatzen zaien salbuespena.

Hain zuzen ere, Bizkaiko Lurralde Historikoko 2021eko Aurrekontu Orokorrei buruzko otsailaren 24ko 2/2021 Foru Arauak 47. artikuluan ezartzen du abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 9.5 artikuluaren hirugarren paragrafoa indargabetzen dela. 47. artikuluak honako hau ezartzen du: "Foru arau hau Bizkaiko Aldizkari Ofizialean argitaratu eta hurrengo hileko lehen egunetik aurrera gertatzen diren egitate sortzaileen ondorioz jasotako kalte-ordainen on-dorioetarako, edukirik gabe geratzen da Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergari buruzko abenduaren 5eko 13/2013 Foru Aginduaren 9. artikuluaren 5. apartatuaren hirugarren paragrafoa".

Hona zergaren foru arauko 9. artikuluaren 5. apartatuko hirugarren paragrafoa: "Zenbaki honetan xedatutakoaren ondorioetarako, herri-administrazioek Langileen Estatutuko 51. artikuluan ezarritako arrazoietako bat oinarritzat hartuta giza baliabideen arloan egiten dituzten plan estrategikoak aurreko paragrafoan aipatzen diren kaleratze kolektiboekin eta kaleratze edo kargu-uzte objektiboekin parekatuko dira".

Horregatik guztiagatik, Bizkaiko Lurralde Historikoko 2021eko Aurrekontu Orokorrei buruzko otsailaren 24ko 2/2021 Foru Arauak 47. artikuluan ezartzen duen egunetik aurrera, Langileen Estatutuaren 51. artikuluan ezarritako arrazoietako baten bat oinarri hartuta administrazio publikoen giza baliabideen p lan estrategikoen ondorioz gertatzen diren kanporatzeak ez dira berdinetsiko talde-kaleratzeekin ez arrazoi objektiboengatik egiten diren kanporatze eta utzarazpenekin eta horiengatik ematen diren kalte-ordainei ezin izango zaie aplikatu Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren Foru Arauak 9.5 artikuluan arautzen duen salbuespena.

Hala ere, kasu batzuetan, kaleratzea bi alderdiek elkar hartuta egin dela adieraziz gero, Foru Arauko 19.2.a) artikulua aplikatu ahal izango da, bai eta Zergaren Arautegiko 14. artikuluan ezartzen dena ere.

(*) Arau-aldaketaren aurreko kargu-uzteak eta Gizarte Segurantzarekiko hitzarmen berezia.

2021eko martxoaren 1a baino lehen gertatzen diren egitate eragileen ondorioz jasotzen diren kalte-ordainei Bizkaiko Lurralde Historikoko Aurrekontu Orokorren Foru Arauak 2021erako egindako arau-aldaketaren aurreko salbuespen-araubidea aplikatuko zaie.

Hori dela-eta, enpresak bere gain hartzen duen Gizarte Segurantzarekiko hitzarmenaren kostua kalte-ordainaren osagaia da, eta gainerako osagai guztiak bezala salbuetsi daiteke. Beraz, kargu-uztea Zergaren Foru Arauaren 9.5 artikuluaren aldaketa indarrean ipini baino lehen (hau da, 2021eko martxoaren 1a baino lehen) gertatu bada, artikulu horretan arautzen den salbuespena haren ondoriozko kalte-ordainaren kopuru/osagai guztiei aplikatu ahal zaie, noiz ordaintzen diren gorabehera, are Gizarte Segurantzarekiko Hitzarmen Bereziaren kostua estaltzeko kopuruei ere.

Nolanahi ere, Gizarte Segurantzari ordaindutako kuotak lanaren etekinen gastu kengarriak dira, Foru Arauak 22. artikuluan xedatzen duenarekin bat etorriz. Gizarte Segurantzaren kotizazioen gastuen kengarritasun hau bidezkoa izango da enpresak kontzeptu horrengatik ordaindutako kopurua salbuetsita egonez gero (ez delako gainditzen egitate eragilea gertatu denean indarrean egon den foru arauaren 9.5 artikuluan araututako salbuespen-muga) zein kargapean badago.

2.2.3.2. Salbuespenaren zenbatekoa.

Salbuetsitako kalte-ordaina kalkulatzeko kontuan hartzen den soldata.

Salbuespena aplikatzeko kontuan hartzen da Langileen Estatutuan, hura garatzen duen araudian edo epaiak betearazteko araudian kaleratzeetarako edo lanpostua utzi behar den kasuetarako finkatzen diren kalte-ordainen zenbatekoa.

Beraz, ezinbestekoa da jakitea zenbatekoa den kalte-ordaina kalkulatzeko erabili behar den soldata (erregulazio-soldata), lan-arloko legerian eta Auzitegi Gorenaren lan-arloko salaren jurisprudentzian ezartzen denarekin bat etorriz (ez baita zerga-arloko auzia, baizik eta lan-arlokoa).

Lan egindako urteen zenbaketa.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren salbuespena enplegatzaile berarentzat lanean egindako urteen kopuruari dagokion zenbatekoari bakarrik aplikatzen zaio, alderdiek kalte-ordainetarako urte gehiagoko antzinatasuna onartzeko ituna edo akordioa eginda edukitzea gorabehera.

Hala ere, enpresa-taldeetan kaleratzen diren edo lanpostua utzarazten zaien langileek jasotzen dituzten kalte-ordainen tratamenduari dagokionez, kontuan eduki behar da enpresa-taldeak Auzitegi Gorenaren lan-arloko Salaren arabera ordaintzaile bakarrak direla lan-arloko harremanetan baldintza jakin batzuk betetzen direnean; hona garrantzitsuenak: 1) taldeko entitateen lan-unitateek batera edo elkartuta jardutea; 2) taldeko hainbat enpresarentzat lan egitea, banaka edo batera, aldi berean zein jarraian. Horrenbestez, honelako kasuetan (enpresa-taldea ordaintzaile bakarra lan-ondoreetarako) taldean egindako zerbitzu guztiak zenbatu behar dira. Hori guztia bat dator kasu horietan langileak enpresa batetik bestera lan egitera jarraipenik gabe eta horregatik kalte-ordainik jaso gabe igarotzearekin.

Erregela berak aplikatzen dira enpresen ondorengotzetan, enplegatzaile bat beste baten tokian subrogatzen denean lan-ondoreetarako (Auzitegi Gorenak 1999ko martxoaren 16ko epaian, besteak beste, onartu zuen bezala).

Salbuespenaren gehieneko zenbatekoa.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 9.5 artikuluan ezarri da salbuetsitako kalte-ordainaren zenbatekoa ezin dela izan 180.000 euro baino gehiago. Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren Araudiaren 7. artikuluan ezarritakoarekin bat etorriz (Araudia Bizkaiko Foru Aldundiaren apirilaren 8ko 47/2014 Foru Dekretuaren bidez onetsi zen) muga hau banaka aplikatzen zaio kaleratze edo utzarazpen bakoitzari, kalte-ordaina ordaintzeko modua gorabehera.

Gainera, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko hemeretzigarren xedapen iragankorrean ezarritakoa aintzat hartuta, muga hau 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera gertatutako kaleratze eta utzarazpenen ondoriozko kalte-

ordainei baino ez zaie aplikatuko.

Beraz, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera gertatutako kaleratze eta utzarazpenen ondoriozko kalte-ordainak oso-osorik daude salbuetsita pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren kargatik, baldin eta zenbatekoa ez bada honako hauetako txikiena baino gehiago: a) Langileen Estatuan finkatutako kopuruen araberako muga; b) 180.000 euro, ordaintzeko modua gorabehera.

Salbuetsi gabeko soberakinari bi edo bost urte baino aldi luzeagoan sortutako etekin irregularren tratamendua aplikatu ahal izango zaio (13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 19.2.a) artikulua).

Kalte-ordaina zatika kobratzen denean, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 9.5 artikuluan adierazitakoaren arabera salbuetsita dauden zenbatekoak bakarrik jasotzen diren ekitaldiak ez dira zenbatuko abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arau horren 19.2.a) artikuluaren bigarren paragrafoan ezarritakoaren ondorioetarako (zehazki, zatikatze-urteen kopurua ezartzeko).

2.2.3.3 Goi zuzendaritzako kontratuak.

Goi-zuzendaritzako kontratuak direla eta (1382/1985 Errege Dekretua, abuztuaren 1ekoa, goi-zuzendaritzako langileen lan-harreman berezia arautzen duena), enpresaburuaren utzarazpenaren ondoriozko kalte-ordainei abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 9.5 artikuluan ezartzen duen salbuespena aplikatu ahal zaie, Auzitegi Gorenak 2019ko azaroaren 5eko epai batean ezartzen duenarekin bat etorriz (2727/2017 errekurtsoa; Auzitegi Gorenak epaian adierazi zuen kalte-ordain horiek salbuetsita daudela pertsona fisikoen errentaren gaineko zergatik, honako muga hau gainditu ezean: zazpi egun zerbitzu-urteko, sei hileko soldata gehienez).

Lan-harreman arrunta daukan langile batek goi-zuzendaritzari lotutako kontratua sinatzen duenean enplegatzaile berarekin, lehen esandako lan-harreman arrunta etenda gelditu daiteke eta halakoetan, goi-zuzendaritzako lan-harreman berezia azkentzen denean, langileak aukera dauka aurreko lan-harremanari berriro eusteko. Horrelakoetan, goi-zuzendaritzako lan-harreman berezia amaitzen denean, lan-harreman arrunta berriro hasten ez bada, eta, beraz, bi harreman horiek amaitzen ez badira, salbuespenaren gehieneko muga (180.000 eurokoa kaleratzeagatik edo kargutik kentzeagatik) bi lan-harremanei (berezia eta arrunta) bakarrik aplikatuko zaie.

2.2.3.4. Iraupen mugatuko kontratua amaitzeagatik jasotzen diren kalte-ordainak.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 9.5 artikuluan araututako salbuespena aplikatu ahal izateko 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.

Horrenbestez, iraupen mugatuko kontratua amaitzegatik ordaintzen diren kalte-ordainak, batez ere urriaren 23ko 2/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Langileen Estatutuaren Legearen testu bategineko 49.1.c artikuluan arautzen dena, ez daude salbuetsita pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren kargatik, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 9.5 artikuluan xedatutakoaren arabera. Nolanahi ere, hori gorabehera, behar den kasuetan bi edo bost urte baino luzeagoan sortutako etekin irregularren tratamendua (abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 19.2.a artikulua) aplikatu ahal izango zaie.

Hala eta guztiz ere, zergadunak bere aldeko ebazpen judizial bat badu, horren bidez, bere egoera langile finko baten egoerarekin bateragarria dela aitortuz, eta beraz, arrazoi objektiboengatiko kaleratze kasuetarako legez

ezarritako kalte-ordaina jasotzeko eskubidea badu, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 9.5. artikuluan arautako salbuespena aplikatu ahalko du, arau horretan eta Zergaren Araudiko 7. artikuluan ezarritako baldintza eta mugen arabera. Artikulu horrek, aipatutako salbuespena izateko, langileak enpresa benetan utzi beharko duela adierazten du.

2.2.3.5. Lan-kontratua bidezko arrazoiengatik azkentzea, langileak eskatuta.

Langileen Estatutua urriaren 23ko 2/2015 Legegintzako Errege Dekretuak onetsi zuen. Estatutuaren 50. artikuluan honako hau xedatzen da lan-kontratua langilearen borondatez azkentzeaz: "1. Hona hemen langileak kontratua amai dadila eskatzeko bidezko arrazoiak: a) Lan-baldintzak aldatzea 41. artikuluan ezarritakoa errespetatu gabe eta ondorioz langileen duintasuna narriatzea. b) Itundutako soldata ez ordaintzea edo behin eta berriro berandu ordaintzea. c) Enpresaburuak bere betebeharrak larri bete gabe uztea, derrigorrezko kasuetan izan ezik, bai eta 40. eta 41. artikuluetan arautzen diren kasuetan enpresaburuak uko egitea langilea aurreko baldintzetan lanera bihurtzeari, epai batek baldintza berriak balio gabekotzat joz gero. 2. Halako kasuetan langileak bidegabeko kaleratzeetarako ezarritako kalte-ordainak jasotzeko eskubidea edukiko du".

Nahiz eta kontratua Langileen Estatutuen 50. artikuluan ezartzen diren arrazoietako batengatik azkendu, langileak berak eskatuta, horrelako kasuetan ez da pentsatu behar langileak bere borondatez edo atzera eginez uzten dionik lanari, baizik eta enpresaburuak lan-kontratuaren funtsezko baldintzak ez betetzeagatik, hori bidezko arrazoia izanik langileak enpresa uzteko. Horrenbestez, lana Langileen Estatutuen 50. artikuluan ezartzen diren arrazoietako batengatik uzten duen langileari onartutako kalte-ordaina bidegabeko kaleratzeari dagokiona da, eta hura bezala salbuetsita dago.

2.2.4. (*) (*) 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 9.6 artikulua: erantzukizun zibilaren ondoriozko kalte-ordainak.

"Honako errenta hauek salbuetsita egongo dira: (...) 6. Pertsonei eginiko kalte fisiko, psikiko edo moralen ondoriozko erantzukizun zibilaren kalte-ordainak, legalki edo juridikoki onartu den zenbatekoan".

Kalte fisikoak edo psikikoak esatean ulertu behar da kanpoko indarkeriaz, bat-batean eta zergadunak nahi gabe egindako lesio fisiko, psikiko edo moralak direla, aldi baterako elbarritasuna edo elbarritasun iraunkorra sortzen dutenak. Beraz, kalte-ordaina aurreko ezaugarriak betetzen dituen ekitaldi baten ondoriozkoa denean baino ezingo da salbuespen hori aplikatu.

Besteak beste, salbuespen hau aplikatu ahal zaie laneko gaixotasunen zein ezbeharren erruz gertatzen diren kalteengatik ezartzen den erantzukizun zibilak eragiten dituen kalte-ordainei; izan ere, batzuetan zein besteetan kaltea zergadunari ez dagokion arrazoi baten ondoriozkoa da.

Legez ezarritako zenbatekoei dagokienez, esan behar da inguruabar hori gertatzen dela kaltea pairatu duen pertsonari ordaindu behar zaion kalte-ordainaren zenbatekoa arau batean ezarrita dagoenean. Hala ere, esan behar da zirkulazio-istripuetan pertsonei eragindako kalte-galerak baloratzeko sistema, urriaren 29ko 8/2004Legegintzako Errege Dekretuak onetsitako motordun ibilgailuen zirkulaziorako erantzukizun zibilari eta aseguruari buruzko Legearen testu bateginean eranskin gisa sartua, eta egun zirkulazio-istriputan pertsonei eragindako kalte-ordainak baloratzeko sistema erreformatzeko irailaren 22ko 35/2015Legearen eranskinak ordeztua, lege horretan (motordun ibilgailuen zirkulaziorako erantzukizun zibilari eta aseguruari buruzko legea) arautzen diren kasuetan baino ezin dela aplikatu.

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

Aldiz, hauetako edozein izan daiteke "epai bidez onartutako zenbatekoa": 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 onarpen motaren bat badago, hala nola, esaterako, adiskidetze judizialeko egintzak, amore emateak, uko egiteak, atzera egiteak edo transakzio judizialak.

Enplegatzaileek ordaintzen dituzten kalte-ordainak direla eta, salbuespen hau enplegatzailearen ardurapeko langileek jasaten dituzten gaitz-kalteen ordainei soilik aplikatzen zaie, Kode Zibilak 1.101 eta 1.902 artikuluetan erantzukizun zibilaz xedatzen duenarekin bat etorriz; beraz, ez zaie aplikatzen akordioetan, hitzarmen kolektiboetan edo antzeko xedapenetan ezartzen diren aldi baterako ezintasunagatik edo ezintasun iraunkorragatik langileei ordaindu beharreko kopuruei.

Gaitzen erantzukizun zibilaren ondorioz kalte-ordainak ematen direnean, salbuetsitako zenbatekoaren gaindikina zerga-oinarri orokorrean ezarri beharreko ondare-irabazia da.

2.2.5. (*) (*) 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 9.7 artikulua: aseguru-kontratuen ondorioz hartutako kopuruak.

"Honako errenta hauek salbuetsita egongo dira: (...) 7. Aurreko zenbakian adierazitako kalteengatik aseguru kontratuen bidez jasotzen diren zenbatekoak, 150.000 euroko mugarekin. Diru kopuru hori 200.000 eurokoa izango da lesioak kalte-ordainaren jasotzailea lan eta jarduera guztietarako ezinduta uzten badu, eta 300.000 eurokoa jasotzaileak beste norbaiten laguntza behar badu eguneroko bizimoduko oinarrizko ekintzetarako".

Kalte fisikoak edo psikikoak esatean ulertu behar da kanpoko indarkeriaz, bat-batean eta zergadunak nahi gabe egindako lesio fisiko, psikiko edo moralak direla, aldi baterako elbarritasuna edo elbarritasun iraunkorra sortzen dutenak.

Salbuespen hau aplikatu ahal zaie laneko gaixotasunen zein ezbeharren erruz gertatzen diren kalteengatik ezartzen den erantzukizun zibilak eragiten dituen kalte-ordainei, besteak beste; izan ere, batzuetan zein besteetan kaltea zergadunari ez dagokion arrazoi baten ondoriozkoa da.

Salbuespen hau aplikatzeko, kaltea nolakoa den eta zerk eragin duen hartzen da kontuan; ez da beharrezkoa asegurua istripuetarako soilik izatea.

Apartatu honetan "aseguru-kontratuak" aipatzen dira, beste zehaztapenik eman gabe, eta horregatik pentsatu behar da langileekiko hartutako pentsio-konpromisoak gauzatzen dituzten talde-aseguruak ere sartzen direla, baldin eta errenta aipatu kalteen ondoriozkoa bada.

Onuradunak jasotako zenbateko salbuetsiaren gaindikina honela zergapetuko da: a) Enpresek lanaren etekin gisa beren gain hartutako pentsioen ziozko konpromisoak gauzatzen dituen talde-asegurua bada. b) Beste kasu batzuetan, hauexek bereizi beharko dira: b.1 prestazioaren jatorria ezintasun iraunkorrean badu jatorria, higigarrien kapitalaren etekin gisa, eta b.2 prestazioaren jatorria aldi batera ezintasunean badu jatorria, ondare-

irabazi gisa.

2.2.6. (*) (*) Beka publikoak eta irabazteko asmorik gabeko entitateek eta banku-fundazioek ematen dituztenak: 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 9.9 artikulua.

Ikasketetarako bekak ematea.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak honako hau ezartzen du 9.9 artikuluan: "Honako errenta hauek salbuetsita egongo dira: (...) 9. Beka publikoak, irabazteko asmorik gabeko entitateek emandakoak, aplikatzekoa zaienean irabazteko asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako pizgarri fiskalen araubidea, bai eta Aurrezki-kutxei eta banku-fundazioei buruzko abenduaren 27ko 26/2013 Legearen II. tituluan araututako banku-fundazioek beren gizarte-ekintza gauzatzeko emandako bekak ere, hezkuntza-sistemaren maila eta gradu guztietako —unibertsitateko hirugarren ziklora arte— ikasketa arautuak Espainian nahiz atzerrian egiteko ematen direnak".

Agindu honetan araututako salbuespena aplikatu ahal izango dute honako diru-laguntza hauek: tituluak lortzeko ikasketa-planetan sartzen diren prestakuntza- edo curriculum-praktikak egiteko diru-laguntzak, hezkuntza-sistemako maila eta gradu guztietan eta hirugarren unibertsitate-ziklora arte.

Aitzitik, salbuespen hori ez zaie aplikatuko aipatutako tituluak lortzeko ikasketa-planetatik kanpo prestakuntza-praktikak egiteko emandako beka edo laguntzei. Hau da, tituluak lortzeko, prestakuntza-praktikak egin behar ez direnean.

Salbuespena aplikatu ahal zaie Espainian zein atzerrian ikasteko ematen diren bekei, baldin eta berariaz ezarritako baldintzak betetzen badira, batez ere beka ematen duen entitateari eta bekaren xedeari dagokienez.

Ikerketa-bekak.

Honako hau gehitzen du abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 9.9 artikuluan: "Honako hauek ere salbuetsita egongo dira: batetik, administrazio publikoek eta aurreko paragrafoan aipatutako irabazi-asmorik gabeko entitateek eta banku-fundazioek martxoaren 1eko 103/2019Errege Dekretuak definitzen duen alorreko ikerketetarako emandako bekak (errege-dekretu horrek ikertzaile bekadunaren Estatutua onartzen du); bestetik, entitate horiek administrazio publikoetako funtzionarioei eta gainerako langileei nahiz unibertsitateetako irakasle eta ikertzaileei ikerketak egiteko emandakoak".

Beraz:

1) Beka publikoak edo irabazteko asmorik gabeko entitateek edo banku-fundazioek emandakoak izan behar dira.

2) Bi modalitate daude, norentzat diren eta araubide juridikoa zein den arabera (helburua ikerketa izan behar da nahitaez):

a) Ikerketarako, 103/2019 Errege Dekretuan azaltzen den esparruan (103/2019 Errege Dekretua, martxoaren 1ekoa, prestatzen ari den doktoretzaren aurreko ikerlariaren estatutua onesten duena).

b) Ikerketarako, administrazio publikoetako funtzionarioentzat eta gainerako langileentzat eta unibertsitateetako irakasleentzat eta ikerlarientzat. Hain zuzen ere, lehen modalitatearen aplikazio-eremua 103/2019 Errege Dekretuaren 2. artikuluan arautzen da (103/2019 Errege Dekretua, martxoaren 1ekoa, prestatzen ari den doktoretzaren aurreko ikerlariaren estatutua onesten duena): "1. Errege dekretu hau doktoretzaren aurreko kontratazio guztiei aplikatuko zaie, aurreko artikuluan zehazten den modalitatearen arabera eta bertan ezarritako baldintzak aplikatuz, entitate kontratatzailea publikoa zein pribatua izan. Kontratazio guztiak doktoretzaren aurreko kontratuaz ekainaren 1eko 14/2011 Legean ezartzen den oinarrizko araudiaren arabera egingo dira. Araudi hori errege dekretu honetan garatzen da. 2. Doktoretzaren aurreko kontratazioak egiten direnean aurreko artikuluan zehazten den modalitatearen arabera eta bertan ezarritako baldintzak aplikatuz, laguntzak ematean edo hautaketa-prozesuetan publikotasunaren, berdintasunaren, merezimenduen eta gaitasunaren printzipioak bete beharko dira. 3. Errege dekretu honetan ez da sartzen honako hauen jarduera: lizentziatura, ingeniaritza, arkitektura edo unibertsitate gradu bateko titulua daukaten pertsonak, doktoretza ikasketa ofizialekin lotuta ez dauden garapen eta espezializazio zientifikorako eta teknikorako laguntzen onuradunak direnak edo ekainaren 1eko 14/2011 Legearen 21. artikuluko doktoretzaren aurreko modalitatea ez beste batean kontratatu direnak".

Beraz, prestatzen ari den doktoretzaren aurreko ikerlariaren estatututik kanpo geratzen dira horren eremu objektibotik kanpo egiten diren kontratazioak, esaterako publikotasunaren, berdintasunaren, merezimenduen eta gaitasunaren printzipioak bete gabe egiten diren hautaketak, besteak beste.

Laguntza edo beka orokorra pertsona fisikoak gabe ikerkuntzako entitateak jasotzen badu, eta onuradunak aldi berean bere beka programa plazaratzen badu eta horren barruan banakako bekak ematen baditu publikotasunaren, berdintasunaren, merezimenduen eta gaitasunaren printzipioak aplikatuz, beka horiek salbuetsita egon daitezke, baldin eta salbuespenaren bi eremuak betetzen badituzte: eremu subjektiboa (bai ematen dituen entitateari dagokionez -beka publikoak izan behar dira edo irabazteko asmorik gabeko entitateek edo banku-fundazioek emanak-, bai jasotzaileei dagokienez -prestatzen ari diren doktoretza aurreko ikerlariak-) eta eremu subjektiboa (eta, beraz, 103/2019 Errege Dekretua, martxoaren 1ekoa).

Laguntza edo beka orokorra jasotzen duen ikerkuntzako entitateak ez badu abian jartzen bekak edo laguntzak emateko prozesua, ikerlariek jasotzen dituzten zenbatekoak salbuetsita egon daitezke honako baldintza hauek betez gero:

1) Laguntzaren eskaeran dirulaguntza aplikatuko den proiektuetan edo jarduketetan ariko diren ikerlariak identifikatu behar dira; laguntzaren ebazpenean, entitate onuradunari laguntza ematean, kontuan eduki behar da nortzuk diren ikerlariak (ibilbidea, merezimenduak, etab.), beste inguruabar batzuen artean.

2) Laguntzaren ebazpenean bertan, edo haren eskaeran, zehaztu behar da dirulaguntza aplikatuko den kostuetatik zenbat dagokien pertsona horiei.

3) Ikerlariek jasotzen dituzten zenbateko horiek ezin dira izan entitate onuradunarekin daukaten lan-harremanaren edo estatutu-harremanaren ondoriozko soldatak ez ordainsari arruntak, honako kasu honetan izan ezik: lan-harremana 103/2019 Errege Dekretuan eta 14/2011 Legean ezartzen denarekin bat datorren doktoretzaren aurreko kontratu baten ondoriozkoa denean.

Hain zuzen ere, horrela publikotasunaren, berdintasunaren, merezimenduen eta gaitasunaren printzipioak bete daitezke, eta bekak salbuetsita egon daitezke, baldin eta salbuespenaren eremu subjektiboa eta eremu objektiboa betetzen badituzte.

Kasu honetan, eremu subjektiboa zehazteko, beka orokorra ikerkuntzako entitateei nork ematen dien hartzen da kontuan.

2.2.7. (*) (*) 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 9.12 artikulua. Jaiotzagatik eta adingabea zaintzeagatik ematen diren prestazioak, eta bularreko haurra zaintzeko ardura hartzeagatik ematen direnak.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 9.12 artikuluaren arabera, Jaiotzagatik eta adingabea zaintzeagatik ematen diren prestazioak, eta bularreko haurra zaintzeko ardura hartzeagatik ematen direnak salbuetsita daude.

Azken urteotan 9.12 hainbat aldiz aldatu da; lehena Auzitegi Gorenak 2018ko urriaren 3an 4483/2017 kasazio-errekurtsoaz emandako epaian ezarritako doktrinari helduta egin zen.

Auzitegi Gorenak epai horretan ezartzen duenaren arabera Gizarte Segurantzaren Lege Orokorraren testu bategineko II. tituluko VI. eta VII. kapituluetako amatasuneko eta aitatasuneko prestazio publikoak (gaur egun jaiotzagatik eta adingabea zaintzeagatik jasotzen diren prestazioak), Gizarte Segurantzak ordaintzen dituenak, salbuetsita zeuden pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren kargatik, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 9.12 artikuluan arautzen duenarekin bat etorriz (are aurreko testuan ere, hau da, Bizkaiko Lurralde Historikoko 2019ko Aurrekontu Orokorrei buruzko abenduaren 27ko 8/2018 Foru Arauak egindako aldaketaren aurrekoan).

Gainera, 6/2021 Foru Arauaren bidez (6/2021 Foru Araua, abenduaren 13koa, ekonomia suspertzeko neurriak, BATUZ sistema borondatez aplikatzea sustatzeko eta beste zerga-aldaketa batzuk onartzen dituena) 9.12 aldatu da legeria substantiboan gertatu diren aldaketetara egokitzeko eta bularreko haurra zaintzeko ardura hartzeagatik jasotzen den prestazioaren salbuespena berariaz arautzeko. Nolanahi ere, aurretik ere prestazio hori salbuetsitzat jotzen zen Zergaren Foru Arauaren 9.12 artikuluaren g) letran ezartzen dena aplikatuz.

2.2.8. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 9.13 artikulua: langabezia-prestazioa ordainketa bakarrean jasotzea.

PFEZen 13/2013 Foru Arauak 9.13 artikuluan ezartzen duenaren arabera, zergatik salbuetsita daude entitate kudeatzaileak onartutako langabezia-prestazioak honako kasu honetan: ordainketa bakarreko modalitatean jasotzen badira (modalitate hau honako hauek arautzen dute: ekainaren 19ko 1.044/1985 Errege Dekretuak, langabezia-prestazioaren ordainketa, ordainketa bakarreko modalitatean, arautzen duenak; uztailaren 11ko 20/2007 Legeak, Langile Autonomoaren Estatutuarenak, 34. artikuluan; urriaren 30eko 8/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutako Gizarte Segurantzaren Lege Orokorraren testu bateginak 296.3 artikuluan), baldin eta lortzen diren zenbatekoak arau horietan ezartzen diren helburuetarako erabiltzen badira eta haietan ezartzen diren baldintzak betetzen badira.

Atal honetan jasotzen den salbuespena izateko, akzioak edo partaidetza bost urteko epean mantendu behar da, zergaduna elkarlaneko kooperatibetan edo lan-sozietateetan sartuta badago, edo merkataritza-erakunde bateko kapital sozialari ekarpena egin badio edo jarduera epe berean mantendu badu, langile autonomoen kasuan, erakundea konkurtso-prozedura baten ondorioz likidatu bat izan ezik, edo pertsona fisikoak urte oso batean diru-sarrerak baino ehuneko 10 galera gehiago izateagatik jarduera utzi badu (hasierako urtean izan ezik), edo jarduera

horrekin jarraitzea eragozten duen konkurtso-aitorpen judiziala egin bada. Baldintza hori betetzen ez bada, zergadunak bere egoera erregularizatu beharko du eta ezin alegatu izango du aurreko ekitaldiek preskribatu dutenik. Horrenbestez, preskribatzeko pasatu beharreko lau urteak betetzen egoera erregularizatzeko emandako epealdia amaitzen den egunetik aurrera zenbatu behar dira.

Era berean tratatuko dira Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arautegian ezarritakoaren arabera zerga-onura lortzeko aldi jakin batean baldintza batzuk bete behar direnean ere (etxebizitza-kontuak, ohiko etxebizitza eraiki, etab.).

2.2.9. 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 9.16 artikulua; Zergaren Araudia, 10. artikulua. Nazioarteko bake misioetan eta misio humanitarioetan parte hartzeagatik jasotzen diren aparteko haborokinak eta prestazio publikoak.

Nazioarteko bake misioetan edo misio humanitarioetan jasandako kalte fisiko edo psikikoengatik jasotzen diren kalte-ordainak edo prestazioak honako hauek dira, gutxienez: 8/2004 Errege Lege Dekretuak arautzen dituenak (azaroaren 5ekoa, nazioarteko bake eta segurtasuneko operazioetan parte hartzen dutenek jasandako kalte fisiko eta psikikoengatik jasotzen dituzten kalte-ordainei buruzkoa).

Nazioarteko bake misioetan edo misio humanitarioetan parte hartzeagatik jasotzen diren era guztietako aparteko haborokinak honako hauek dira: azaroaren 4ko 1314/2005 Errege Dekretuak (indar armatuen ordainsarien erregelamendua onartzen duenak) 18. artikuluan atzerriko bake operazioetan eta operazio humanitarioetan parte hartzen duten militarrentzat ezartzen dituenak eta uztailaren 29ko 950/2005 Errege Dekretuak, Estatuaren segurtasuneko indar eta gorputzetako kideen ordainsariei buruzko laugarren xedapen gehigarrian ezartzen dituenak.

2.2.10. (*) (*) 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 9.17 artikulua; Zergaren Araudia, 11. artikulua: Langileak atzerrian egindako lanengatik jasotzen diren etekinak.

Honako betekizun hauek bete behar dira salbuespena aplikatu ahal izateko:

1) Lortutako errentak lan-etekintzat hartzea. Ondorio horietarako, zuzendaritza nagusi honek esan izan du ezen, administratzaileen ordainsariak pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren eremuan laneko etekintzat jotzen diren arren, administratzaileek ezin dutela izan salbuespenaren onuradun. Izan ere, ez dira besteren kontura ordaindutako zerbitzuak egiten dituzten langileak, beste pertsona edo entitate baten (enplegatzailea edo enpresaburua) antolaketa eta zuzendaritza pean. Ondorio hau entitate bereko administratzaile eta langile diren pertsona fisikoei ere aplikatu behar zaie, harekin lan-loturarik ez badute.

Hala ere, ezin zaie ukatu salbuespena administratzaileei eta administrazio kontseiluetako kideei, Auzitegi Gorenaren abenduaren 13ko 1642/2022 epaiaren arabera (bertan Zergaren Foru Arauaren 9.17 artikuluaren Estatuko baliokidea aipatzen da): "Interpretazio murriztailea da, eta ez dauka oinarririk PFEZLren 7, p) artikuluaren hitzez hitzeko interpretazio logiko, sistematiko eta finalista batean. Ez da zentzuzkoa onartzea salbuespenaren eremuan ez sartzea administratzaileen ordainsariak, nahiz eta PFEZLren 17.2 artikuluaren e) letran berariaz araututa egon horren barruan daudela, eta egindako lanaren kategoriaz eztabaidarik ez eragitea, batez ere jakinik, eskaeran egiaztatu den bezala, bi administratzaileek jasotako ordainsariak lan exekutiboen eta

kudeaketa-lanen ondoriozkoak direla, eta balorazio hori ezin dela aldatu kasazioan".

Horrenbestez, ordainsariak deliberazio-lanen ondoriozkoak gabe kudeaketa-lanen eta lan exekutiboen ondoriozkoak badira, Zergaren Foru Arauaren 9.17 artikuluan arautzen diren baldintzak betetzen direnez aztertu behar da. Hori bat dator aurreko 3) zenbakiko baldintzarekin.

2) Atzerrian egindako lan batetik lortutako etekina izatea; beraz, beharrezkoa da langilea Espainiako lurraldetik kanpora joatea eta, gainera, lantokia atzerrian eduki behar du, aldi baterako behintzat.

3) Lan horiek egoiliar ez den enpresa edo entitate batentzat edo atzerrian egoitza duen establezimendu iraunkor batentzat egitea. Hau da, lekuz aldatutako langileak ematen dituen zerbitzuen onuraduna egoiliarra ez den enpresa edo erakundea edo atzerrian dagoen establezimendu iraunkor bat izan behar da. Ondorioz, salbuespena bakarrik aplikatu ahalko da zergadunak egindako jarduera egoiliarra ez den erakundearentzat edo establezimenduarentzat mesedegarria bada, hau da, berarentzat abantaila sortzen badu edo baliagarri bazaio edo balio erantsia ematen badio. Horregatik, esan dezakegu batez ere zerbitzuen nazioarteko prestazioen eremuan lan egiten duten langileen kasuan duela eragina salbuespen honek.

Egoiliarrak ez diren entitateen alde edo atzerrian kokatutako establezimendu iraunkorren alde egindako lanak direla ulertzeko, ez konpainia enplegatzailearen alde, beharrezkoa da atzerrira joandako langileak egindako lanak egoiliarrak ez diren entitateek emandako proiektuekin zuzenean lotuta egotea (edo atzerrian kokatutako establezimendu iraunkorrei zuzenean egotzi beharrekoak izatea). Hala, lan horiek proiektu horiei zuzenean eta berariaz atxiki ahal zaizkien kostuen parte izango dira eta erakunde edo establezimendu horien fakturazio-xede (bai banatuta edo modu globalean horiengatik kobratzen den prezioaren barne).

Ondorioz, erosketekin, atzerriko azpikontratazioarekin, entitate egoiliarrak kanpoan hornitzearekin zerikusia duten zereginek, bezero berriak edo atzerrian egindako eskaerak lortzeko (merkataritza-akordio berriak) joan-etorriek edo jada sinatuta dauden kontratuak birplanteatzearen ondoriozko negoziazioek (are horien interpretazioari buruz sor daitezkeen eztabaidak ebaztekoek ere) 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".

Zerbitzuak jasotzen dituen entitatea langilearen enplegatzaileari edo langileak zerbitzua ematen duenari lotuta badago, Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013 Foru Arauaren 44.1 artikuluan ezarritako betekizunak bete behar dira, halako moldez non talde barruko zerbitzua eman dela ulertuko baita, zerbitzuen hartzaileari abantaila edo onura dakarkiona eta zergadunari lana ematen dion konpainiaren fakturazioa izan duena edo izan behar duena. Bereziki, taldeko beste kide batzuen mesederako zerbitzua egiten ari dela ulertu behar da baldin eta egiten den jarduerak haientzat interes ekonomikoa edo komertziala badu,

merkatuan duten lekua sendotzen dielako. Inguruabarrak antzekoak direnean, beraz, zerbitzuak hartzen dituzten enpresak prest egongo lirateke zerbitzu horiek hirugarren independenteei kontratatzeko edo lanak enpresa barruan egiteko. Enpresa independente bat hirugarrenei kontratatzeko prest legokeen edo berak egingo lituzkeen jarduerak izan ezean, ez gara talde barruko zerbitzu prestazioen aurrean egongo.

4) Lanak egiten diren lurraldean Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga bezalako edo horren antzeko zerga bat aplikatzea, eta herri edo lurralde hori arau bidez zerga-paradisutzat ez hartzea. Ondorio horietarako:

1. Ez da exijituko lanaren etekinak lanak egin diren herrialdean edo lurraldean benetan kargatzea; izan ere, arauak bakarrik exijitzen du lurralde horretan pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga bezalako zerga edo horren antzekoa aplikatzea, eta ez diru-sarrerak jatorrian zergaren kargapean egotea. Nolanahi ere, salbuespena aplikatu ahal izateko, batez ere itsaso zabalean dabiltzan ontzietan dauden pertsonek, ezinbestekoa da lortutako etekinei beste estatu bateko karga aplikatzea edo, zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmena egonez gero, horren arabera beste estatuak errenta horiek kargatu ahal izatea.

2. Uztailaren 20ko 8/2022Foru Arauak, zergen arloko zenbait aldaketa sartzen dituenak, 11. artikuluaren lehen apartatuaren hogeita seigarren zenbakian Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko 2005eko martxoaren 10eko 2/2005 Foru Arauaren hogeita laugarren xedapen gehigarria aldatzen du; ordura arte xedapen horretan zehazten zen zer diren zerga-paradisua, zerga-ordainketarik ez egotea eta zergen arloko informazioaren truke eraginkorra. Aldaketak 2022ko irailaren 1az gero sortu ditu ondorioak. Aldaketa horren ondoren hogeita laugarren xedapen gehigarrian jurisdikzio ez-kooperatiboak zehazten dira.

Hain zuzen ere, xedapen horretan ezartzen da jurisdikzio ez-kooperatibotzat hartuko direla bertan finkatzen diren irizpideen arabera Ogasun eta Finantza Saileko titularrak zehazten dituen herrialdeak eta lurraldeak, bai eta zerga-araubide kaltegarriak ere. Gainera, irizpide horiek aplikatuz jurisdikzio ez-kooperatibotzat hartzen diren herrialdeen eta lurraldeen zerrenda ere eguneratu ahal izango da:

a) Gardentasun fiskalaren arloan: 1) Herrialde edo lurralde horrekin zerga-informazioaren trukearen arloko elkarlaguntzari buruzko araudia izatea, foru arau honetan ezartzen den bezala. 2) Espainiarekin zerga-informazioaren truke eraginkorra betetzea. 3) Gardentasunerako eta Zerga Helburuekin Informazioa Trukatzeko Foro Orokorrak egindako "inter pares" ebaluazioen emaitza. 4) Benetako titularrari buruzko informazioaren truke eraginkorra. Hori zer den kapitalen zuriketa eta terrorismoaren finantzaketa prebenitzeko Espainiako araudian zehazten da.

b) Herrialde edo lurralde horietan benetako jarduera ekonomikorik islatzen ez duten onurak erakartzera bideratutako lurraldez kanpoko tresnak edo sozietateak egiten edo existitzen laguntzea.

c) Zerga-ordainketarik ez izatea edo baxua izatea. Kontuan eduki behar da herrialde edo lurralde bateko zerga-ordainketa baxua dela pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga, sozietateen gaineko zerga edo ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga bezalako edo antzeko zerga baten karga-tasa askoz baxuagoa denean (0 tasa barne). Beste alde batetik, herrialde edo lurralde batean ez dago zerga-ordainketarik pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga, sozietateen gaineko zerga edo ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga bezalako edo antzeko zergarik aplikatzen ez bada. Zerga horiek bezalakotzat edo antzekotzat joko dira errenta, zati batean besterik ez bada ere, kargatzen duten zergak, zergaren xedea errenta bera, sarrerak edo errenta dagoelako zantzua ematen duen beste edozein elementu izatea gorabehera.

Jurisdikzio ez-kooperatibotzat hartzen diren araubide fiskal kaltegarrien zerrenda eguneratu ahal izango da Europar Batasuneko enpresa-fiskalitatearen arloko Jokabide Kodearen edo ELGAko Araubide Fiskal Kaltegarrien Foroaren irizpideen arabera.

Egindako aldaketen ondorioz bi xedapen sartu zira 2/2005 Foru Arauan: (1) Hogeita hamabosgarren xedapen gehigarria; horren arabera, araudian zerga-paradisuak, informazio-truke eraginkorrik edo zerga-ordainketarik ez dagoen herrialdeak edo lurraldeak aipatzen direnean, ulertu behar da foru arau honen hogeita laugarren xedapen gehigarrian zehaztutako jurisdikzio ez-kooperatiboak aipatzen direla. (2) Zazpigarren xedapen iragankorra; horren arabera, foru agindu bidez jurisdikzio ez-kooperatibotzat hartzen diren herrialdeak edo lurraldeak zehazten ez diren bitartean halakotzat hartuko dira zerga-paradisutzat jotzen diren herrialdeak eta lurraldeak zehazten dituen urriaren 7ko 188/2003 Foru Dekretuan aipatzen diren herrialdeak eta lurraldeak.

Beraz, oraindik ez denez onetsi 2022an jurisdikzio ez-kooperatibotzat joko diren herrialdeak eta lurraldeak zehazten dituen foru agindua, 2022an halakotzat hartuko dira aldaketaren aurretik indarrean egon den hogeita laugarren xedapen gehigarriaren arabera zerga-paradisuak diren lurraldeak eta herrialdeak.

Horrenbestez, 2022ko ekitaldirako urriaren 7ko 188/2003 Foru Dekretuan bildutako herrialdeak eta lurraldeak hartzen dira zerga-paradisutzat. 2016ko uztailaren 30etik aurrera Zergei buruzko Foru Arau Orokorraren hogeita laugarren xedapen gehigarriak (indarrean egon den aurreko testuak) zehazten du zerga-paradisutzat hartzen diren herrialdeen eta lurraldeen zerrenda irizpide hauei jarraikiz eguneratu daitekeela: 1) Hitzarmen bat egotea informazio-trukeko klausula duen nazioarteko ezarpen bikoitza saihesteko, zerga arloko informazio-trukeko akordio bat, edo ELGAren Zerga Arloko Elkarrekiko Administrazio Laguntza Hitzarmena eta aplikatzekoa den 2010 Protokoloak zuzendutako Europako Batzordea; 2) zerga arloko benetako informazio-trukea egotea edo ez, aipatutako Zerga arloko Foru Arau Orokorraren hogeita laugarren xedapen gehigarrian ezarritako baldintzetan; eta 3) Gardentasuneko eta Helburu Fiskaleko Informazio Trukerako Foro Orokorrak egindako ebaluazioen emaitzak egotea. Horrela, egun horretatik aurrera, paradisu fiskalen zerrenda ez da automatikoki eguneratzen; berariaz egin beharko da, aurreko irizpideak kontuan hartuz.

Horregatik, 188/2003 Foru Dekretuan dagoen zerrendatik herrialde hauek kendu behar dira: Zipreko errepublika (4/2005 Jarraibidea, otsailaren 4koa; gainera hitzarmena dauka indarrean 2014ko maiatzaren 28tik), Maltako errepublika (4/2005 Jarraibidea, otsailaren 4koa, eta 2006ko irailaren 12an indarrean jarri zen hitzarmena), Arabiar Emirerri Batuak (hitzarmena indarrean 2007ko apirilaren 2tik), Jamaika (2009ko maiatzaren 16an indarrean jarri zen hitzarmena), Trinidad eta Tobago (2009ko abenduaren 28an indarrean jarri zen hitzarmena), Luxemburg Dukerri Handiaren hitzarmenaren eranskineko protokoloko 1. paragrafoan aipatutako sozietateak (protokolo horrek hitzarmena aldatu du 2010eko uztailaren 16tik), Panamako Errepublika (2011ko uztailaren 25ean indarrean jarritako hitzarmena), Barbados (2011ko urriaren 14an indarrean jarritako hitzarmena), Singapurreko Errepublika (2012ko otsailaren 2an indarrean jarritako hitzarmena), Txinako Errepublika Popularreko Hong Kongeko Erregio Administratibo Berezia (2012ko apirilaren 13an indarrean jarritako hitzarmena) eta Oman sultanerria (2015eko irailaren 19an indarrean jarritako hitzarmena). Gainera, kontuan eduki behar da Espainiako Erresumak informazioa trukatzeko akordio bi sinatu dituela Herbehereen erresumarekin, horrek Arubaren izenean eta Holandar Antillen (Curaçao eta San Martin) izenean jardunik (EAOn 2009ko azaroaren 23an eta 24an argitaratu ziren, hurrenez hurren, eta indarrean daude 2010eko urtarrilaren 27tik), eta mota bereko hitzarmena sinatu du Andorra printzerriarekin (BOE, 2010eko azaroaren 23koa eta 2011ko otsailaren 10etik indarrean dagoena) -gainera 2015eko urtarrilaren 8an hitzarmena sinatu zen zergapetze bikoitza eta zerga-itzurpena saihesteko, eta informazioa trukatzeko klausula ezarri zen (2016ko otsailaren 26an jarri zen indarrean), San Marino errepublikarekin (EAO, 2011ko ekainaren 6koa; 2011ko abuztuaren 2tik dago indarrean) eta Bahametako Commonwealth-ekin (EAO, 2011ko uztailaren 17koa; 2011ko

abuztuaren 17tik dago indarrean).

Oraindik indarrean ez badaude ere, aipatu behar da Espainiako Erresumak informazioa trukatzeko akordioak sinatuta dauzkala Bermudekin, Kaiman uharteekin, Cook uharteekin, Santa Luziarekin eta San Bizente eta Granadina uharteekin, Guernesey eta Jersey uharteekin, Mann uhartearekin, Monakorekin eta Makaorekin (akordioak izapidetzen ari dira).

Horrez gain, Berlinen 2014ko urriaren 29an egindako finantza-kontuen informazio-trukatze automatikoari buruzko Agintaritza Eskudunen arteko Akordio Aldeaniztuna indarrean dago.

Lanak egiten diren herrialdeak edo lurraldeak Espainiarekin nazioarteko ezarpen bikoitza galarazteko hitzarmen bat sinatzen badu, eta hitzarmen horretan informazioa trukatzeko klausula badago, 4) puntu honetako aldez aurretiko betekizuna bete dela ulertuko da. Horri buruz kontuan izan behar da Suitzarekiko hitzarmenean informazioa trukatzeko klausula sartzeko protokoloa 2007ko ekainaren 1ean sartu zela indarrean, egun horretatik aurrera hasten diren ekitaldietan ondorioak izanik. Era berean, kontuan eduki behar da Danimarkarekiko hitzarmenaren amaiera iragarri ondoren hitzarmena ez dagoela indarrean 2009ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren aldietarako. Azkenik, 2012ko uztailaren 13an, Argentina Errepublikako Aldizkari Ofizialean argitaratu zen herrialde horrek Espainiarekin sinatutako Ezarpen Bikoitzeko Hitzarmena salatu zuela. Ondorioz, hitzarmenak 2013ko urtarrilaren 1az geroztik ez du ondoriorik (halere hitzarmen berria sinatu da eta 2013ko urtarrilaren 1ean jarri da indarrean; BOE, 2014ko urtarrilaren 14koa).

3. Hitzarmenik ez badago, Zergen Foru Arau Orokorraren hogeita laugarren xedapen gehigarriak ezartzen duena aplikatu behar da; hona: "(...) Zerga horiek bezalakotzat edo antzekotzat joko dira errenta, zati batean besterik ez bada ere, kargatzen duten zergak, zergaren xedea errenta bera, sarrerak edo errenta dagoelako zantzua ematen duen beste edozein elementu izatea gorabehera".

5) Atzerrian igarotako egunetan sortu diren ordainsariei aplikatuko zaie salbuespena: urtean 60.100 euro, gehienez. Atzerrian egindako lanei dagokien ordainsaria kalkulatzeko, langilea benetan atzerrian zenbat egunez egon den kontuan izan behar da, baita kanpoan emandako zerbitzuei dagozkien ordainsari espezifikoak ere. Beraz, langilea 3. puntuan esandako zerbitzuen nazioz gaindiko prestazioak egiteko Espainiatik kanpora dagoen egunen kopurua hartu behar da kontuan, eta hala denean, salbuetsita gelditzen dira egun horietan sortutakoak (gainera, atzerrian bururiko lanengatik beren beregi jasotako ordainsariak). Hala ere, irizpide honen aplikazioak ez du eragozten atzerriko egonaldiko egun modura zenbatzea herrialdera heltzen den eguna eta handik irteten den eguna, Auzitegi Gorenak 2021eko otsailaren 25eko 274/2021 epaian egindako interpretazioaren arabera.

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.

Salbuetsita dagoen urtean zehar langileak lortutako ordainsari ez-berezien zatia kuantifikatzeko, banaketarako irizpide proportzionala erabiliko da, urteko egun kopuru osotik (365 egun, irizpide orokor gisa, edo 366 egun, urte bisiestoa baldin bada) zerbitzuak emate aldera kanpoan egindako egun-kopurua aintzat hartuz, barne hartuta lanegun ez izan arren enplegu-emaileak agindutakoaren arabera kanpoan eman beharreko aldian sartzen diren egunak.

Ondorio horietarako, aldiz, ez dira lanen hasiera baino lehen langileak arrazoi partikularrengatik kanpoan egon diren lanik gabeko egunak zenbatuko (jaiegunak, asteburuak edo oporraldiak), ez lanak amaitu ondokoak, ez eta

kanpoan gozatzen dituzten oporraldiak ere.

6) Salbuespen hau ezin da bateratu Zergaren Arautegiaren 13.A.3 b) artikuluan ezarritako araubidearekin, alegia, tributaziotik salbuetsitako gaindikinen araubidearekin; sarien araubide orokorrarekin, aldiz, bateratu daiteke.

2.2.11. 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 9.18 artikulua: Laguntza publiko batzuk.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 9. artikuluko 18) apartatuan etekin positiboen salbuespena araupetu da:

1) Laguntza publiko batzuen ondorio izan behar dira.

Horretarako, gertatutako ondare-galerak hartuko dira kontuan. Hain zuzen ere:

a) Laguntzaren zenbatekoa galera baino gutxiago bada, diferentzia negatiboa zerga-oinarri orokorrean integratuko da.

b) Laguntzaren zenbatekoa galera baino gehiago bada, diferentzia positiboa baizik ez da geratuko kargapetik salbu. Galerarik izan ez bada, jasotako laguntza osoa salbuetsiko da.

2) Arrantza-ontzi bat besterentzearen ondorio izatea, baldin eta besterendu eta urtebete pasatu baino lehen:

a) eskuratzaileak desguazera eramaten badu eta

b) Europar Batasunaren laguntza jasotzen badu.

Arrantzontziak besterenduz lortutako errenta positiboak salbuesteari buruzko erregela bakarrean berariaz ezarri denez, "ondare-irabaziak ere zenbatuko dira, halakorik balego". Horrenbestez, eskualdaketaren emaitzako ondare-irabazi guztia dago salbuetsita.

2.2.12. 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 9.21 artikulua: Zerbitzu publikoen funtzionamenduaren ondorioz pertsonei egiten zaizkien gaitz fisiko, psikiko edota moralak.

Kalte fisikoak edo psikikoak esatean ulertu behar da kanpoko indarkeriaz, bat-batean eta zergadunak nahi gabe egindako lesio fisiko, psikiko edo moralak direla, aldi baterako elbarritasuna edo elbarritasun iraunkorra sortzen dutenak.

2.2.13. 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 9.24 artikulua: Mozkinen dibidenduak eta partaidetzak

Zergari buruzko Foru Arauko 34. artikuluko a) eta b) puntuetan aipatzen diren mozkinen partaidetzek eta dibidenduek urteko 1.500 euroko salbuespena dute, entitate egoiliarrekoak zein ez-egoiliarrekoak izan.

Salbuespenaren zenbatekoa ez da hainbanatuko egutegiko urtea baino zergaldi laburragoen kasuan.

Egoiliar ez diren sozietateek ordaintzen dituzten dibidenduei dagokienez, Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergari buruzko abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 92.1 b) artikuluan (nazioarteko zergapetze bikoitza)

aipatzen duen kalkulua egiteko, kontuan eduki behar da salbuespenaren aplikazioaren ondorioz zerga-oinarrian sartu gabeko diru-kopurua kendu behar dela (hala gertatzen denean, horren proportziozko kalkulua egin behar da).

2.2.14. 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 9.25 artikulua: Desgaitasuna duten pertsonek errenta eran jasotako prestazioak, hain zuzen, aipatutako Foru Arauaren 72. artikuluan aipatzen diren ekarpenei dagozkienak.

BGAEei dagokienez, 2016ko urtarrilaren 1era arte desgaituen alde eraturiko BGAEei buruzko araudi berezirik egon ez denez, ez zergen arloko legerian, ez legeria osagarrian, orain arte ulertu izan da eskaturiko desgaitasun-maila duten ohiko bazkide guztien BGAE guztiei aplikatzen zaizkiela zerga-araudian entitate mota horri buruz egiten diren aipamenak. Baldin eta desgaitasuna aintzatesten bazaio zergadunari BGAErako ekarpenak egiten hasi ondoren, desgaitasuna aintzatetsi ondoren eginiko ekarpenei dagozkien prestazioek baizik ez dute edukiko salbuespena aplikatzeko eskubidea.

Araudi osagarri ezaren akatsa Borondatezko Gizarte Aurreikuspeneko Entitateei buruzko otsailaren 23ko 5/2012 Legearen Erregelamenduak zuzendu zuen. Araudi hori urriaren 27ko 203/2015Dekretuak onetsi zuen; haren bidez, otsailaren 23ko 5/2012Legearen hirugarren xedapen gehigarria garatu zen: "Hirugarrena. Gizarte aurreikuspeneko planak dituzten gizarte aurreikuspeneko entitateetan ekarpenak egin ahal izango dira, honako hauen alde: arau bidez zehaztutako desgaitasun-maila duten minusbaliatu fisikoak edo sentsorialak, judizialki aitortutako edozein mailako ezintasuna dutenak. Ekarpenak desgaituak berak nahiz hirugarren mailara arteko ahaidetasun zuzena edo zeharkakoa duen batek egin ahal izango ditu, bai eta ezkontideak edo desgaitua zaintzan edo harreran bere kargura duen batek".

Borondatezko Gizarte Aurreikuspeneko Erakundeei buruzko otsailaren 23ko 5/2012Legearen Araudia 2016ko urtarrilaren 1etik dago indarrean; II. tituluko VII. kapituluan (40. artikulua eta hurrengoak), desgaitasuna duten pertsonen araubide berezia ezartzen da. Gainera, Erregelamendu hori onetsi zuen urriaren 23ko 203/2015Dekretuaren lehen xedapen iragankorrean ezartzen da BGAEek beren estatutuak, araudiak eta gainerako lege-agiriak moldatu behar dituztela otsailaren 23ko 5/2012Legeak eta Erregelamenduak berak xedatzen dutenera Erregelamendua indarrean jarri denetik sei hilabete igaro baino lehen (2016ko ekainaren 30era arte). Horrez gainera, sailkapenaren arabera ez dagozkien aurreikuspen-planak dituzten entitateek planok azkentzeko eta beste entitate batean sartzeko erabakiak hartu behar dituzte epealdi berean.

Horregatik guztiagatik, 2016ko uztailaren 1etik aurrera hauexek baino ez dira izango abenduaren 5eko 13/2013Foru Arauak 9.25 artikuluan jasotzen dituen ekarpenak (sortzen dituzten prestazioei bertan araututako salbuespena aplikatu ahal zaienak): desgaitasunik duten pertsonen alde eratutako gizarte aurreikuspeneko planetara egiten direnak, baldin eta Borondatezko Gizarte Aurreikuspeneko Erakundeei buruzko otsailaren 23ko 5/2012Legeak hirugarren xedapen gehigarrian eta haren araudiko 40. artikuluan eta hurrengoetan eskatzen duen guztia betetzen badute.

2016ko uztailaren 1a baino lehen araubide orokorreko aurreikuspen-planetara egindako ekarpenen ondoriozko prestazioei ordura arteko zerga-tratamendu bera eman ahal izango zaie (atal honetako lehen paragrafoan azaldu dena), are bazkideak bere eskubide ekonomikoak araubide bereziko aurreikuspen-plan batera eraman ezean ere (pertsona desgaituak). Hala ere, 2016ko uztailaren 1etik aurrera araubide orokorreko aurreikuspen-planetara egiten diren ekarpenen ondoriozko prestazioei ezin izango zaie aplikatu abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko

9.25 artikuluan ezartzen den salbuespena.

2.2.15. 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 9.31 artikulua. Monitore, arbitro, epaile, ordezkari, kirol arduradun, federazioko zuzendari tekniko edo entrenatzaile jardutea.

Salbuetsita daude Eskola Kiroleko programaren barnean edo eskola adinean dauden kirolarientzako Bizkaiko Foru Aldundiak baimendutako jardueretan edo lurraldeko kirol federazioen jardueretan edo Eusko Jaurlaritzaren urtarrilaren 31ko 16/2006 Dekretuak arautzen dituen jardueretan diharduten monitore, arbitro, epaile, ordezkari, kirol arduradun, federazioko zuzendari tekniko eta entrenatzaileen etekinak (muga: lanbide arteko soldata).

Salbuespenaren gehieneko muga, Foru Arauko 9.31 artikuluan arautzen dena, lanbidearteko gutxieneko soldata erreferentzia hartuta kalkulatu behar da, hartzaileak manu horretan aipatzen diren jardueretako batean lanean ematen duen denbora gorabehera.

Muga horren gaineko soldata-etekinak (lanbidearteko gutxieneko soldataren gaindikinak) pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren kargapean daude eta ez daude salbuetsita.

Beraz, salbuetsita daude zergari buruzko foru arauko 9.31 artikuluan aipatzen diren jardueretan lan egiteagatik jasotzen diren etekinak, baina honako muga honekin: lanbidearteko gutxieneko solda. Muga hori dela eta, lanbidearteko gutxieneko soldata ez da hainbanatu behar jardueran egiten diren orduen arabera.

Horri dagokionez, beste ordaintzaile batzuen beste errenta batzuk jasotzeak ez du eragozten zerga-onura hau, ez eta errentak lanaren ondoriozkoak badira ere.

2.2.16. (*) Salbuespena 2020 - 2022 arteko ekitaldietan: Norberaren konturako langileek edo langile autonomoek jasotzen dituzten aparteko laguntzak.

Abenduaren 5eko 11/2020 Foru Dekretu Arauemaileak 9. artikuluan ezartzen du 2020ko eta 2021eko zergaldietan pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga ordaintzetik salbuetsita egongo direla administrazio publikoek beren konturako langileei edo langile autonomoei emandako aparteko dirulaguntzen edo laguntzen errentak, baldin eta haien jarduera eten, geldiarazi edo larri eragozten bada agintari eskudunek COVID-19ak eragindako osasun krisiari dagokionez hartutako neurrien ondorioz. Salbuespen hori luzatu egin du 2022ko zergaldirako uztailaren 20ko 8/2022Foru Arauak, zergen arloko zenbait aldaketa sartzen dituenak.

Salbuespen hau ez zaie aplikatuko norberaren konturako langileek edo langile autonomoek COVID-19ak eragindako osasun krisiaren esparruan jasotzen dituzten prestazio publikoei, ez arruntei ez apartekoei. Beraz, artikulu horretan berariaz bereizten dira laguntza eta dirulaguntza publikoak, kargatik salbuetsita gelditu ahal direnak, eta prestazio publikoak (arruntak zein apartekoak), kargapean daudenak.

Langile autonomoek jarduera uzteagatik jasotzen duten prestazioa (8/2020 Errege Lege Dekretua, martxoaren 17koa, COVID-19aren eragin ekonomiko eta sozialari aurre egiteko presako eta ezohiko neurriei buruzkoa; 17. artikulua) eta 24/2020 Errege Lege Dekretuko 9. eta 10. artikuluetan arautzen diren prestazioak (24/2020 Errege Lege Dekretua, ekainaren 26koa, enpleguaren sustapenari eta lan autonomoaren babesari eta sektore

industrialaren lehiakortasunari buruzkoa) prestazio publikoak dira, baina Gizarte Segurantzari laguntzen dioten mutuek eta Itsasoko Gizarte Institutuak kudeatzen dituzte eta, beraz, ezin zaie aplikatu abenduaren 1eko 11/2020 Foru Dekretu Arauemaileak 9. artikuluan arautzen duen salbuespena.

Abenduaren 1eko 11/2020 Foru Dekretu Arauemaileak 9. artikuluan ezartzen du aparteko zenbait dirulaguntza eta laguntza salbuetsita daudela; agertzen den zerrenda ez da exhaustiboa, baizik eta enumeratiboa. Horrenbestez, artikulu horretan aipatzen direnak ez ezik, honako hauek ere salbuetsita daude (zerrenda hau ere ez da exhaustiboa), COVID-19aren ondoriozko osasun-krisiari aurre egiteko agintaritza eskudunek ezarritako neurrien eraginez jarduera eten, gelditu edo erabat moteldu zaienentzat baitira:

- AGINDUA, 2020ko apirilaren 8koa, Ekonomiaren Garapeneko eta Azpiegituretako sailburuarena, zeinaren bidez onartzen baitira nekazaritza-, elikagai- eta arrantza-sektoreei laguntzak emateko aldi baterako araubidearen oinarriak, eta deialdia egiten baita. Laguntza horien xedea ekoizpen- eta merkataritza-jarduerei eustea da, eta Covid-19ak eragindako alarmaren ondoriozko aldi baterako laguntza-esparruaren babesean ematen dira.

- AGINDUA, 2020ko apirilaren 15ekoa, Ekonomiaren Garapeneko eta Azpiegituretako sailburuarena, zeinaren bidez onartzen baitira arrantza-sektoreari laguntzak emateko aldi baterako araubidearen oinarriak, eta deialdia egiten baita. Laguntza horien xedea arrantza-jardueraren lehiakortasunari eustea da, eta Covid-19ak eragindako alarmaren ondoriozko aldi baterako laguntza-esparruaren babesean ematen dira.

- EBAZPENA, 2020ko ekainaren 12koa, Nekazaritza eta Abeltzaintzako zuzendariarena, ekainaren 9ko 557/2020 Errege Dekretuan jasotako uzta-neurri berdea Euskadin aplikatzeari buruzkoa. Errege-dekretu horren bidez, ardoaren sektorean ezohiko neurriak hartu ziren, COVID-19 pandemiak eragindako krisiari aurre egiteko, eta ardoaren sektorean merkaturatzeko arau bat finkatu zen, eta mahastizaintzaren eta ardogintzaren sektoreko nahitaezko aitorpenei buruzko araudia eta ardoaren sektoreari laguntzeko programa aldatu zituen.

- Lanbideren ebazpena, COVID-19ak eragindako osasun-krisialdia kudeatzeko deklaratutako alarma-egoerarengatik jarduera eten edo bertan behera geratu zaien kulturako pertsona profesionalei aparteko dirulaguntzei buruzkoa.

- AGINDUA, 2020ko maiatzaren 19koa, Turismo, Merkataritza eta Kontsumoko sailburuarena, euskal turismo-sektorearentzako COVID-19 laguntzak arautzen eta iragartzen dituena.

- AGINDUA, 2020ko maiatzaren 19koa, Turismo, Merkataritza eta Kontsumoko sailburuarena, euskal merkataritza-sektorerako «COVID-19» dirulaguntzak arautzen dituena eta 2020ko ekitaldirako deialdia egiten duena.

- Agindua, 2021eko urtarrilaren 26koa, Turismo, Merkataritza eta Kontsumoko sailburuarena, zeinaren bidez arautzen baita EAEko turismoaren sektoreari eusteko laguntzen programa, eta laguntzen deialdia egiten baita.

- Agindua, 2021eko martxoaren 2koa, Turismo, Merkataritza eta Kontsumoko sailburuarena, zeinaren bidez arautzen baita Euskadiko txikizkako merkataritzako ekipamendu pertsonalaren azpisektoreari sostengua emateko laguntza-programa, eta haren deialdia egiten baita.

- Agindua, 2021eko martxoaren 9koa, Kultura eta Hizkuntza Politikako sailburuarena, 2021ean kultura arloko profesionalei zuzendutako COVID-19 laguntzak arautu eta laguntzetarako deialdia egiten duena.

- Agindua, 2021eko ekainaren 29koa, Ekonomia eta Ogasuneko sailburuarena, zeinaren bidez, autonomoei (enpresaburuei eta profesionalei) eta enpresei sektore pribatuaren kaudimenari laguntzeko eta zorpetzea murrizteko zuzeneko laguntzak emateko oinarriak onartzen baitira eta dagokion deialdia egiten.

- Agindua, 2021eko irailaren 7koa, Turismo, Merkataritza eta Kontsumoko sailburuarena, zeinaren bidez arautzen baita EAEko gaueko aisialdiko establezimenduen titularrei zuzendutako laguntza-programa, eta haren deialdia egiten baita.

- COVID-19ak eragindako krisiak Bilboko udalerriko ostalaritzako establezimenduetan eduki duen eragin ekonomikoa murrizteko aparteko laguntzen deialdia.

- COVID-19ak eragindako krisiak Bilboko udalerriko jantzi-dendetan eta oinetako-dendetan eduki duen eragin ekonomikoa murrizteko aparteko laguntzak (BAO, 82. zenbakia, 2021eko maiatzaren 04a). Bilboko Udalak emandako laguntzak.

Ostera, ez daude salbuetsita dendak higienea eta osasuna sustatzeko neurrietara moldatzeko ematen diren laguntzak, ez eta COVID-19aren ondoriozko osasun-krisiari aurre egiteko agintaritza eskudunek ezarritako neurrien eraginez jarduera eten, gelditu edo erabat moteldu zaienei ematen zaizkien laguntzak ere.

2.2.17. (*) Ibilgailu berriak erosteko laguntza batzuen salbuespena.

Zergaren foru arauaren 9.27 artikuluan arautzen denaren arabera, sektore publikoak ematen dituen laguntza publikoetatik salbuetsita daude erregelamendu bidez zehazten direnak. Beste alde batetik, foru arau hori garatzen duen erregelamenduaren 12.1 artikuluaren arabera salbuetsita daude: "(...) lurraldeetako herri administrazioek ematen dituzten laguntzak, jarraiko arauetan eta laguntza egitarau edo planetan, edo beraien ordezkoetan, araupetzen direnak: (..) o) Ibilgailu berriak erosten laguntzeko 2000 E eta MOTO E Plana, 2000 Euskadi Plana eta xede berarekin ezartzen dituztenak gainerako autonomia erakundeek edo xede berarekin ordezten dituztenak. p) + Euskadi 09 Plana, bertan jasotako Renove planei dagokienez (leihoak, elektrotresnak, galdarak, aurrezpen energetiko handiko turismoak eta altzariak), bai eta Euskal Autonomia Erkidegoko etxebizitzen eta eraikinen birgaikuntza eraginkorrerako Renove Plana, eta aurrerantzean plan horiek xede berarekin ordezten dituzten beste planak. q) Sektore publikoak ondasunak edo instalazioak berritzeko ematen dituen beste laguntza publiko batzuk, aurreko o) eta p) zenbakietan adierazitako laguntzen xede bera dutenak.

Besteak beste, salbuetsita daude: 1) MOVES III laguntzak, beren xedea efizientzia energetiko handiagoko ondasunak (ibilgailuak) edo instalazioak berritzea baita; izan ere, EEEren zuzendari nagusiaren 2021eko uztailaren 5eko ebazpenaren arabera, laguntza horien programa diseinatu da "Europan eskumenekoak diren erakundeek onartuko duten Suspertze, Eraldatze eta Erresilientzia Planean ezarriko diren helburuak aldez aurretik betetzen eta garraio-sektorearen deskarbonizazioa sustatzen laguntzeko helburu nagusiarekin, mugikortasunaren elektrifikazioa sustatuz 2021-2030 Energia eta Klima Plan Nazional Integratuan eta Kutsadura Atmosferikoa Kontrolatzeko Programa Nazionalean ezarritako helburuak betetzeko, EAEko lurraldean ibilgailu elektrikoen erosketa eta kargatze-azpiegitura egokia ahalbidetuz". 2) Halaber, EEEren zuzendari nagusiaren 2021eko maiatzaren 14ko ebazpenaren arabera, ibilgailu efizienteen eta alternatiboen aldeko inbertsioak sustatzeko laguntzen programaren diseinatu da honako helburu nagusi honi begira: "salgaien garraioan eta pertsonen mugikortasunean energiaren kontsumoa arrazionalizatzeari eta petrolioarekiko

mendekotasuna murrizteari. Horretarako, garraio modu efizienteagoak lortzeko, energia berriztagarriak erabiltzeko, energiari dagokionez efizienteagoak diren teknologiak erabiltzeko eta karga elektrikoa gauzatzeko eta erregai alternatiboz hornitzeko beharrezkoak diren azpiegiturak eskuratzera bideraturiko inbertsioak, proiektuak edo planak sustatuko dira EAEn". Horregatik, laguntza horiek ere salbuetsita daude, beren helburua ondasunak edo instalazioak berritzea baita; izan ere, beren helburua Zergaren Erregelamenduaren 12.1 artikuluko o) eta p) letretakoena bera da.

3. LANAREN ETEKINAK.

3.1. Lanaren etekinak: kontzeptua.

3.1.1. Bekak.

Ikasketak egiteko ordaintzen diren kopuruak (laguntzak, bekak, etab.) abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 9. artikuluan ezarritakoari lotzen ez bazaizkio, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren kargapeko (eta salbuetsi gabeko) eta haren konturako atxikipenen sistemaren menpeko etekinak izango dira, norberaren lanaren etekin gisa zein lanbide-jarduera baten emaitza gisa.

a) Laneko etekin gisa kalifikatu behar dira kasu hauetan:

a.1. Beka lortzea eragiten duen jatorria edo harremana dela bide: -emailearekin lan-harremana duten pertsonek lortzen dituztenak, edo beka jasotzen duten enplegatuen senitartekoek lortzen dituztenak. - erakunde publiko bati edo administrazio organo emaile bati funtzionario erlazioaz loturiko pertsonek, edo haien senitartekoek (aurrean bezala), lortzen dituztenak.

a.2 Emailearen eta bekadunaren artean ezartzen den lotura dela bide; hain zuzen ere, horrelako kasuetan beka batak bestearen jarraibideei kasu eginez egiten duen lanaren emaitzako etekina da.

a.3 Bekadunaren eta emaileak izendatutako beste baten artean eratzen den lotura dela bide; horrelako kasuetan beka bekadunak emailearen edo hark izendatutako norbaiten jarraibideei kasu eginez egiten duen lanaren etekina da.

b) Salbuespen gisa, beka lanbide-jarduera bati zuzenean lotutako ikasketak edo ikerketak egiteko eman bada, bekadunaren lanbide-jardueraren etekintzat jo behar da, haren lanbide-jarduerarako laguntzatzat har baitaiteke.

3.1.2. Lan-istripuetako mutuak.

Lan-istripuetako eta lanbide-gaixotasunetako mutuak Gizarte Segurantzaren kudeaketan laguntzen duten entitateak dira (Gizarte Segurantzari laguntzen dioten mutuak).

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondorioetarako, Gizarte Segurantzak zergadunei aintzatetsitako prestazioen zerga-tratamendua beti izan behar da bera, prestazioak Gizarte Segurantzak berak zuzenean zein mutua laguntzaile batek ordaindu.

3.1.3. Lan-istripu eta lanbide-gaixotasunetarako prestazio ekonomikoen gaineko errekargua.

Gizarte Segurantzari buruzko Lege Orokorraren testu bategineko 164. artikuluak hauxe ezartzen du: "1. Laneko istripu batean edo gaixotasun profesional batean kausa duten prestazio ekonomiko guztiak ehuneko 30etik ehuneko 50era bitarte gehituko dira, faltaren larritasunaren arabera, lesioa arauzko babes bitartekorik ez duten edo horiek erabileraz kanpo edo egoera txarrean dituzten lan-ekipamenduekin edo instalazio, zentro edo lantokietan gertatzen denean, edo laneko segurtasun- edo osasun-neurri orokorrak edo bereziak bete ez direnean, edo lan bakoitzerako egokitasun pertsonaleko neurriak (lanaren ezaugarriak eta langilearen adina, sexua eta gainerako baldintzak tarteko) zaindu ez direnean. 2. Aurreko zenbakian ezarritako errekargua ordaintzeko erantzukizuna zuzenean enpresaburu arau-hauslearena izango da, eta ezingo da hura dela-eta inongo asegururik egin. Zuzenbidez guztiz deuseza izango da hura estaltzeko, konpentsatzeko edo eskualdatzeko egindako itun edo kontratu oro. 3. Artikulu honek arautzen duen erantzukizuna independentea eta bateragarria da arau-haustetik erator daitezkeen era guztietako erantzukizunekin, baita erantzukizun penalarekin ere".

Lehen, errekargu hau ekainaren 20ko 1/1994 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Gizarte Segurantzaren Lege Orokorreko testu bategineko 123. artikuluan arautzen zen.

Errekargu honen zerga-tratamendua Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren tributazioan aplikatzen zaion prestazioari dagokiona da. Beraz, kontzeptu honegatik jasotzen den zenbatekoa lanaren etekin gisa kargatuko da edo kargatik salbuetsita egongo da, kasuan kasukoa honen arabera: prestazioak abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 9. artikuluan ezarritako salbuespenetako bat aplikatzeko bete behar diren baldintzak betetzen dituen edo ez.

Dena den, gogoan eduki behar da ezinbestekoa dela errekarguaren eragilea ez izatea langileak jasandako kalte fisikoa edo psikikoa; aitzitik, errekargua enpresaburuak segurtasun-neurrietan egiten duen urratzearen larritasunaren eta aplikatzen zaion prestazioaren zenbatekoaren araberakoa izan behar da. Beraz, errekargu honi ezin zaio aplikatu kalte ordainen tratamendua.

3.2. Joan-etorri gastuetarako eta mantenu eta egonaldirako gastu arruntetarako sariak eta esleipenak.

3.2.1. Sarien araubidea lan-zentro higigarri edo ibiltarietan. Eraikuntza eta muntaketako enpresak.

Eraikuntzako enpresek euren langileei joan-etorrien gastuen zioz ordaintzen dizkieten sariei ez zaie aplikatu behar lan-zentro higigarriak dituzten enpresentzat ezarritako araubidea. Aitzitik, sarien araubide orokorra aplikatu behar zaie, obrak ez baitira lan-zentro higigarri edo ibiltaritzat hartzen, ez dira lekuz aldatzen eta.

3.2.2. Lan-harreman bereziak: Zergaren Erregelamenduaren 13 B 1 artikulua.

Lan-harreman berezien ondorioz lanaren etekinak lortzen dituzten zergadunek kargapetik salbuetsi ahal izango dituzte enpresak ordaindutako egonaldi-gastuak. Enpresak egonaldi-gastuak ordaintzen ez baditu, zergadunek ezin dituzte txikitu beren sarrerak kontzeptu honen ziozko etekin garbiak kalkulatzeko.

3.2.3. Gastuak hirugarren baten kontura.

Kargatik salbuetsita dauden dieten araubideak oinarritzat hartzen du dieta horiek ez direla benetako ordainsariak hartzaileentzat; aitzitik, horien bidez konpentsazioa baino ez zaie ematen langileei, enplegatzailearen aginduz lantokitik edo lantokiko udalerritik kanpora egin behar izaten dituzten joan-etorrien gastuengatik.

Baina Zergaren Araudiko 13. artikuluan dietak kargatik salbuesten dituen araubide hori ordaintzailearekin lan- edo estatutu-harremana dutenei bakarrik aplikatu ahal zaie. Beraz, ezin dute araubide hori aplikatu, besteak beste, administratzaileek, administrazio kontseiluetako eta horien ordezko batzordeetako kideek eta beste ordezkaritza organo batzuetako gainerako kideek.

Ordaintzailearekin lan edo estatutu harremanik ez izan arren lanaren etekinak lortzen dituztenei gastuak eragin ahal dizkie euren jardunak, eta gerta liteke gastu horien ordaina zergadun horientzat errenta ez izatea, baina ez Zergaren Arautegiko 13. artikuluan ezarritako inguruabar eta baldintzekin, baizik eta "hirugarren baten kontura jasandako gastu" modura, eta horiek ordaintzea ez da errenta kargatzetzat hartzen.

Honako hauek gertatu behar dira "hirugarren baten kontura egindako gastua" ordaintzeak kargapeko errentarik ez sortzeko:

1.- Zergadunak kargatik salbuetsitako dieten araubideari heltzeko eskubiderik ez edukitzea abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauan eta Zergaren Araudian (13. artikulua) ezarritakoarekin bat etorriz.

2.- Entitate ordaintzailearen gastuen xedea zergadunen eskura lana egiteko behar dituzten baliabide guztiak jartzea izatea, besteak beste, lantokirako joan-etorrietarako behar dituztenak.

Hala, bada, horrelako kasuetan zergadunei ordaintzen zaizkien diru kopuruak ez dira kargapean egongo, baldin eta diru kopuru horiek hartzea eta ordaintzaileak zergadunei euren eginkizunak bete ahal izateko baliabide materialak eskura jartzea pareko ekintzak direnean. Hau da, zerbitzuak egin behar dituzten lekuetaraino joateko gastuak zehatz-mehatz ordaintzen zaizkienean.

Aldiz, ordaintzaileak oroharreko diru kopuru batzuk ordaintzen baditu eta ezin bada frogatu diru kopuru horien bidez zehatz-mehatz konpentsatzen direla zergadunek euren eginkizunetan jasaten dituzten gastuak (joan-etorriak...), orduan diruzko ordainsari baten aurrean egongo gara, eta lanaren etekin gisa zergapean egongo da, eta salbuetsi gabe.

3.3. (*) (*) Gauzazko errentak.

Errenta bat gauzazko ordainsaritzat jotzeko, beharrezkoa da langileekin hala adostuta egotea, gauzazko ordainsari gisa. Hori lan-kontratuan, hitzarmen kolektiboan edo xedapen baliokide batean adostu daiteke. Hala bada, enplegatzaileak eskubideak, ondasunak edo zerbitzuak eman beharko ditu (kontratuaren, hitzarmenaren nahiz xedapen baliokidearen eraginez).

Hain zuzen ere, bereizi egin behar dira gauzazko etekinak, batetik, eta errenta ordaintzen duenak langilearen gastuen ordainketan bitartekaritza-lana baino egiten ez duten kasuak, bestetik. Hau da, enplegatzaileak hirugarren bati diru bat ordaintzen dionean, langilearen aginduz eta haren kontura, baldin eta azken kasu

horretan azken horrek (langileak) exijitu beharreko ordainsaria ez bada ondasun, eskubide edo zerbitzu jakin batzuk erabiltzea, kontsumitzea edo eskuratzea, baizik eta diruzko kontra-prestazio bat ordaintzea, zuzenean ordaindu beharrean hirugarren bati ematen zaiona, berak (langileak) emandako aginduaren ondorioz. Horrela, langileak bere diruzko ordainsarien zati bat zenbait ondasun, eskubide edo zerbitzu eskuratzera bideratzen du, baina ordainketa enplegatzaileak egiten du zuzenean, nominan zenbateko egokia deskontatu ondoren. Horrenbestez, ez dago gauzazko ordainik, baizik eta diruzkoa, enplegatzailea mugatzen denean ordainketan bitartekari-lan hutsa egitera, deskribatutako moduan, zeren eta kasu horietan ez baita gertatzen langileari dagozkion diru-etekinen aplikazio hutsa baizik.

Hala ere, zehaztu beharra dago ez dagoela diruzko ordainik langileei ondasun, eskubide edo zerbitzu jakin batzuk emateko ordaintzaileak hirugarrenei kopuru batzuk ordaintzen dizkion kasu guztietan. Izan ere, arestian adierazi dugunez, batzuetan, gauzazko ordainsariak hirugarrenei zuzenean egindako ordainketen bidez gauzatuko da, zergadunak langileekin bere gain aldez aurretik hartutako konpromisoak betez (hau da, hitzartutako gauza bidezko ordainsaria gauzatuz). Horrenbestez, gauzazko ordainketa egon dadin, ez da beharrezkoa enplegatzailea izatea pertsonalki ondasuna ematen duena edo zerbitzua ematen duena, baina bada beharrezkoa langileekin aldez aurretik ematea egiteko edo zerbitzua emateko konpromiso bat egotea (diruzko ordainsariak ordaintzeaz gain).

3.3.1. Gauzazko errentak: 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 60. artikulua, 2. apartatua, azken paragrafoak.

2016ko maiatzaren 1etik 2021eko abenduaren 31ra arte sortutako etekinak.

Lanaren gauzazko etekina maileguak emanez lortzen bada, etekina zenbatekoa den zehazteko ordaindutako interesen eta aldi horretan diruak izan duen legezko interesaren arteko diferentzia kalkulatu behar da.

Hala ere, kreditu-entitateek beren langileei maileguak emateagatik ordaindutako gauzazko ordainsarien balioa honela kalkulatuko da:

Diruaren legezko interes-tasa merkatukoa baino baxuagoa bada, gauzazko ordainsaria ordaindutako interesaren eta legezko interesaren arteko aldearen arabera kalkulatuko da. Diruaren legezko interes-tasa merkatukoa baino altuagoa bada, ordainsaria ordaindutako interesaren eta merkatuko interesaren arteko aldearen arabera kalkulatuko da.

Honetarako, kontuan hartuta kreditu-entitateek nolako interes-tasak eskatzen dizkieten onurak eskaintzen dizkieten pertsona batzuei eta enplegatuei ematen dizkieten maileguetan ez dela berankortasunik gertatzen, hona hau hartuko da merkatuko interes-tasatzat:

a) Etxebizitza erosteko maileguetan, hipoteka-bermea eduki zein ez, honako hauetatik txikiena:

a.1) Etxebizitza askea erosteko norbanako egoiliarrei hiru urte edo gehiagorako ematen zaizkien hipoteka-bermedun maileguen urteko batez besteko interes-tasa haztatua. Tasa hori kalkulatzeko Espainiako Bankuak ekainaren 27an kreditu-entitateei eta ordainketa-zerbitzuen hornitzaileei banku-zerbitzuen gardentasunaz eta mailegu-emaileen arduraz bidali zien 5/2012 Zirkularreko hamaseigarren arauko 4. puntuan eta 9. eranskinean xedatutako aplikatu behar da.

a.2) Hamabi hilerako EURIBORari dagokion urteko batez besteko interes-tasa gehi 0,5 puntu portzentual (EURIBOR + 0,5).

b) Kontsumorako maileguak direnean, honako bi hauetatik txikiena:

b.1) Norbanako egoiliarrei urtebetetik hiru urtera bitarteko epealdirako ematen zaizkien mailegu pertsonalen (poliza zein finantza-efektuak) urteko batez besteko interes-tasa haztatua. Tasa hori kalkulatzeko Espainiako Bankuak ekainaren 27an kreditu-entitateei eta ordainketa-zerbitzuen hornitzaileei banku-zerbitzuen gardentasunaz eta mailegu-emaileen arduraz bidali zien 5/2012 Zirkularreko hamaseigarren arauko 4. puntuan eta 9. eranskinean xedatutako aplikatu behar da.

b.2) Hamabi hilerako EURIBORari dagokion urteko batez besteko korritu-tasa gehi 1,40 puntu portzentual (EURIBOR + 1,40).

Batera zein bestera, merkatuko interes-tasatzat ordainsaria eman den aurreko ekitaldiko urteko batez besteko interes-tasa hartuko da.

2022ko urtarrilaren 1etik sortutako etekinak.

Lanaren gauzazko etekina maileguak emanez lortzen bada, etekina zenbatekoa den zehazteko ordaindutako interesen eta aldi horretan diruak izan duen legezko interesaren arteko diferentzia kalkulatu behar da.

Hala ere, kreditu-entitateek beren langileei maileguak emateagatik ordaindutako gauzazko ordainsarien balioa honela kalkulatuko da:

Diruaren legezko interes-tasa merkatukoa baino baxuagoa bada, gauzazko ordainsaria ordaindutako interesaren eta legezko interesaren arteko aldearen arabera kalkulatuko da. Diruaren legezko interes-tasa merkatukoa baino altuagoa bada, ordainsaria ordaindutako interesaren eta merkatuko interesaren arteko aldearen arabera kalkulatuko da.

Honetarako, kontuan hartuta kreditu-entitateek nolako interes-tasak eskatzen dizkieten onurak eskaintzen dizkieten pertsona batzuei eta enplegatuei ematen dizkieten maileguetan ez dela berankortasunik gertatzen, hona hau hartuko da merkatuko interes-tasatzat:

a) Etxebizitza erosteko maileguetan, hipoteka-bermea eduki zein ez, hamabi hilerako EURIBORari dagokion urteko batez besteko interes-tasa gehi 0,5 puntu portzentual (EURIBOR + 0,5), lehen hamabi hiletan izan ezik, aldi horretan EURIBOR + 0,6 aplikatuko baita.

b) Kontsumorako maileguetan, hamabi hilerako EURIBORari dagokion urteko batez besteko interes-tasa gehi 2,50 puntu portzentual (EURIBOR + 2,50).

Batera zein bestera, merkatuko interes-tasatzat ordainsaria eman den aurreko ekitaldiko urteko batez besteko interes-tasa hartuko da.

3.3.2. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 60.2.b) artikulua: gauzazko ordainsaria ibilgailu bat erabiltzea edota hura ematea denean.

1) Ibilgailua erabili eta ondoren emanez gero, ematea aurreko erabileraren emaitzako balorazioa kontuan hartuz baloratuko da, hau da, ondasunaren erabilera-aldian zehar sortutako gauzazko etekina kenduz. Horregatik, ibilgailua langileak 5 urtean erabili ondoren ematen bada, horren zioz ez da konputatu beharko lanaren etekinik.

2) Enpresak langile bati enpresak edo hirugarren batek (langileak ez) erabilitako ibilgailu bat ematen badio, langilearentzako gauzazko ordainsariaren balorazioa ibilgailuak ematean duen merkatu-balioa izango da.

3) Ordaintzailearena ez den ibilgailua erabiliz gero, gauzazko ordainsariaren zenbatekoa hark jasaten duen kostua izango da, zergak eta gastuak barne.

4) Ordaintzaileak ibilgailuaren erabilerak eragiten dituen berezko gastuak ordaintzen baditu (konponketak, erregaia, aparkatzeko zerbitzua, bidesariak...), gauzazko ordainsaria enplegatzaileak jasandako kostua da.

5) Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 60.2.b) artikuluko azken paragrafoan ibilgailua lanerako eta helburu partikularretarako erabiltzen den kasuak araupetu dira. Bada, bertan adierazitako ibilgailuaren erabilerari soilik dagokio. Horrenbestez, ibilgailua ematen denean, gauzazko ordainsariaren balorazioa inolaz ere ez da izango ordaindutako eskuraketa-balioaren %50.

6) Honen guztiaren ondoreetarako, Zergaren Araudiko 13.B.4 artikuluaren arabera langilearen gauzazko ordainsarien zenbatekoa zehazteko enplegatzaileak hautatu ahal izango du kontuan ez edukitzea lanerako eta helburu partikularretarako erabilitako ibilgailuen berezko gastuak, hain zuzen ere modu sinesgarrian frogatu ahal badu gastuok lan-denboran egin direla.

Aurreko paragrafoan ezarritakoa hautatuz gero, ibilgailuaren erabilerak eragiten dituen berezko gastuetatik ordaintzaileak ordaintzen dituenak osorik egotziko dira lanaren gauzazko etekin gisa, ibilgailua nork bere beharrizanetarako erabilita egin dira eta.

Hala ere, ibilgailu baten erabileraren berezko gastuak ezin badira banakatu xedearen arabera (beharrizan pribatuak eta lana), Zergari buruzko Foru Arauko 60. artikuluko 2. idatz-zatiko b) letrako erregelen arabera egotzi behar dira (hau da, erdi bana, ibilgailua beharrizan partikularretarako eta lanerako erabiliz gero).

Erregela honen bidez ibilgailuari egozten zaizkion gastuak banakatu daitezke, baina erabilerak eragiten dituenei soilik aplikatu ahal zaie. Beraz, banakatu ezin diren gastuetan sartzen da eskuraketa-kostua edo enplegatzaileak ibilgailuaren lagapena lortzeko ordaindutako kopurua.

3.3.3. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 17.1.b) artikulua: talde-aseguruko kontratuen primak langileari egoztea zerga-ordainketarako.

"(...) 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. Dena den, arrisku-aseguruen kontratuetan nahitaezkoa izango da, hurrengo idatz-zatiko f) letran xedatutakoa gorabehera. Aseguru-kontratuan aldi berean erretiroa, heriotza edo lanerako ezintasuna estaltzen badira, zerga-egozketa ez da nahitaezkoa".

Agindu honetan, artikulu bereko 2. idatz-zatiko f) puntuan eta Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan ezarritakoa kontuan edukita, honela geldituko litzateke egozketen taula:

a) Enpresariak gastu gisa kendu nahi baditu ordaindutako primak, langileari egotzi beharko zaizkio, nahitaez.

b) Enpresariak ordaindutako primak gastu gisa kentzeko asmorik ez badu ere, kasu hauetan langileari egotzi behar zaizkio, nahitaez:

- Enpresaren gizarte aurreikuspeneko plana.

- Estaldura iraungitako arrisku garbiko asegurua, gertaerarik ezean, kontratazioarako epea igarotzeagatik (horretarako, aseguruak erretiroa eta heriotza edo ezintasuna estaltzean, ordaindutako primak ez dira egotzi beharko). Aurrekoa gorabehera, arrazoi horrengatik egozten diren sariak, heriotza edota baliaezintasun kasuetarako arrisku garbiko aldi baterako aseguru kolektiboko kontratuei dagozkienak, ez dira espezietako ordainsariak langilearentzat, baldin eta hitzarmenean, akordio kolektiboan edo xedapen baliokidean ezarritakoaren arabera kontratatu behar dira (Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Araudiko 58. artikulua).

3.3.4. (*) (*) 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 17.2.d) artikulua: Langileen eguneratzerako, trebakuntzarako edo birziklatzerako erabiltzen diren zenbatekoak, baldin eta halakoak beharrezkoak badira jardueren garapenagatik edo lanpostuen ezaugarriengatik.

Zergaren Foru Arauaren 17.2.c) artikuluan ezartzen denaren arabera honako hauek ez dira gauzazko lanaren etekinak, besteak beste: "langileen eguneratzerako, trebakuntzarako edo birziklatzerako erabiltzen diren zenbatekoak, baldin eta halakoak beharrezkoak badira jardueren garapenagatik edo lanpostuen ezaugarriengatik".

Horrenbestez, zerbitzuak egiten diren entitatearen gastuak lanaren gauzazko etekintzat ez hartzeko, honako baldintza hauek bete behar dira:

1) Langile enplegatuak eguneratzeko, trebatzeko edo birziklatzeko ikasketak zuzenean enpresek antolatzea eta finantzatzea (finantzazio partzialik ez dago), ikastaroak enpresek edo beste pertsona edo entitate espezializatu batzuek ematea berdin delarik.

Gainera, pertsona edo entitate enplegatzaileak ikasketak zeharka antolatu eta finantzatu dituela ulertuko da langileak prestakuntza egokia izatea behar duten produktuak merkaturatzen dituzten beste enpresa edo entitate batzuek finantzatzen dituztenean, betiere enplegatzaileak parte-hartze hori baimentzen badu; beraz, ez dira gauzazko ordainsaritzat hartuko.

2) Helburua langileak eguneratzea, trebatzea edo birziklatzea izatea.

3) Erakundeek, pertsonek edo entitate enplegatzaileek antolatutako ikasketa horiek zerga-ordainketatik salbuesteko edo gauzazko ordainsaritzat ez hartzeko, beharrezkoak izan behar dira jarduera egiteko edo lanpostuaren ezaugarriengatik, are beste pertsona edo entitate espezializatu batzuek ematen dituztenean ere. Nolanahi ere, ezinbestekoa da ikastaroa ez izatea soilik langileen onurarako, eta horrez gainera beharrezkoa izan behar da zerbitzuak egiten dizkioten entitate edo enpresetan egiten dituzten jarduerak egiteko.

Ez dira salbuetsita geratuko enpresek langileei prestakuntza-gastuak ordaintzeko ematen dizkieten zenbatekoak, diruzko ordainsariak izango baitira.

3.3.5. Abenduaren 29ko 6/2006 Foru Araua, 17.2.c) artikulua; abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, hamabosgarren xedapen iragankorra: akzioak edo partaidetzak emateko planak, 2014ko urtarrilaren 1a baino lehen gauzatu eta eskainitakoak.

2014ko urtarrilaren 1etik aurrera enplegatuei enpresaren akzioak edo partaidetzak (edo talde bereko beste batenak) prezio murriztuarekin emateak lanaren gauzazko etekinak sortzen ditu.

Hala ere, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko hamabosgarren xedapen iragankorrean mantendu egin da abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauko 17.2.c) artikuluan 2014ko urtarrilaren 1a baino lehen gauzatu eta langileei eskainitako akzioak edo partaidetzako emateko planen etekinetarako araututako tratamendua.

Ondoko planak joko dira 2014ko urtarrilaren 1a baino lehen ezarri eta eskainitzat: egun hori baino lehen organo eskudunak onetsi eta langileei eskainitakoak, baldin eta 2014ko urtarrilaren 1erako enplegatzaileak bere gain hartu badu plana bete beharra eta langileek hori betetzeko eskubidea eskuratu badu (akzioak edo partaidetzak eskatzeko eskubide subjektiboa dute), eta planean ezarritako baldintzak eta epeak betetzen badira (batez ere akzioak edo partaidetzak jasotzeko ezarritako betekizunak). Horretan ez dauka inolako eraginik 2014ko urtarrilaren 1erako baldintzak bete gabe egoteak, ez langile bakoitzari dagokion pizgarria likidatu gabe egoteak, ez langileek gero planean ezarritako ordainketa moduen artean hautatzeak.

Hain zuzen ere, hona zer zioen abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauko 17.2.c) artikuluak 2013rako indarrean egon zen testuak: "2. Aurreko zenbakian xedatutakoa hala izanik ere, honako hauek ez dira gauzazko lan-etekintzat hartuko: (...) c) 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, betiere arau bidez ezarritakoa betez".

Honelako kasuetan, akzioak edo partaidetzak ondoren eskualdatzen badira, eskuraketa-balioa langileei ematean eduki duten merkatuko prezioa izango da.

Langileei akzioak prezio murriztuarekin ematea gauzazko ordainsaritzat ez hartzeko hauxe eskatzen du azaroaren 20ko 207/2007 Foru Dekretuak, besteak beste: langileek gutxienez bost urtean edukitzea jasotako tituluak. Eskakizun horren helburua da langileek beren enpresan duten partaidetza, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren arautegian sustatzen dena, iraunkorra izatea. Hala ere, horren aplikazio praktikoak ez du eragotzi behar langileek enpresaren beste titulu batzuk eskuratu eta gero eskualdatu ahal izatea.

Horregatik, betekizun hori betetzat joko da langileak bost urtean bere esku badauzka dohainik edo prezio murriztuarekin jasotako tituluen balore homogeneoak, hain zuzen ere haien balio izendatu bera dutenak, gutxienez, eta haien eskubide politiko berak ematen dituztenak (nolanahi ere, ondoko eskualdaketen ondoriozko ondare aldakuntzak kalkulatzeko FIFO erregela aplikatu behar da nahitaez: lehen sartua, lehen saldua).

3.3.6. Besteren konturako langileak, Gizarte Segurantzaren langile autonomoen araubide berezian daudenak.

Pertsona fisiko edo juridiko enplegatzaileak berak zuzenean ordaintzen baditu langilearen Gizarte Segurantzako kuotak, kopuru horiek gauzazko ordainsaritzat hartu behar dira eta, beraz, atxikipena edo konturako sarrera aplikatu behar zaie horiei, Zergaren Erregelamenduaren 87.4 artikuluan xedatutakoa gorabehera. Bertan honako hau ezartzen da: "Halaber, ez dira zenbatuko atxikipen-ehunekoa kalkulatzeko kontuan eduki beharreko oinarrian Gizarte Segurantzako kotizazio hauek: arautegiko xedapenak betetzeko, kooperatibek bazkide langileen gizarte-estaldurarako eta laguntza-estaldurarako ordaintzen dituztenak; Gizarte Segurantzari laguntzen dioten mutuek aldi baterako ezintasunean dauden langile autonomoen alde ordaintzen dituztenak".

Euskadiko Kooperatibei buruzko Legearen Erregelamenduaren 3. artikuluan xedatutakoarekin bat etorriz, kopuru horiek, kooperatibek nahitaez ordaindu behar dituztenak, ez dira bazkide langileen edo lan-bazkideen laneko aurrerakinetan sartzen eta, beraz, Gizarte Segurantzaren Araubide Orokorreko enpresa-kuotaren tratamendu bera aplikatzen zaie (ez dute sortzen ez sarrerarik ez gasturik bazkideentzat).

Gainerako kasuetan, oro har, norberaren lanaren etekin osoei enpresak Gizarte Segurantzari ordaindutako autonomo-kuotak gehitu behar zaizkie eta gero horren emaitzako kopuruari konturako sarrera ere bai, baldin eta enpresak jasan badu.

Hala ere, Gizarte Segurantzari laguntzen dioten mutuek aldi baterako ezintasunean dauden langile autonomoen alde ordaintzen dituzten kuotak direla-eta, mutuek ez dute konturako sarrera egin behar, baina, hala ere, kuota horien ordainketak autonomoarentzako gauzazko diru-sarrera eragiten du, eta horrekin berekin dakar gastu kengarria (beraz, ondorioa neutroa da).

3.4. Lanaren etekin osoa.

3.4.1. (*) (*) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Araudia, 14. artikulua: Kobrantza kapitalizatua: muga gabeko iraupeneko edo lan-baldintzak aldatzearen zioz ordainsari osagarrien, pentsioen edo urtekoen konpentsazio edo erreparazio gisa ordaintzen diren kopuruak.

a) Osagarriak biziartekoak badira:

Kasu hau Zergaren Erregelamenduaren 14.1.e) artikuluak argitzen du; izan ere, haren arabera muga gabeko iraupeneko soldata-osagarriak, pentsioak edo urtekoak konpentsatzeko edo ongitzeko ordaintzen diren kopuruak edo lan-baldintzak aldatzearen zioz ordaintzen direnak zergaldi bakar bati egozten bazaizkio, kopuru horiei ehuneko 50eko integrazio-ehunekoa aplikatu behar zaie.

Kasu honetan sartzen dira, halaber, erretiro atzeratuaren ondorioz kapital moduan jasotzen diren kopuruak, denboran zehar modu nabarmen irregularrean lortutako etekinak diren aldetik, baldin eta oroharreko zenbatekoa hautatzen bada, Gizarte Segurantzaren Lege Orokorraren testu bateginaren 210. artikuluaren 2. apartatuaren b) edo c) letran ezartzen denarekin bat etorriz.

b) Osagarriak aldi baterakoak badira:

Ezin da aplikatu aurreko artikulu hori, osagarriak ez baitira muga gabekoak. Ondorioz, sortzapen-aldiaren araberako integraziorako irizpide orokorrak hartu behar lirateke aintzat, sortzapen-aldia osagarri kapitalizatuak jasotzeko eskubidea amaitzeko falta den denbora dela.

Hori dela eta, oro har, errenta baten sortzapen-aldia honako hau da: zergadunak errenta hori kobratzeko eskubidea edukitzeko behar duen denbora, errentaren zenbatekoa kalkulatzeko balio duena.

Lan-baldintzen aldaketa.

Erregelamenduaren 14.1.e) artikuluan arautzen den kasua gertatu dela pentsatzeko, ez da berariaz eskatzen Langileen Estatutuen 41. artikuluan ezartzen den kasua izatea. Aski da aldaketa estrategia-aldaketa edo berregituratze baten ondoriozkoa izatea, nahiz eta baldintzak horren eraginpeko langileekin negoziatu eta hitzartu. Horixe ondorioztatzen da Euskal Autonomia Erkidegoko Auzitegi Nagusiaren 2022ko urtarrilaren 27ko eta 2022ko martxoaren 4ko epaietatik.

3.4.2. Laneko ezbeharrean hiltzeagatik edo ezintasun iraunkorragatik Gizarte Segurantzak edo haren ordezko entitateak ematen dituen kalte-ordainen zerga-tratamendua.

Kalte-ordain horien tratamendua beste entitate batzuek kontzeptu eurengatik ordaintzen dituzten kopuruena eta ezintasuna eragiten ez duten lesioena baino txarragoa izatea eragotzi behar denez, prestazio publiko hauek (heriotzagatik eta ezintasun iraunkorragatik ematen direnak) Zergaren Araudiko 14.1 artikuluko c) eta d) idatz-zatietan sartzen dira, beraietan berariaz adierazten den bezala. Beraz, kalte-ordainen etekin osoa kobratutako guztirako zenbatekoaren ehuneko 50 da, zergaldi bakarrean egotziz gero, ez ehuneko 60, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 19.2.b) artikuluan ezartzen den bezala.

3.4.3. Zatika jasotako etekinak, errenta modura jasotako etekinak, eta zer den etekinak aldizka edo behin eta berriro jasotzea.

a) Zergadunak kalte-ordaina jasotzeko eskubidea badu, horren zenbatekoa lan-harremana azkendu denetik zehatz-mehatz ezarrita badago, eta zenbateko hori aldatu ezin bada eta urte batzuetan zehar jasotzen bada, zergaren ondorioetarako zatika jasotako kapital etekintzat hartuko da. Beraz, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 19. artikuluan eta Zergaren Erregelamenduaren 14. artikuluan ezarritako integrazio-ehunekoak aplikatu behar dira, haietan ezarritako erregelak aintzat hartuz.

b) Ostera, kalte-ordainaren zenbatekoa zehatz-mehatz finkatuta ez badago eta kanpoko parametroen arabera aldatu ahal bada (esaterako: hobekuntza, soldata-igoerak...) edo Gizarte Segurantzaren edo EINen pertzepzioen osagarria bada, errenta erregular gisa tratatuko da, nahiz eta urte batzuetan zehar kobratu (eta ondorioz heriotzaren ondoren jasotzen jarraitzeko eskubidea galdu). Kasu horretan, urtean jasotako kopuruen %100 sartu beharko da, eta ez dira aplikatuko abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 19. artikuluan eta Zergaren Erregelamenduak 14. artikuluan ezartzen duen integrazio-ehunekoak. Beraz, errenta gisa jasotako kalte-ordaina izango litzateke, nahiz eta urte batzuetan zehar kobratu.

Ondorioz, aldez aurretik erretiratutako langileek jasotzen dituzten aldizkako osagarriak, urriaren 31ko 8/2000 Foru Arauaren aplikazio-eremutik kanpo daudenak, etekin erregular gisa zergapetu behar dira.

Langileek prestazio publikoen osagarriak kobratzeko eskubidea lan-kontratua azkentzearekin batera sortzen da. Horrenbestez, osagarri horiek, zati batean, dagoeneko jasotzen ez dituzten lansariak ordezten dituzte, eta bizitza aktiboa amaitzearen ondoriozko kalteak konpentsatzen dituzte. Beraz, ez zaie tratamendu bakarra eman behar orduan (kontratua azkentzen denean) jasotzen diren diru kopuru guztiei, lan-harremana indarrean dagoen artean jasotzen direnei ematen ez zaien bezala. Horregatik, bereizita aztertu behar dira kapital modura jasotzen diren kopuruen zerga-tratamendua, batetik, eta errenta modura jasotzen direnena, bestetik. Beraz, etekin batzuk errenta moduan jasotzea gorabehera, baliteke etekin irregularrak egotea.

3.4.4. (*) (*) Lanaren etekinak zatika hartzea.

Zergaren Erregelamenduaren 14. artikuluko 2. idatz-zatian aipatzen da lanaren etekinak zatika har daitezkeela, baina bertan ezartzen dena ez zaie aplikatu behar denboran zehar modu nabarmen irregularrean lortutakoei, artikulu bereko 1. idatz-zatian adierazitakoei, ez baitira "bi urtean baino denbora luzeagoan sortutako lanaren etekinak" kategoriakoak; aitzitik, beste era batera tratatu behar dira.

Horregatik, 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.

3.4.5. Ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen konpentsazio-pentsioak.

Kapital gisa kobratuz gero, pentsioak mugagabeak izateagatik sortzapen-aldia zehatz-mehatz zehaztu ezin denean, denboran zehar modu nabarmen irregularrean lortutako etekina dela ulertuko da, Zergaren Araudiko 14.1 e) artikuluan aurreikusitakoari jarraiki.

3.4.6. Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateek emandako prestazio mistoak: Zergaren Araudia, 15. artikulua, 1. idatz-zatia.

Kontingentzia bat gertatzeagatik (Zergaren Araudiko 15.2 artikuluan aipatzen direnetako bat) lehenbizikoz kopuru bat jasotzen denean kapital bakarraz gainera aldizkako errenta ere ematen bada, lortutako kopuruak lanaren etekin oso gisa integratzeko dira ehuneko hauek aplikatu behar dira:

a) Errenta gisa jasotako prestazioari dagokionez, ekitaldian jasotako kopuruaren %100.

b) Kapital gisa jasotako kobrantzari dagokionez, ehuneko 60, baldin eta BGAEra lehenengo ekarpena egin zaionetik bi urte baino gehiago pasatu badira. Prestazioak elbarritasun edo ezintasunagatik jasotzen badira, ez da exijituko bi urteko epealdia.

Horretarako, errenta-prestazioa da aldizka bi ordainketa edo gehiago jasotzea (gutxienez ordainketa bat urtean). Pentsio-planen edo abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 18 a) 4, 5, 7 eta 8. artikuluetan ezarritako gizarte aurreikuspeneko gainerako sistemen prestazioak jasotzen diren kasuetan, irizpide berak aplikatuko dira.

3.4.7. Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitate (edota pentsio-plan) batzuen prestazioak kapital gisa jasotzea.

Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateek emandako kapital prestazioen zerga tratamendua prestazio horiei guztiei dagokie.

Beraz, zergaduna zenbat entitatetako bazkidea den gorabehera, Zergaren Araudiko 15.2 artikuluan aipatzen diren kontingentzien ondoriozko kapital prestazioen zerga-tratamendua urte batean kontingentzia bakoitzagatik jasotakoei soilik aplikatu ahal zaie.

2014ko urtarrilaren 1etik aurrera ezin da aplikatu ehuneko 60ko tasa hurrengo ekitaldietan, arrazoi beragatik.

Urte bakar batean jasotzen ez badira, aurrean aipatutako kontzeptu bakoitzagatik jasotako lehenengo prestazioaren edo kopuruaren ehuneko 60 integratuko da, ezarritako betekizunak betez gero.

Pentsio-planen edo 13/2013 Foru Arauko 18 a) 4, 5, 7 eta 8. artikuluetan araututako gizarte aurreikuspeneko gainerako sistemen prestazioak kapital gisa jasotzen diren kasuetan, irizpide berak aplikatuko dira.

3.4.8. BGAE batek emandako lehen kapital-prestazioa.

Hauxe da lehen prestazioa, ondore guztietarako: Zergaren Araudiko 15.2 artikuluan aipatzen diren kontingentzietako bat gertatzeagatik ekitaldi batean kapital modura lortzen diren diru kopuruen multzoa, ordaintzaile bat baino gehiago egon arren.

Hala ere, hainbat BGAEren prestazioak hainbat ekitalditan mailakatuta hartzen direnean zein kapital-prestazioa zatikatuta jasotzen denean, zergadunak ez dauka nahitaez integratu beharrik prestazioa kobratzen duen lehenengo urtean kapital gisa jasotzen dituen kopuruen ehuneko 60. Aitzitik, bigarren ekitaldian eta hurrengoetan modu berean lortzen dituen kapital zenbatekoei ehuneko hori aplikatzea hautatu ahal izango du, baldin eta lehendik aplikatu ez badie.

Pentsio-planen edo 13/2013 Foru Arauko 18. artikuluko a) idatz-zatiko 4., 5., 7. eta 8. zenbakietan araututako gizarte aurreikuspeneko gainerako sistemen prestazioak jasotzen diren kasuetan, irizpide berak aplikatuko dira.

3.4.9. Bestelako kontingentziak, Zergaren Erregelamenduaren 15.1 artikuluaren ondorioetarako.

Zergaren Erregelamenduaren 15.2 artikuluan ezarritakoarekin bat etorriz, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 19.2.b) artikuluan arautzen duen ehuneko 60ko integrazio-tasa aplikatzeko honako bestelako kontingentzia hauetako bat gertatu behar da: a) erretiroa hartzea, laneko arautegian ezarritako kasu guztietan; b) desgaitasun iraunkorra edo ezintasuna; c) kausatzailearen heriotza; d) mendekotasuna; e) iraupen luzeko langabezia; f) gaixotasun larria; g) estalitako kontingentziak ez beste zerbait gertatzea edo azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak onetsitako Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen testu bategineko 8. artikuluko 8. idatz-zatian ezarritako zerbait gertatzea, horren ondorioz Legean aipatzen diren gizarte aurreikuspeneko sistemen kopuruak jaso ahal badira, hau da, aurreko puntuetan adierazitakoak ez diren arrazoiengatik.

Halaber, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren hogeita bosgarren xedapen gehigarrian ezartzen denaren arabera, bestelako kontingentziatzat jotzen da, baita ere, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen testu bateginaren zazpigarren xedapen gehigarrian jasotako kasua (horren indarraldia 2017ko maiatzaren 15ean amaitu zen); kasu horretan pentsio planetako partaideek beren eskubide kontsolidatuak erabil ditzakete beren ohiko etxebizitzaren gaineko betearazpen-prozeduretan. Beraz, horrelako kasuetan ere zergadunek 100eko 60ko integrazio ehunekoa aplikatu ahal diote arrazoi horrengatik lortzen duten lehenengo itzulketari.

Gizarte aurreikuspeneko sistemen eskubideak erabiltzea COVID-19ak eragindako osasun-krisiaren ondorioz.

Ogasun Zuzendaritza Nagusiaren uztailaren 1eko 7/2020 Jarraibideak ezartzen duen bezala, Zergaren Foru Arauak 19.2 artikuluko b) letran arautzen duenaren ondorioetarako eta Zergaren Erregelamenduaren 1. eta 2. artikuluetan ezartzen denaren ondorioetarako, gizarte-aurreikuspeneko sistemetako eskubideak aparteko kasuetan erabiliz gero (Ebazpena, 2020ko martxoaren 25ekoa, Finantza Politikako zuzendariarena, zeinaren bidez baimena ematen baita COVID-19aren ondorioz enplegua aldi baterako erregulatzeko espedientea edo enplegua erregulatzeko espedientea ezinbestean aplikatu behar izan zaien BGAEetako bazkideek langabezia-prestazioa kobra dezaten; 11/2020 Errege Lege Dekretua, martxoaren 31koa, COVID-19ari aurre egiteko eremu

sozial eta ekonomikoan presazko neurri osagarriak hartzen dituena, hogeigarren xedapen gehigarria), gertatutako kontingentzia ez da izango Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren Erregelamenduaren 15. artikuluko 2. zenbakian aipatzen direnetakoa.

Beraz, eskubide ekonomikoak edota eskubide kontsolidatuak kobratzen badira Finantza Politikako zuzendariaren 2020ko martxoaren 25eko ebazpenean edo martxoaren 31ko 11/2020 Errege Lege Dekretuko hogeigarren xedapen gehigarrian aipatzen diren arrazoietako batengatik, ulertuko da etekinak ez direla eskuratu erretiroagatik, ez ezintasun iraunkorragatik, ez baliaezintasunagatik, ez heriotzagatik, ez mendekotasunagatik, ez langabezia luzeagatik, ez gaixotasun larriagatik, ez Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen testu bategineko 8.8 artikuluan estaltzen diren kontingentzietako batengatik, ez bertan ezartzen diren egoeretako batengatik.

Ehuneko 60ko integrazio-ehunekoa (13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa; 19.2.b artikulua) aplikatu ahal izango zaie Finantza Politikako zuzendariaren 2020ko martxoaren 25eko ebazpenean edo martxoaren 31ko 11/2020 Errege Lege Dekretuko hogeigarren xedapen gehigarrian ezartzen denaren ondorioz jasotzen diren diru kopuruei, kapital gisa jasoz gero.

Hain zuzen ere, Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren Erregelamenduak 15.1 a) artikuluan ezartzen duenarekin bat etorriz, aurreko paragrafoan aipatzen den baldintza (etekinak kapital gisa kobratzea) betetzat joko da zergadunak ekitaldi bakar batean kobratzen baditu arrazoi horregatik jaso ditzakeen diru kopuru guztiak.

Horrenbestez, aurreko kasua ez da 11/2020 Foru Dekretu Arauemaileak (11/2020Foru Dekretu Arauemailea, abenduaren 1ekoa, COVID-19ari lotutako luzapen neurriei eta beste premiazko neurri batzuei buruzkoa) 9.Hiru artikuluan arautzen duena bezalakoa. Izan ere, horren arabera, % 75eko integrazio-ehunekoa aplikatu ahal zaie 20209ko eta 2021eko ekitaldietan Eusko Jaurlaritzako Finantza Politikako zuzendariaren 2020ko martxoaren 25eko ebazpenean ezarritakoaren ondorioz jasotako zenbatekoaren lanaren etekinak kalkulatzeko; ebazpen horren arabera, osasun-krisiaren ondorioz ezinbestean ABEEE edo EEE aplikatu behar izan den BGAEetako bazkideek aldez aurretik kobratu ahal dituzte prestazioak.

Diru kopuru horik urteko gehieneko muga dute: 300.000 euro. Muga hau Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergari buruzko abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 19.2 artikuluko b) eta c) letretan arautzen dituen etekin guztiei aplikatuko zaie.

3.4.10. Heriotzagatik BGAEtik kapital modura jasotako prestazioak.

Zergaren Araudiko 15.2 artikuluan xedatutakoarekin bat etorriz, pertsona bakoitzaren heriotzagatik jasotzen den lehenengo kapital-prestazioaren ehuneko 60 integratu daiteke, ezarritako gainerako betekizun guztiak betez gero. Beraz, pertsona bakoitzaren heriotza kontingentzia bat da.

Irizpide horiek eurak aplikatu daitezke gizarte aurreikuspeneko gainerako sistemen prestazioak jasotzen direnean.

3.4.11. BGAEetako bazkideek beren eskubide ekonomikoak beste entitate batera eramatea.

3.4.11.1 Bazkide arruntek egiten dituzten intsuldaketak.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak honako hau ezartzen du hamaseigarren xedapen gehigarrian: "Foru arau honetako 70. eta 72. artikuluetan aipatzen diren gizarte-aurreikuspeneko sistemetako eskubide ekonomikoak mobilizatzeak ez du zerga-ondoriorik ekarriko, baldin eta erregelamendu bidez ezartzen diren betekizun eta baldintzak betetzen badira eta borondatezko gizarte-aurreikuspeneko entitateen berariazko araubidea errespetatzen bada".

Eskubide ekonomikoak gizarte-aurreikuspen sistema batetik bestera mugitzeak, eragiketa horiek arautzen dituen finantza arloko legedian ezarritakoa betez, ez du eragingo zergapeko inolako errentarik eskuratzea. Kasu horietan, eskubide horiei dagozkien lanaren etekinak eskubide horietatik eratorritako prestazioak azkenik eta egiatan jasotzen diren ekitaldietan egozten dira.

Eskubide ekonomikoak entitate batetik beste batera mugitzeko aukera finantza-kontua da, ez zerga-arlokoa. Nolanahi ere, kontuan eduki behar da ezen, BGAEei dagokienez, eskubide ekonomikoen aldaketak Eusko Jaurlaritzaren otsailaren 20ko 87/1984 Dekretuko 31. artikuluan arautzen dira; artikulu horretan 5/2012 Legea garatzen da (5/2012 Legea, otsailaren 23koa, borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei buruzkoa). Hori indarrean dago, are 5/2012 Legea indarrean jarri ondoren ere (5/2012 Legea, otsailaren 23koa, gizarte aurreikuspeneko entitateei buruzkoa, urriaren 27ko 203/2015 Dekretuak onartu duena), horren xedapen indargabetzailean azaltzen den bezala.

3.4.11.2 Onuradunek egindako intsuldaketak.

Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei buruzko otsailaren 23ko 5/2012 Legeko 16. artikuluan ezarritakoaren arabera hona hauek dira onuradunak: bazkide baten heriotzagatik prestazioa jasotzen duten titularrak.

Banakako sistemaren BGAEen onuradunek beste entitate batera eraman ditzakete beren eskubide ekonomikoak, baldin eta prestazioa bermatzeko eta aseguratzeko baldintzek horretarako aukera ematen badute; halako kasuetan onuradun modura agertu behar dira entitate berrian ere, ez bazkide arrunt gisa.

Onuradun batek bere eskubide ekonomikoak aurrean azaldutakoarekin bat etorriz BGAE batetik beste batera (edo gizarte aurreikuspeneko plan batetik beste batera) mobilizatzeak ez du sortzen kargapeko errentarik. Kasu horietan, eskubide ekonomiko horiei dagozkien lan-etekinak eskubide horietatik etorritako prestazioak kobratzen diren ekitaldietan egotzi behar dira.

Hala ere, onuradun batek kausatzailea bazkide izan den BGAEko eskubide ekonomikoak bere BGAE batera (bazkide arrunta den BGAE batera) eramaten baditu, ulertu beharko da sorburu entitatean bazkidearen heriotzagatik dagokion prestazioa osorik erabiliko duela (eta hori Zergaren kargapean dago abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 18. eta 19. artikuluan ezartzen duenaren arabera) eta aldi berean hala jasotako funtsak helburuko BGAEra edo pentsio-planera ekarri dituela.

BGAEek ematen dituzten errenten zerga-tratamendua prestazioa eragiten duen arrazoiaren araberakoak dira. Horrenbestez, ezin da onartu zergadunak bere nahierara aldatu ahal izatea errenta jasotzeko arrazoia eta BGAE bateko bazkide baten heriotzagatik dagozkion eskubide ekonomikoak (denak edo batzuk) bere aurreikuspen-plan batean sartzea gero beste arrazoi batengatik (erreskatea, erretiroa, ezintasuna...) prestazioa kobratzeko asmoarekin.

Arrazoi beragatik onuraduna zendutako bazkidearen BGAEan sartzen bada bazkide moduan, bertan dagozkion eskubideekin, gero, eskubideok kobratzen dituenean, kausatzailearen heriotza hartuko da kobrantzaren eragiletzat, nahiz eta BGAE horretara beste ekarpen batzuk egin bere kontingentziak estaltzeko. Hori gertatzen bada, heriotzaren ondoriozko lehen eskubideen prestazioari FIFO erregela aplikatu behar zaio ("first in first out").

3.4.12. BGAEek borondatezko bajagatik edo erreskateagatik ematen dituzten kapital-prestazioak.

BGAEek emandako zenbatekoek lan-etekinak sortzen dituzte hartzaileentzat; etekin horiek integratzeko abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 19.2.b) artikuluan aipatzen den ehuneko 60ko tasa aplika daiteke ondoko kasu hauetan: a) kapital eran eskuratzen badira; b) lehenengo ekarpenetik bi urte baino gehiago igaro badira, ezintasunagatiko edo mendekotasunagatiko prestazioen kasuan salbu, eta c) aipatutako BGAEetatik kobratu daitezkeen kontzeptuetariko bakoitzagatik eskuratzen den lehenengo diru kopurua bada. Lehen ere esan den bezala, kontzeptu horietako bakoitzagatik jasotako zenbatekotzat ekitaldi bakar batean kapital gisa eskuratutako kopuru multzoa ulertzen da.

Honetarako, Borondatezko Gizarte Aurreikuspeneko Entitateei buruzko otsailaren 23ko 5/2012 Legeko 24. artikuluan babespeko kontingentziak zein diren azaltzen da: erretiroa, ezintasun iraunkorra, heriotza, mendetasuna, iraupen luzeko langabezia eta gaixotasun larria.

Beste alde batetik, otsailaren 20ko 87/1984 Dekretuko 31. artikuluak hauxe dio (indarrean dago, urriaren 27ko 203/2015 Dekretuaren bidez Borondatezko Gizarte Aurreikuspeneko Entitateei buruzko otsailaren 23ko 5/2012 Legearen Araudia indarrean jarri arren): "Bazkide batek nahita baja hartzen badu finantzaturiko prestazio guztien edo zati baten kausa den egitatea gertatu baino lehen, berariaz metaturiko erreserben kargura, erakundeak bere estatutuetan arautuko ditu, gutxienez 10 urteko gabealdia duen bazkidearentzat, ondoko formuletariko baten bat: a) Bazkide izaten jarraitzeko aukera, kotizatzeko eta prestazioak bere garaian jasotzeko. b) Egindako kotizazioekiko prestazio murriztuak jasotzeko eskubidea. c) Metatutako erreserbak itzultzea. (...)".

Hain zuzen ere, urriaren 27ko 203/2015 Dekretuak indarrean mantendu du otsailaren 20ko 87/1984 Foru Dekretuko 31. artikulua (xedapen indargabetzaileak ezartzen duenaren arabera) eta tartekadura hau gehitu dio c) letrari azken xedapenetako hirugarrenaren bidez: "Ondorio horietarako, BGAEko banakako modalitateko edo modalitate elkartuko bazkideek aurretiaz eskuratu ahal izango dute banakako modalitateko edo modalitate elkartuko aurreikuspen-planetarako egindako ekarpenei dagozkien eskubide ekonomikoen zenbateko osoa edo zati bat, hamar urtetik gorako antzinatasuna baldin badute".

Beraz, BGAEetako bazkideek haietan dauzkaten eskubide ekonomikoak kobra ditzakete beren borondatez entitatea baja emanez gero, beste arrazoi batzuk beste direla (edo eskubideok erreskatatzeagatik metatutako erreserben kontua).

Honetaz ari garela, BGAE batetik jasotako diru kopurua borondatezko bajaren edo eskubide ekonomikoak metatutako erreserben kargura erreskatatzearen ondorio dela esan daiteke soil-soilik horretarako aurreikusitako inguruabarrak gertatzen direnean, 87/1984 Dekretuko 31. artikuluan (aurrean transkribatu da) azaltzen diren inguruabarrak, hain zuzen. Bereziki, baja hori, edo erreskate eskubidearen erabilera, metatutako erreserbetan zordunduta osorik edo zati batean finantzatutako prestazioen egitate sortzailea gertatu baino lehen ematen denean. Beraz, finantzatutako prestazioa eragiten duena gertatu ondoren kobratzen diren diru kopuruak ezin dira

hartu zergadunak BGAEn baja hartu duelako edo erreskatatzeko eskubidea baliatu duelako kobratutzat, baizik eta kasuan kasuko kontingentzia gertatu izanaren ondoriozkotzat.

Ildo bereko adierazpena egin du behin eta berriro Euskal Autonomia Erkidegoko Justizia Auzitegi Nagusiak, besteak beste, 2014ko azaroaren 6ko Epaian, erretiroaren kontingentzia gertatutakoan BGAE batetik kobratu izanari buruzkoan. Ondorio hau atera du: "BOSGARRENA. Borondatezko gizarte aurreikuspeneko erakundearen antzinatasunagatiko erreskate partziala, erretiroa hartu ondoren; erretiro kontingentziarekiko lotura, PFEZren zerga oinarrian sartzeko. (...) Horrek ondorio honetara eramaten du: borondatezko erreskatea, interesatzen zaigun aldetik, Eusko Jaurlaritzako Lan eta Gizarte Segurantzako zuzendariaren otsailaren 26ko 9/1999 Ebazpenaren bidez onetsitako eta 1999ko martxoaren 10eko 48 zenbakiko Euskal Herriko Agintaritzaren Aldizkarian argitaratutako 1998ko abenduaren 22ko Zirkularrak (horren bidez igorri ziren banakako, enpleguko eta elkartutako modalitateetako BGAEentzako arauak, ekarpenen mugaketari lotuak, prestazioak aitortzerakoan eta metatutako erreserbak itzuli edo aldatzerakoan bete beharrekoak) ezarri zituen ildoetan (arau esparru zehatzik ezean, Borondatezko Gizarte Aurreikuspeneko Erakundeei buruzko urriaren 27ko 25/183 Legean eta lege hori garatzeko 87/1984 Dekretuak onetsitako Araudian ezarritakoari eutsiz), 4.1.2. puntuan erreskate partzialak aipatu zituen, antzinatasunaren 10 urteko gutxieneko gabealditik abiatuta, eta horrek ez du baztertzen guk berresten dugun ondorioa, alegia, behin gertatuta kontingentzia, oraingo honetan erretiroa, zeina, demandatzailearen kasuan, 2001eko ekitaldian gertatu baitzen, jasotako prestazioak erretiroko prestazioak dira, eta ezin dute autonomiarik eduki, ondorio horietarako, ez antzinatasunagatiko erreskatetzat hartzeko eskaerak, ez horren onarpenak. (...)".

Horrez gain, Borondatezko Gizarte Aurreikuspeneko Erakundeei buruzko otsailaren 23ko 5/2012 Legearen Arautegiko 29.2. artikuluan hau xedatzen da: "e) Erretiratu batek borondatezko baja hartzeko eskubidea erabil dezake".

3.4.13. BGAE. Iraupen luzeko langabezia eta erreskatatzeko eskubidea baliatzea.

Borondatezko Gizarte Aurreikuspeneko Erakundeei buruzko otsailaren 23ko 5/2012 Legearen 24.1 e). artikuluan arautzen du iraupen luzeko prestazioa hilero ordaindu behar dela errenta gisa, bere kontribuzio-mailako prestazioaren ordainsarien baliokide gisa, bazkideak enplegua sustatzeko helburuekin ordainketa bakarra eskatzen badu salbu.

Bestalde, Borondatezko Gizarte Aurreikuspeneko Erakundeei buruzko otsailaren 23ko 5/2012 Legearen Arautegiko 36. artikulua, urriaren 27ko 203/2015 Foru Dekretu bidez onartutakoak, 2016ko urtarrilaren 1etik indarrean dagoenak, iraupen luzeko langabezia-prestazioa ordaintzeko modua eta hileko errenta baliokidea kalkulatzeko modua garatzen ditu.

Bestalde, Borondatezko Gizarte Aurreikuspeneko Erakundeei buruzko otsailaren 23ko 5/2012 Legeko Arautegi honen lehen xedapen gehigarrian hauxe xedatu da: "Borondatezko gizarte-aurreikuspeneko erakundeek beren estatutuak, erregelamenduak, eta gainerako legezko dokumentazioa eta bestelako eskakizun operatiboak moldatu beharko dituzte, Borondatezko Gizarte Aurreikuspeneko Erakundeen otsailaren 23ko 5/2012Legeari eta Erregelamendu honi egokitzeko, egokitu beharra dutenean, Dekretu hau indarrean sartzen denetik sei hilabeteko epean. Egokitzapen horri dagozkion erabakiak, Borondatezko Gizarte Aurreikuspeneko Erakundeen otsailaren 23ko 5/2012Legearen lehenengo xedapen iragankorrean ezarritako moduan hartuko dira. Epe berean, bere sailkapenekoak ez diren gizarte-aurreikuspeneko planak dauzkaten borondatezko gizarte-aurreikuspeneko erakundeek plan horiek bereizi eta ezaugarri berak betetzen dituen beste erakunde batean sartzeko erabakiak

hartu beharko dituzte".

Aurreko guztiarekin bat, zergadunak prestazio jakin bat jasotzen duen unean iraupen luzeko langabezia-kontingentzia dagoeneko hobetuta badago, eta kobratzeko aukeratutako modua data horretan BGAEak arautzen dituen araudian eskatutakora egokitzen bada (gaur egun, errenta gisa ordaindu behar den prestazioa da), ez da aintzat hartuko erakundean hartutako borondatezko bajatik datorrela (ez, gutxienez, zerga-ondorioetarako); iraupen luzeko langabezia-kontingentzia gertatzearen ondorioz lortu duela kontuan hartuko da.

Horren aldean, Instrukzio honen aurreko 3.4.12 idatz-zatian ezarritako kasu orokorragoa alde batera utzita, zergadunak erreskatatzeko (edo borondatezko baja hartzeko) eskubidea baliatzeko eta iraupen luzeko langabezia-kontingentzia gertatzean dagokion prestazioa jasotzeko eskatutako baldintzak betetzen baditu, eta bere eskubide ekonomikoak kapital gisa kobratzen baditu, enplegua sustatzeko inolako helburu jakinik gabe, kontingentzia horri dagokion prestazioa errenta gisa ordaindu behar den une batean, jasotako zenbatekoa erreskatatzeko eskubidea baliatzetik etorri dela kontuan hartuko da, eta ez iraupen luzeko langabezia-kontingentzia gertatzeagatik. Izan ere, kasu horretan, erakundeak errenta gisa ordaindu beharko dio aipatutako zenbatekoa, eta ez kapital gisa (horrela ez lirateke beteko arrazoi horregatik kobratzeko legez ezarritako baldintzak).

3.4.14. Abenduaren 10eko 175/2013 Foru Dekretua, xedapen gehigarri bakarra: Lehenengo prestazioaren kontzeptua.

Lanaren etekinei aplikatu beharreko atxikipenen ehunekoak aldatu dituen abenduaren 10eko 175/2013 Foru Dekretuko xedapen gehigarri bakarrak hauxe ezarri du: "Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko 2013ko abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 19. artikuluko 2. zenbakiko b) letran xedatutakoaren arabera, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera jaso dena joko da lehenengo prestaziotzat, eta ez da kontuan hartuko, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko 2006ko abenduaren 29ko 6/2006 Foru Arauaren babesean, data hori baino lehen prestaziorik jaso den eta prestazio horiei zer zerga-tratamendu ezarri zaien".

Beraz, lehenengo prestazioa 2014ko urtarrilaren 1az gero kontingentzia bakoitzagatik jasotzen den lehen kopurua da, ondokoak aintzat hartu gabe: aurreko ekitaldietan jasotako kopuruak, kopuru horiei aplikatutako integrazio-ehunekoa eta arrazoi beragatik aurreko kopurua jaso zenetik 5 urte pasatu diren edo ez.

3.4.15. Ehuneko 60ko integrazioa aplikatu ahal zaion gehieneko zenbatekoa.

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.

300.000 euroko muga hau ez zaie aplikatzen akzioen gaineko aukeren ondoriozko etekinei, horiek beren muga baitute (Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Araudia, 17. artikulua).

3.4.16. (*) (*) Talde-aseguruen kontratuak. Zergaren Foru Araua, 18.6.a) artikulua.

Zergaren Foru Arauaren 19.2.c) artikuluan arautzen da zer kasutan aplikatuko zaien 100eko 100etik beherako integrazio-ehunekoa (100eko 60koa eta 100eko 25ekoa) Zergaren Foru Arauaren 18. artikuluaren a) letraren 6. zenbakian aipatzen diren talde-aseguruen kontratuek kapital moduan ematen dituzten prestazioei.

Artikulu honetan bi kasu nagusi bereizten dira: 1) enpresaburuak egindako ekarpenak prestazioa jasotzen duten pertsonari egotzi zaizkio; 2) enpresaburuak egindako ekarpenak ez dira egotzi.

Berez, primak egozteak berekin dakar haiek besteren kontura egindako lan pertsonalaren ondoriozko gauzazko errenta modura zergapetzea, baina, hala ere, prima horietarako ezarritako salbuespenak aplika daitezke, batez ere Zergaren Foru Arauaren 17.2.f) artikuluan arautzen dena. Hori dela-eta, aipatu behar da egozketak berekin dakarrela ekarritako primen gaineko eskubideak esleitzea edo eskualdatzea, baina ez zerga-ordainketa nahitaez.

1) apartatuan enpresak egindako ekarpenak prestazioak jasotzen dituzten pertsonei egozten zaizkieneko kasua arautzen da, eta ezartzen da tratamendu hori aplikatu ahal zaiela Foru Arauaren 17. artikuluaren 2. apartatuaren f) letran aipatzen diren arrisku garbiko aldi baterako talde-aseguruen kontratuen ondorioz kapital modura jasotzen diren elbarritasun-prestazioei.

Hain zuzen ere, elbarritasun-prestazioen kasuan, prestazioaren ehuneko 25 integratuko da, baldin eta elbarritasuna erregelamendu bidez arautzen den moduan gertatzen bada eta bertan ezarritako mailakoa bada edo prestazioa zortzi urtetik gorako antzinatasunarekin hitzartutako aseguru-kontratuaren ondoriozkoa bada, eta kontratuaren iraunaldian ordaindutako primak erregelamenduan ezartzen diren aldizkakotasunarekin eta erregulartasunarekin jasotzen badira. Ostera, baldintza horiek bete ezean, prestazioaren 100eko 60 integratuko da.

Nolanahi ere, arrisku garbiko urteko aseguru berriztagarrien kasuan, prestazioaren 100eko 60 integratuko da beti, prima bakoitza estalduraren aldia amaitutakoan kontingentzia gertatu gabe azkentzen den heinean (ordurako polizaren onuradunak ez dauka ezertarako eskubiderik). Horrenbestez, prima bakoitzak ez du "irauten" kontratuaren berriztapenean ezarritako estaldura-aldia baino (urtebete, normalean), eta, beraz, ez lirateke beteko PFEZAren 15.4 artikuluan eskatzen diren aldizkakotasuna eta erregulartasuna, horren arabera ezinbestekoa baita primen batez besteko iraunaldia laur urtetik gorakoa izatea 100eko 25eko integrazioa aplikatu ahal izateko.

Beraz, arrisku garbiko talde-aseguruek emandako diru-kopuruen 100eko 25 integratu ahal izatea honako kasu honetan baino ez da gertatzen: prestazioa lan guztietarako ezintasun iraunkor absolutuarengatik edo baliaezintasun handiarengatik jasotzen denean, Zergaren Erregelamenduaren 15.5 artikuluan arautzen denaren arabera.

3.5. Gastu kengarriak.

3.5.1. Sarrerarik ez.

Lanaren etekinen gastu kengarriak ondokoak baino ez dira, kontzeptu horiengatik sarrerarik jaso ez bada:

a) Gizarte Segurantzarekin hitzarmen berezia sinatu eta hura dela bide langileak ordaindutako kotizazioak.

b) Umezurtz-elkarteei eta nahitaezko mutualitateei ordaindutako kuotak.

3.5.2. Gizarte Segurantzaren langile autonomoen araubide bereziko kuotak: 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 22.a) artikulua.

Araubide horretan sozietateak bazkide bati dagozkion kuotak ordaintzen dituenean, kuota horiek lanaren etekinen gastu kengarriak izango dira; konturako sarreraren zenbatekoa inolaz ere ez da hartuko kengarritzat.

Horrek guztiak ez du ezertan eragozten aurreko 3.3.6 idatz-zatian ezarritakoa, ez eta Ogasun Zuzendaritza Nagusiaren maiatzaren 6ko 3/2013 Jarraibidean kooperatibek bere bazkide langileengatik eta lan-bazkideengatik nahitaez ordaintzen dituzten autonomo-kuotez ezarritakoa ere.

3.5.3. Atzerriko Gizarte Segurantza: 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 22.a) artikulua.

Langile batek atzerrian lan egiten badu besteren kontura, arloko indarreko arautegiaren arabera herrialde horretako Gizarte Segurantzari buruzko legeria aplikatu behar bazaio, eta horren ondorioz bertan egin behar badira Gizarte Segurantzaren kotizazioak, kotizazio horiek gastu kengarriak dira lanaren etekin garbia kalkulatzeko, herrialde horretako gizarte segurantzaren sistema barne ordenamendu juridikoarekin parekatu ahal bada.

3.5.4. Atzerriko Gizarte Segurantza: abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 22.a) artikulua.

Langile batek atzerrian lan egiten badu besteren kontura, arloko indarreko arautegiaren arabera herrialde horretako Gizarte Segurantzari buruzko legeria aplikatu behar bazaio, eta horren ondorioz bertan egin behar badira Gizarte Segurantzaren kotizazioak, kotizazio horiek gastu kengarriak dira lanaren etekin garbia kalkulatzeko, herrialde horretako gizarte segurantzaren sistema barne ordenamendu juridikoarekin parekatu ahal bada.

3.6. Hobariak.

3.6.1. Lanaren etekinaren hobariak: abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 23. artikulua.

Lanaren etekinetarako ezarritako hobari orokorraren gehikuntza zergaldiko zeinahi egunetan aplika daiteke, horretarako berariaz ezarritako inguruabarrak gertatzen direnean.

Zergaldian zehar desgaitasunaren gradua aldatzen bada, ekitaldian zehar izan diren inguruabarren arabera aplika daitezkeen gehikuntza-ehunekoetatik handiena aplikatuko da.

Baterako tributazioan, baldin eta zergadun batek baino gehiagok lortu baditu lanaren etekinak eta bakoitzak hobari orokorra gehitu ahal badu (edo batek bakarrik badauka horretarako eskubidea), desgaitasun-gradurik handiena daukanari dagokion gehikuntza-ehunekoa aplikatu behar dute hobarian.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 23.3 artikuluan "langile aktibo desgaituak" aipatzen dira; 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.

Gehikuntza honen helburua pertsona desgaituei laneko joan-etorrietan eta lanean ari direnean jasaten dituzten eragozpenak eta arazoak konpentsatzea da.

Beraz, 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.

Gainera, hobari gehitua ezin zaie aplikatu lanaren etekin pasiboak (pentsioa) baino jasotzen ez dituzten zergadunei, nahiz eta beste alde batetik jarduera ekonomikoa egin beren kontura. Honelako kasuetan zergadunak jarduera ekonomiko baten ondoriozko etekinak jasotzen ditu (eta hauek halaxe sartu behar dira PFEZen zerga-oinarrian) eta ez du jasotzen besteren konturako lanaren etekin aktiborik (hauexei aplikatzen zaie hobaria). Beraz, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 26. artikuluan xedatutakoaren arabera ez da langile aktiboa. Desgaitasunagatik kobratzen duten pentsioa ez dute jasotzen langile aktibo modura, ez eta besteren kontura egindako zerbitzu baten ordainsari gisa ere.

3.6.2. Hainbanaketak.

Zergaldia egutegiko urtea baino laburragoa izan bada, lanaren etekin garbiei aplikatu beharreko hobariak ez dira hainbanatuko.

4. JARDUERA EKONOMIKOEN ETEKINAK.

4.1. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 24.1 artikulua: urbanizazioa edo higiezin-sustapena.

Lurren urbanizazio prozesuetan parte hartzen duten partikularrak ez dira enpresaburu bihurtzen Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren eremuan, urbanizatzaile edo higiezin-sustatzaile gisa, urbanizazio obrak finantzatu baino ez dituztenean egiten. Obra horien kostuak jasaten dituzte eta ez dute egiten, zuzenean ez zeharka, produkzio bideen edota giza baliabideen inolako antolaketarik beren kontura, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 24.1 artikuluan ezarritako zentzuan. Artikulu horren arabera, jarduera ekonomikoen etekin osoak dira lan pertsonaletik eta kapitaletik aldi berean datozenak (edo bi faktore horietako batetik bakarrik) eta horiek eskuratzeko zergadunak bere kontura produkzio moduak eta giza baliabideak (edo bietako bat) bere kontura antolatu behar izan dituenean, ondasun edo zerbitzuen produkzioan edo banaketan esku hartzeko asmoarekin.

Hain zuzen ere, kontzertazio batzordeek edo udalek jasanarazten dituzten urbanizazio-kostuak jasan baino egiten ez duten zergadunak ez dira enpresaburu bihurtzen zergaren eremuan. Horrelako kasuetan urbanizazio-kostuek lurren hobekuntza ekartzen dute.

Halere, baliabide materialen edo giza baliabideen antolaketa hori, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 24.1 artikuluan eskatutakoa, existitzen dela pentsa daiteke zergadunak aurretik higiezin-sustapeneko jarduerak egin baditu edo lurrak urbanizatu ondoren egiten duenean, edo jarduera horiek egiten dituen eta prozesuan parte hartzen duen beste pertsona edo entitate bati lotuta dagoenean.

4.2. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 24.2 artikulua: jarduera profesionala egiteagatik Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergaren tarifen lehen atalean alta emanda egon behar diren entitateak.

Halako entitateek egiten dituzten jarduerak profesionalak edo enpresakoak diren zehazteko, jarduerok nolakoak diren aztertu behar da, Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergaren ondoreetarako zerga horren tarifen lehen atalean alta eman beharra egotea gorabehera.

4.3. Konkurtso-administratzaileek lortzen dituzten etekinak.

Konkurtso-administratzaileak lanean ari diren kategoria jakin batzuetako profesionalen artean izendatzen dira (abokatuak, ekonomialariak, merkataritzako tituludunak eta kontu-ikuskatzaileak) zer jarduera egiten duten eta nolako esperientzia duten kontuan hartuta. Beraz, ezin dira bereizi bezeroentzat egiten dituzten jarduerak eta konkurtsoan dauden enpresei dagokienez egiten dituztenak; izan ere, bata zein bestea jarduera profesionalaren esparruan egiten dituzte horri lotutako giza baliabideak eta baliabide materialak erabiliz.

Horregatik, aurrean aipatutako konkurtso-administratzaileek (abokatuak, ekonomialariak, merkataritzako tituludunak eta kontu-ikuskatzaileak) administratzaile karguaren berezko egitekoetan aritzeagatik jasotzen dituzten etekinak euren jarduera profesionalaren ondoriozko etekinak dira.

4.4. Eragiketen bolumena: tabakogaien txikizkako salmenta.

Tabakogaiak txikizka saltzen diharduten zergadunen eragiketa-bolumena, zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztuari ahal dioten jakiteko kontuan edukitzen dena, salmenten ondorioz jasotzen dituzten kontraprestazio guztien zenbatekoa da, alde batera utzita balio erantsiaren gaineko zerga eta, bidezkoa bada, baliokidetasun-errekargua, baina tabakogaien gaineko zerga bereziaren karga deskontatu gabe.
Komisiodunak barik saltzaileak diren aldetik, eragiketen bolumena ez da Tabako merkatuaren maiatzaren 4ko 13/1998 Legeak 4.7 artikuluan onartzen dien salmenten gaineko marjinaren zenbatekoa, baizik eta salmenten guztirako zenbatekoa.

4.5. Jarduera ekonomiko bati partzialki lotutako ondare-elementuak.

Jarduera ekonomiko bati partzialki lotutako ondare-elementuak daudenean, frogatu beharraren karga bere eskubidea Zergei buruzko Foru Arau Orokorrean ezarritako arauekin bat etorriz baliarazi nahi duenari dagokio.

Lotura partziala ondareko elementu "zatigarriei" soilik aplikatu ahal zaie. Hau da, lotura partziala arlo desberdinetan bereizita aprobetxatu daitezkeen osagaiak dituzten ondare elementuei soilik aplika dakieke. Horrelakoetan, jardueran erabiltzen den osagaia bakarrik hartzen da jarduerari lotutzat.

Balio erantsiaren gaineko zerga.

Elementu zatigarriak zati batean lotuta dauden kasuetan, lotu gabeko zatiari dagozkion balio erantsiaren gaineko zergaren kuota ez kengarriak pertsona fisikoen errentaren gaineko zergan ere ezingo dira kendu jardueren etekinetatik. Beraz, ondorio horietarako, kuota horiek ez dira sartu behar ez lotutako zatiaren erosketa prezioan ez lotutako zatiari egotzi ahal zaizkion gastuen zenbatekoan.

Jakina, balio erantsiaren gaineko zergaren kuotetatik kenkaria sortzen dutenak ere ez dira sartzen ondare-elementuen eskuraketa-prezioan, ez eta gastu kengarrietan ere, Zerga Administraziotik berreskuratu ahal badira.

Horrek guztiak ez du ezertan eragozten abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 27.5 artikuluan turismo automobilez eta beraien atoiez, ziklomotoreez eta motozikletez xedatutakoa. Horiek direla eta aipatu behar da eskuraketak eta erabilpenak eragiten dituzten gastuen zerga-eraginkortasunaren onarpena oraindik ez dela artikulatu, zorrotz jokatuz gero, jarduerari modu partzialean lotutako elementutzat jota, batez ere zatiezinak baitira (ezin dira aprobetxatu arlo desberdinetan bereizita), baizik eta sortzen dituzten kenkariei mugak ezarrita (absolutuak eta erlatiboak). Horretarako balio erantsiaren gaineko zergaren ordainketan aplikatzen direnen antzeko erregelak aplikatzen dira, hain zuzen ere Sozietateen gaineko zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013 Foru Arauan ezarritakoak bezalakoak.

Horregatik, gastu horien kengarritasuna abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 27. artikuluan araututa dago (etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate arruntaren bidez kalkulatzeko arauak), ez 26. artikuluan (jarduerari lotutako ondare-elementuak).

Jardueran modu partzialean erabiltzen diren higiezinetako hornidurak.

Nolanahi ere, higiezin bat alde batetik etxebizitza gisa eta bestetik jarduera egiteko erabiltzen den kasuetan horniduren kengarritasunari buruz Euskal Autonomia Erkidegoko Justizia Auzitegi Nagusiaren erabakiak kontuan hartuz (batez ere, irailaren 23ko EAEANen 429/2015Epaia, zenbateko horien kengarritasuna onartzen duena zergadunak diru-sarrerekiko lotura egiaztatuz gero), honelako kasuetan zergadunaren jarduera ekonomikorako benetan erabiltzen den hornidura-zatiaren kostua onartu behar da kenkarirako, baldin eta hori frogatu ahal bada; hala ere, ez dago erregelarik esaten duenik zenbateko horien %50 ken daitekeela.

Hori frogatzeko (horniduraren zati bat jarduerarako erabiltzen dela) zuzenbideak onartutako edozein froga erabili ahalko da, martxoaren 10eko 2/2005 Foru Arauak, Bizkaiko Lurralde Historikoko Zerga Foru Arau Orokorrari buruzkoak, 103. artikuluan xedatzen duenetik ondorioztatzen den bezala.

4.6. Balio erantsiaren gaineko zergaren araubide erraztua.

Oro har, zergadunek jasanarazten dituzten balio erantsiaren gaineko zergaren kuotak ez dira sartzen haien diru sarreretan, eta jasaten dituzten kuota kengarriak, edo Ogasun Publikotik zuzenean berreskuratu ahal dituztenak, berriz, ez dira sartzen haien gastuetan, zerga horren araudian ezarritakoaren arabera.

Hala ere, zuzeneko zenbatespenean jarduera ekonomikoen etekin garbiak sozietateen gaineko zergaren araudian ezarritakoaren arabera kalkulatzen dira; araudi horrek, gainera, kontabilitateari buruzko araudian ezarritakoari heltzen dio. Horregatik, balio erantsiaren gaineko zergaren araubide berezi erraztuan dauden zergadunen diru sarrerak eta gastuak zenbatzeko honako hauetan ezarritako arauak aplikatu behar dira: Kontabilitatearen eta Kontu-ikuskapenaren Erakundearen 1997ko urtarrilaren 20ko ebazpenean (balio erantsiaren gaineko zergan eta Kanarietako zeharkako zerga orokorrean eta ezartzen diren araubide berezietako kontabilitatearen tratamendua garatzen duena) eta Kontabilitatearen eta Kontu-ikuskapenaren Erakundearen aldizkari ofizialaren 56. zenbakiko 2. kontsultan, 2003ko abendukoan.

Laburbilduta, ebazpen hauek direla bide: a) araubide erraztuan dauden eragiketa arrunten sarreretan jasanarazitako BEZa sartu behar da; b) araubide erraztuan dauden eragiketa arruntengatik jasaten diren gastuak ere BEZarekin (erosketa-preziokoa edo produkzio-kostukoa) zenbatu behar dira; c) likidazioaldi bakoitza amaitutakoan ordaindu beharreko araubide erraztuko kuota jardueraren gastutzat hartzen da (hori erregistratzeko kontu hau erabil daiteke: 6371. Araubide erraztua). Araubide erraztutik salbuetsitako eragiketak tratamendu honetatik at gelditzen dira, eta balio erantsiaren gaineko zergaren kontabilizazioari buruzko arau orokorrei jarraitzen diete (eta, beraz, baita sarrerak, gastuak eta ondare-elementuak eskuratzeko balioak zehazteko arauei ere).

4.7. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 26. artikulua: jarduerari utziz gero, aurretik desafektatzea.

"5. (...) "Jarduerari uzten zaionean, ondare elementuak aurretik jaregin direla ulertuko da, hurrengo 3 urteetan (jarduerari uzten zaion egunetik hasita) ekonomi jardueraren bati ekin ezean".

Idatz-zati horren idazketa gogoan hartuta, aipatutako kasuetan ondare-elementu guztiak jaregin direla ulertu behar da (merkataritza-funtsa barne).

4.8. Gastu kengarriak jarduera ekonomikoen sarrerarik egon ezean.

Oro har, ez da gastu kengarririk onartuko (ezta Autonomoen Araubide Bereziaren kuota ere), baldin eta jarduera ekonomikorik egin ez eta, ondorioz, sarrerarik aitortzen ez bada.

Jarduerak hasi eta eteteko kasuak salbuetsi egingo dira, hala badagokio, bai eta, inguruabarrak kontuan hartuta, jarduera batek sarrerarik sortu ez duela egiaztatzerik duen kasua ere.

Gainera, jarduera batek eragiten dituen gastuak halakotzat hartu behar dira are aldi-egozketaren arabera jarduera egiten ez den ekitaldi batekoak direnean ere. Horrek jardueraren etekin negatiboa eragin dezake, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zerga-oinarri orokorrean egotzi eta konpentsatu beharrekoa, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 65. artikuluan ezarritakoarekin bat etorriz.

4.9. Osasun-laguntzako aseguruak gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 27. artikuluko 1. idatz-zatiko bigarren paragrafoan ezarritako arauaren arabera Gizarte Segurantzaren Langile Autonomoen Araubide Berezian ez dauden profesionalek kenkariak aplika ditzakete Gizarte Segurantzaren alternatiba gisa ari diren gizarte aurreikuspeneko mutualitateetara egiten dituzten ekarpenengatik (mugak daude). Arau hori ezin zaie aplikatu horrelako mutualitateekin sinatzen diren osasun-laguntzako aseguruei, arlo horretan ez baitira sistema publikoaren alternatibak (ezinbestekoa da hori araua aplikatu ahal izateko), baizik eta osagarriak.

Gaur egun, Osasun Sistema Nazionalaren prestazioak jasotzeko ez da ezinbestekoa ez Gizarte Segurantzan afiliatuta egotea, ez egon izana; aitzitik, aski da Espainian legez bizitzea (edo administrazioaren tutoretzapean dagoen adingabea izatea).

Gainera, osasun-sistema publikoa ez da finantzatzen Gizarte Segurantzako kotizazioekin.

4.10. Zergadunari ezkontideak, izatezko bikotekideak edo berarekin bizi diren seme-alaba adingabeek egiten dizkioten zerbitzuei dagozkien gastuen kengarritasuna.

Ordainsariak, oro har.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 27.2 artikuluak ezartzen du ezkontidearekin edo izatezko bikotekidearekin eta jardueraren titularrarekin bizi diren adingabeekin hitzartutako ordainsariak kengarriak izateko ezinbestekoa dela honako baldintza hauek betetzea: 1) ordainsarien zenbatekoa ez izatea lan-merkatuan antzeko postuetan jasotzen dena baino gehiago; 2) behar bezala frogatzea (lan-kontratuarekin eta Gizarte Segurantzako araubide egokiko afiliazioarekin) zergadunaren ezkontideak, izatezko bikotekideak edo zergadunarekin bizi diren adingabeko seme-alabek haren jarduera ekonomikoan lan egiten dutela modu jarraituan.

Baldintza horiek betez gero, zergadunak bere ezkontideari edo izatezko bikotekideari edo berarekin bizi diren adingabeko seme-alabei ordaindutako kopuruak lanaren etekinak dira haientzat zerga-ondorio guztietarako.

Ezkontideari edo izatezko bikotekideari edo berarekin bizi diren adingabeko seme-alabei ordaindutako kopuruen kengarritasunari ezarritako murrizketa horien xedea familia unitateko kideen arteko errenta-transferentzia eragoztea da; izan ere, transferentzia horien bidez zergaren gehikortasuna saihesten da, eta gauza bera egiten da itxurazko edo alegiazko kontratua, benetako edukirik ez duena, jartzen denean edo prestazioarekin zerikusirik ez daukaten ordainsariak ezartzen direnean ere. Murrizketa-arau hauek (batez ere alderdien artean lan-kontratua egon beharra eta jardueran modu jarraituan lan egiten dela frogatu beharra) Konstituzio Auzitegiak aztertu zituen 1994ko maiatzaren 12ko 146/1994 Epaian. Haren arabera murrizketak bidezkoak dira, ezinbestekoa baita ziurtatzea kenkaria sortzen duten zenbatekoak benetan egindako lanaren prestazioak direla.

Hori dela eta, Langileen Estatutuan ez dago debekatuta familiako kideen artean lan-harremana egotea, baina bai frogatu behar dela zerbitzua egiten dutenak soldatapekoak direla. Nolabait "iuris tantum" presuntzio hau arautzen du: familiako kideen lanak ez direla egin lan-mendekotasuneko araubidean. Ildo beretik doa urriaren 23ko 2/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Langileen Estatutuaren Legearen testu bategineko 1. artikulua (2015eko azaroaren 13tik aurrera dago indarrean).

Beste alde batetik, Gizarte Segurantzan araubide egokian afiliatuta egon beharrak esan nahi du izena emanda egon behar dela Araubide Orokorrean edo besteren konturako langile batzuei aplika dakizkiekeen araubide berezietako batean (esaterako nekazaritzako araubide berezian, etxeko langileenean edo itsasoko langileenean). Langile Autonomoen Araubide Berezian afiliatuta egotea, aldiz, ez da baliozkotzat jotzen, ez baitu soldatapekoak afiliatzeko aukerarik ematen.

Hori dela eta, Gizarte Segurantzaren arautegian "iuris tantum" presuntzio hau ezartzen da: enpresaburuaren ezkontidea eta harekin bizi diren ahaide jakin batzuk, beraren kargura daudenak, ez dira besteren konturako langiletzat hartzen. Hala ere, presuntzio horren kontrako froga aurkez daiteke: frogatu daiteke alderdien (enpresaburua eta beraren ahaideak) arteko lan-harremanak daudela eta ahaideak alta emanda daudela Gizarte Segurantzaren Araubide Orokorrean.

Hala ere, baliteke Gizarte Segurantzak ez onartzea enpresaburuaren ezkontidearen, izatezko bikotekidearen edo adingabeko seme-alaben araubide orokorreko afiliazioa, eta idatziz ezestea berariaz aurkezten diren eskaerak eta langile autonomoen araubide berezian sartzea. Bada, horrelako kasuetan zergadunak eskubidea dauka ahaide horiei ordaindutako kopuruak kentzeko, baldin eta frogatu ahal badu bere jardueran ari direla lanean lan-mendekotasuneko araubidean (hauexek dira horren ezaugarria: nork bere borondatez lan egitea, ordainsaria jasotzea, besteren kontura aritzea eta mendekotasuna) eta, gainera, abenduaren 5eko 27.2 13/2013 Foru Arauko 27.2 artikuluan ezartzen diren gainerako baldintza guztiak betetzen badira.

Kalifikazio horrekin bat etorriz, enpresaburuaren ezkontidearen, izatezko bikotekidearen eta adingabeko umeen ordainsariak lanaren etekinak dira berentzat eta pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren konturako atxikipenak aplikatu behar zaizkie (berariazko arau orokorrak aplikatuta).

Ildo beretik, ezkontidearen, izatezko bikotekidearen eta adingabeko umeen ordainsarietatik aurreko paragrafoetan ezarritakoaren arabera ordaintzailearentzat kengarriak ez direnak ez dira izango kargapeko etekinak jasotzaileentzat.

Langile autonomo laguntzaileen araubide bereziko kuotak.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 27.2 artikuluan ezarritako murrizketak (zergadunaren ezkontideari, izatezko bikotekideari edo adingabeko umeei ordaindutako kontraprestazioen kengarritasunari buruzkoak) ez zaizkie aplikatzen haren jardueran besteren konturako langile izan gabe lan egiten duten ahaideak nahitaez egon behar diren langile autonomoen araubide bereziko kuotei.

Aurreko tartekaduran azaldu den bezala, enpresaburu edo profesionalaren ezkontideari edo izatezko bikotekideari edo berarekin bizi diren adingabeko seme-alabei ordaindutako kopuruen kengarritasunari ezarritako murrizketa horien xedea familia unitateko kideen arteko errenta-transferentzia eragoztea da; izan ere, transferentzia horien bidez zergaren gehikortasuna saihesten da, eta gauza bera egiten da itxurazko edo alegiazko kontratua, benetako edukirik ez duena, jartzen denean edo prestazioarekin zerikusirik ez daukaten ordainsariak ezartzen direnean ere. Konstituzio Auzitegiak, 1994ko maiatzaren 12ko 146/1994 Epaiaren bidez, neurri horiek legearen araberakoak direla onartu zuen.

Hala ere, helburu hori lortu beharrak ez du justifikatzen langile autonomoen araubide berezian ordaintzen dituzten kuoten kengarritasuna ukatzea (enpresaburuen ahaide batzuk, haren jardueran lan egiten dutenak besteren konturako langile izan gabe, nahitaez egon behar dira afiliatuta araubide horretan, besteak beste

ezkontideak, Langileen Estatutuko 1. artikuluan ezartzen denarekin bat etorriz), horrelako kasuetan araubide berezi horretako alta ezinbestekoa baita Gizarte Segurantzaren arautegiaren arabera, ez baitakar familia unitateko kideen artean errenta-transferentzia handirik gertatzeko arriskua, ez eta errentak ez kargatzeko arriskua ere, eta, gainera, ahaideek prestazioak kobratzen dituztenean oso-osorik ordaindu beharko baitute haien gaineko karga (PFEZFA, 18.a.1 artikulua).

4.11. Jatetxe, ostalaritza, bidaia eta joan-etorrien zerbitzuei buruzko harreman publikoen eta oparien gastuak: 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 27.4 artikulua.

Jarduera ekonomiko baten sarrerekin lotuta ez dauden gastuak ez dira kengarriak inolaz ere.

Harreman publikoak direla eta zergadunak jatetxe, ostatu, bidaia eta joan-etorrietan egindako gastuen % 50 ken daiteke; gehienez: kontzeptu horien guztien baterako gehieneko kopurua zergadunak zergaldian lortutako sarreren %5 izango da jarduera bakoitzeko.

Ordezkaritza-gastuek eta bezero, hornitzaile eta hirugarren pertsonei egiten zaizkien oparien gastuek kenkaria sortuko dute, baldin eta hartzaile bakoitzeko eta zergaldiko zenbatekoa 300 euro baino gehiago ez bada eta, gainera, hartzailearen nortasuna agiri batean ezartzen bada. Baldin eta gastu horien zenbatekoa goian zehaztutakoa baino gehiago bada, zenbateko horrek soilik sortuko du kenkaria.

Oparien edo esku-erakutsien kontzeptuaren barruan harreman publikoek eragiten dituzten denetariko gastuak sartzen dira (salbuespenak: jatetxe-gastuak, ostatu-gastuak, bidaiek eta joan-etorriek eragiten dituzten gastuak), bai ondasun ukigarriak (korbatak, erlojuak, Gabonetako otzarak), bai zerbitzugintzak (kirol ekitaldietarako sarrerak...). Gastu hauen zenbatekoa ez da konputatu behar jatetxe, ostatu, bidaia eta joan-etorrietan egindako gastuen gehieneko kenkaria kalkulatzeko (zergadunaren sarreren % 5).

Muga hauek guztiak bezero, hornitzaile eta hirugarren pertsonekin harreman publikoetan aritzean egiten diren gastuei dagozkie. Beraz, ez zaizkie aplikatu behar laneko egitekoetako joan-etorriek eragiten dituzten gastuei, ez zergadunei, ez beraren enplegatuenei, ez eta enpresaren produktuak eta zerbitzuak promozionatzeko egiten diren gastuei ere.

4.12. Turismo ibilgailuak eta horien atoiak, ziklomotorrak eta motozikletak eskuratu, inportatu, errentan eman, konpondu eta mantentzearekin lotutako gastuak, haien balio galerak eta beraien erabilerarekin lotutako gainerako gastu guztiak.

Oro har, ez dira kengarriak izango turismo ibilgailuak eta horien atoiak, ziklomotoreak eta motozikletak erabiltzearekin lotutakoa eskuratu, inportatu, errendatu, konpondu, mantendu, balio-galerarekin edo erabilerarekin lotutako gastuak.

Erregela honetatik kanpo daude enpresa-bidaietan edo laneko bidaietan xedean erabiltzeko behar diren ibilgailuak alokatzeko egiten diren gastuak; izan ere, gastu horiek, Zergaren irizpide orokorren arabera, kengarriak dira, bidai gastuak diren aldetik, proportzionaltasuna eta diru-sarreren koerlazioa aintzat hartuz.

4.12.1. Ibilgailuaren erabilera oso garrantzitsua eta ohikoa sarrerak eskuratzeko, jardueraren izaeraren ondorioz.

Frogatzen bada ibilgailua enpresa edo lanbide esparruan erabili ohi dela eta erabilera hori, egiten den jardueraren izaera dela eta, sarrerak lortzeko garrantzitsua dela, erosketak, inportazioak, errentamenduak, konponketak, mantenuak edo balio galerak eragindako gastuen eta pertsonako ibilgailu bakarra erabiltzeari lotutako beste edozein gasturen % 50 kendu ahal izango da. Kenkari honek gehieneko muga jakin batzuk edukiko ditu, eta bereizita aplikatuko dira, gastuen arabera.

Hala, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak muga bikoitza ezarri dio gastu horien kengarritasunari. Alde batetik, ezarri du pertsonako ibilgailu bakar bati dagozkion gastuen ehuneko 50 baino ez dela kengarria izango. Bestetik, kentzeko zenbatekoari gehieneko mugak ezarri dizkio; mugak bereizita aplikatzen zaizkie honako hauei: 1) errentamendu, lagapen edo balio-galeren ondoriozko gastuei; 2) ibilgailuak eskuratzearen ondoriozko finantza-gastuei; 3) erabileraren inguruko gaineko kontzeptu guztiei.

Ibilgailua erabiltzen bada urte naturalera iristen ez den aldian, gehieneko kenkarien zenbatekoak hainbanatu egin behar dira.

Zerga errentak esleitzeko araubidean ordaintzen duten entitateei dagokienez, aipatutako mugak jarduera egiatan egiten duen bazkide, jaraunsle, erkide edo partaide bakoitzeko aplikatzen dira. Hortaz, bazkide, jaraunsle, erkide edo partaide bakoitzeko ibilgailu bat har daiteke lotutzat. Halako kasuetan jarduera egiteko ibilgailua erabili ohi dela eta sarrerak eskuratzeko erabilera oso garrantzitsua dela frogatzeko jarduera horren izaera eta bazkide, jaraunsle, erkide edo partaide horrek burutzen dituen eginkizunak aintzat hartuko dira.

Ibilgailuaren eskuraketagatik edo erabileragatik jasaten dituen balio erantsiaren gaineko zergaren kuotetatik kenkaririk ez dakartenak, Balio erantsiaren gaineko zergari buruzko azaroaren 9ko 7/1994 Foru Arauak 95. artikuluko hirugarren idatz-zatiko 2. zenbakian eta laugarren idatz-zatian xedatzen duena aplikatuz, haren eskuraketa-balioan edo erabilera-gastuetan sartzen dira, hurrenez hurren (kenkaria ehuneko 50ekoa da eta legerian ezarritako gastu mugak aplikatzen dira).

Hori dela eta, aurreko 4.5 idatz-zatian azaldu den bezala, kontuan eduki behar da eskuraketak eta erabilpenak eragiten dituzten gastuen zerga-eraginkortasunaren onarpena oraindik ez dela artikulatu, zorrotz jokatuta, jarduerari modu partzialean lotutako elementutzat jota, batez ere zatiezinak baitira, baizik eta sortzen dituzten kenkariei sozietateen gaineko zergaren arloko muga eurak ezarrita (absolutuak eta erlatiboak).

a) Ibilgailuaren errentamenduak, lagapenak edo balio-galerak eragindako gastuak.

Kasu hauetan ibilgailu bakar baten errentamenduak, lagapenak edo balio-galerak eragindako gastuen % 50 ken daiteke; muga ondoko zenbatekoetatik txikiena izango da: a) 2.500 euro edo b) zergadunak erabilitako amortizazio-ehunekoaz 25.000 euro biderkatzearen emaitzako zenbatekoaren ehuneko 50.

Zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate erraztuari heltzen dioten zergapekoek ezin dute zenbatekorik kendu ibilgailu horien errentamenduagatik, lagapenagatik ez balio-galeragatik. Kopuru horiek aplika daitekeen oroharreko kenkariaren (aurreko etekin garbiaren ehuneko 10, oro har) barruan sartutzat joko dira. Hortaz, gastu horiek kendu ahal izateko, zuzeneko zenbatespenaren modalitate arrunta aplikatu behar da.

Ibilgailu horien balio-galeragatiko gastuak mugatuta daude, eta Sozietateen gaineko zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013Foru Arauak 21. artikuluko 1.b) ataleko 2. eta 3. artikuluetan arautzen dituen amortizatzeko askatasunetik, amortizazio azeleratutik eta baterako amortizaziotik kanpo daude.

b) Ibilgailuaren eskuraketaren ondoriozko finantza-gastuak.

Ibilgailuaren eskuraketak eragin dituen finantza-gastuen ehuneko 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 100eko 50 ken daiteke.

Kenkari hau zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate arruntari zein modalitate erraztuari heltzen dioten zergapekoek aplika dezakete.

c) Ibilgailuen erabilerari lotutako gainerako kontzeptuetako gastuak.

Halaber, pertsonako ibilgailu bakarra erabiltzeari lotutako gainerako kontzeptuen ehuneko 50 ken daiteke, gehienez 3.000 euro.

Kenkari hau zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate arruntari zein modalitate erraztuari heltzen dioten zergapekoek aplika dezakete.

4.12.2. Ibilgailua jarduera egiteko bakarrik erabiltzea.

Frogatzen bada ibilgailua jarduera ekonomikoa egiteko bakarrik erabiltzen dela, hau da, norberaren beharrizan pribatuetan inoiz ere erabiltzen ez dela (ezta erabilera-ehuneko oso txikia ere), erosketak, inportazioak, errentamenduak, konponketak, mantenimenduak edo balio-galerak eragindako gastuen eta ibilgailua erabiltzeari lotutako beste gastu guztien %100 kendu ahal izango da. Kenkari honek gehieneko muga jakin batzuk edukiko ditu, eta bereizita aplikatuko dira gastuen izaeraren arabera.

Muga horien zenbatekoa arestiko idatz-zatian jasotakoak halako bi dira, eta haien zenbatekoak hainbanatu egin behar dira ibilgailua egutegiko urtetik beherako aldian erabiltzen den kasuetan.

Zerga errentak esleitzeko araubidean ordaintzen duten entitateei dagokienez, aipatutako mugak jarduera egiatan egiten duen bazkide, jaraunsle, erkide edo partaide bakoitzeko aplikatzen dira. Hortaz, bazkide, jaraunsle, erkide edo partaide bakoitzeko ibilgailu bat hartu daiteke lotutzat. Halako kasuetan, ibilgailua jarduera burutzeko baino erabiltzen ez dela frogatzeko, haren izaera eta bazkide, oinordeko, erkide edo partaide horrek burututako eginkizunak aintzat hartuko dira

a) Ibilgailuaren errentamenduak, lagapenak edo balio-galerak eragindako gastuak.

Halako kasuetan, pertsona bakoitzeko ibilgailu bakar baten errentamenduak, lagapenak edo balio-galerak eragindako gastuen ehuneko 100 ken daiteke; muga ondoko zenbatekoetatik txikiena izango da. a) 5.000 euro; b) 25.000 eurori zergadunak erabilitako amortizazio ehunekoa aplikatzearen emaitzako zenbatekoa.

Zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate erraztuari heltzen dioten zergapekoek ezin dute zenbatekorik kendu ibilgailu horien errentamenduagatik, lagapenagatik ez balio galeragatik. Zenbateko horiek aplika daitekeen oro harreko kenkariaren (aurreko etekin garbiaren ehuneko 10) barruan sartutzat joko dira, oro har. Hortaz, gastu horiek kendu ahal izateko, zuzeneko zenbatespenaren modalitate arrunta aplikatu behar da.

Ibilgailu horien balio-galeragatiko gastuak mugatuta daude, eta Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013Foru Arauak 21. artikuluko 1.b) ataleko 2. eta 3. artikuluetan arautzen dituen amortizatzeko askatasunetik, amortizazio azeleratutik eta baterako amortizaziotik kanpo daude.

b) Ibilgailuaren eskuraketaren ondoriozko finantza-gastuak.

Ibilgailuaren eskuraketak eragin dituen finantza-gastuen ehuneko 100 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 ehuneko 100 kendu daiteke.

Kenkari hau zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate arruntari zein modalitate erraztuari heltzen dioten zergapekoek aplika dezakete.

c) Ibilgailuen erabilerari lotutako gainerako kontzeptuetako gastuak.

Halaber, pertsonako ibilgailu bakarra erabiltzeari lotutako gainerako kontzeptuen ehuneko 100 ken daiteke, gehienez 6.000 euro.

Kenkari hau zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate arruntari zein modalitate erraztuari heltzen dioten zergapekoek aplika dezakete.

4.12.3. Jarduera ekonomikoa egiteko soilik erabiltzen direla pentsatzen den ibilgailuak.

Aurreko bi puntuetan azaldutako mugak ez zaizkie aplikatuko ibilgailu jakin batzuei, hain zuzen ere jarduera ekonomikoa egiteko baino erabiltzen ez direla pentsatzen den ibilgailuei. Hauexek dira:

1. Salgaien garraioan erabilitako ibilgailu mistoak. Ildo horretatik, merkantzien garraioak ez du bakarrik merkataritzako ondasunen garraioa adierazi nahi ("sal daitekeen salgaia", "tratu edo salmentarako baliatu ohi den higigarria", "enpresak lortutakoa eta transformaziorik gabe saltzeko dena"); termino horrek, era berean, jarduera garatzeko beharrezkoak diren materialen garraioa ere adierazten du, nahiz eta material horiek erabateko salgai-izaera ez izan, ez baita sal daitekeen salgaia.

2. Bidaiariak kontraprestazio bat ordainduta garraiatzeko zerbitzuetan erabiltzen diren ibilgailuak.

3. Fabrikatzaileek probak, saioak, erakusketak edo salmenten sustapena egiteko erabiltzen dituzten ibilgailuak.

4. Merkataritzako ordezkari edo agenteen laneko joan-etorrietarako erabiltzen diren ibilgailuak. Hala ere, kontuan eduki behar da ibilgailuen errentamenduak, lagapenak edo balio-galerak eragiten duen gastuak muga

daukala, hain zuzen ere kopuru hauetatik txikiena: a) 5.000 euro; b) 25.000 eurori zergadunak erabilitako amortizazio ehunekoa aplikatzearen emaitzako zenbatekoa. Horrelako kasuetan, gainera, ibilgailua eskuratzearen ondoriozko finantza-gastuei dagokien muga ere aplikatu behar da. Beraz, finantza-gastu horiek 100eko 100ean kengarriak dira zati batean, hain zuzen ere 25.000 euroren eta ibilgailua erosteko prezioaren arteko proportzioari dagokion zatian, prezioa 25.000 eurotik gorakoa denean.

5. Gidariei eta pilotuei kontraprestazio bat ordainduta irakasteko zerbitzuetan erabiltzen diren ibilgailuak.

6. Zaintza-zerbitzuetan erabiltzen diren ibilgailuak.

7. Eskuarki ibilgailuak alokatzen jarduten duten erakundeek kontraprestazio bidezko alokairu-jarduera horretarako soil-soilik eta egiaz erabiltzen dituztenak.

Balio-galerak eragiten dituen gastuak mugatuta ez dauzkaten ibilgailuek (idatz-zati honetan aipatutako guztiak, ordezkari edo agente komertzialenak izan ezik) Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013 Foru Arauko 21. artikuluko amortizatzeko askatasunari (1.b idatz-zatia), amortizazio azkarrari (2. idatz-zatia) edo baterako amortizazioari (3. idatz-zatia) hel diezaiokete.

Zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate erraztuari heltzen dioten zergapekoek ezin dute zenbatekorik kendu ibilgailu horien errentamenduagatik, lagapenagatik ez balio-galeragatik Zenbateko horiek aplika daitekeen oro harreko kenkariaren (aurreko etekin garbiaren ehuneko 10) barruan sartutzat joko dira, oro har. Hortaz, gastu horiek kendu ahal izateko, zuzeneko zenbatespenaren modalitate arrunta aplikatu behar da.

Hala ere, zuzeneko zenbatespeneko metodoaren modalitate erraztuan, idatz-zati honetan zerrendatutako ibilgailuen erabilerari lotutako gainerako kontzeptuei dagozkien gastuak kendu ahal dira (finantza-gastuak barne), mugarik gabe, honako hauek izan ezik: ordezkariek edo merkataritzako agenteek jasandako finantza-gastuak.

4.13. Eskudiruzko ordainketen muga. Iruzurraren aurkako prebentzioa eta borroka areagotzearren zerga-arautegia eta aurrekontu-arautegia aldatu eta finantza-arautegia egokitu duen urriaren 29ko 7/2012 Legeko 7. artikuluan xedatutakoa betetzen ez den eragiketen ondoriozko gastuak.

Urriaren 29ko 7/2012 Legeko 7. artikuluak xedatu duenaren arabera eragiketak ezin dira eskudirutan ordaindu parte hartzen duen alderdiren batek enpresaburu edo profesional badihardu eta zenbatekoa 2.500 euro edo gehiago bada (atzerriko dibisetan, kopuru horren kontrabalioa). Zenbateko hori 1.000 euro izango da, edo horren kontrabalioa atzerriko monetan, 2021eko uztailaren 11tik aurrera, Iruzur Fiskala Prebenitzeko eta Iruzur horren aurka Borrokatzeko Neurriei buruzko uztailaren 9ko 11/2021 Legeak, Kontseiluaren 2016ko uztailaren 12ko 2016/1164 (EB) Zuzentarauaren transposizioari buruzkoak (zuzentarau horrek barne-merkatuaren funtzionamenduan zuzenean eragiten duten iruzur fiskalaren aurkako arauak ezartzen ditu, zerga-arau batzuk aldatzen ditu eta jokoa arautzen du) eskudirutan egin daitezkeen ordainketen gehieneko kopuruetan egindako aldaketen ondorioz.

Hala ere, aipatu zenbatekoa 15.000 eurokoa edo atzerriko dibisetako haren kontrabalioa izango da ordaintzen duena Espainian zerga-egoitza ez daukala frogatzen duen pertsona fisikoa bada eta enpresaburu edo profesional ez badihardu. Zenbateko hori 10.000 euro izango da, edo horren kontrabalioa atzerriko monetan, 2021eko uztailaren 11tik aurrera.

Zenbateko horiek zenbatesteari begira, eragiketa guztien edo, halakorik balego, ondasun edo zerbitzu ematea zatitzen den ordainketa guztien zenbatekoak batu beharko dira.

Ondore horietarako guztietarako, ordaintzeko honako moduak dira eskudiruzkoak: a) paperezko eta metalezko moneta, naziokoa edo atzerrikoa; b) edozein monetatako bankuko eramaile-txekeak; eta c) eramaileari ordaintzeko erabilitako beste edozein bitarteko fisikoa, elektronikoak barne (moneta birtualak edo kriptomonetak barne).

Ez dira kengarriak urriaren 29ko 7/2012 Legeko 7. artikuluan xedatzen dena hausten duten eragiketen ondoriozko gastuak, hain zuzen ere eskudirutan ordaindutako zenbatekoak.

4.14. Kengarriak ez diren beste gastu batzuk. Eroskeriazko emariak.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauan berariaz aipatzen da eroskeriak ez direla kengarriak, araudian zerga trataera hori berariaz jasotzeko, Kontseiluaren 2009ko maiatzaren 25eko C (2009) 64 Gomendioaren arabera (merkataritzako transakzioetan atzerriko funtzionario publikoen ustelkeriaren aurkako borroka indartzeko zerga-neurriei buruzko gomendioa), eta esparru horretan Ekonomia Lankidetza eta Garapenerako Erakundeak eta Europar Batasunak emandako jarraibideei jarraiki.

4.15. Zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate erraztuan etekin garbia zehazteko prozedura.

Zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate arruntean etekin garbia zehazteko prozedurari buruz abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 27. artikuluko 2. idatz-zatian ezarritako erregela berezia modalitate erraztuan ere aplika daiteke, foru arau horretako 28.1.a) artikuluaren arabera, modalitate hartan sarrerak eta gastuak kalkulatzeko arauak hartu behar baitira aintzat.

Beste alde batetik, finantza errentamenduko kontratuetan, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 28.1.b) artikuluan aipatzen den aurreko etekin garbia kalkulatzeko, ondasuna berreskuratzeko kostuari dagokion leasing kuoten zatia gastuetatik kendu behar da, kuoten zati hori zerga ondoreetarako elementuaren amortizazioak eragindako gastua baita (Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013 Foru Arauko 18. eta 19. artikuluak). Finantza-zamari dagokion kuoten zatia ez da kendu behar gastuetatik, kengarria baita. Oro, har, aurreko etekin garbiari ehuneko 10eko murrizketa aplikatzen zaio eta horrela amortizazioak, narriaduragatiko galerak eta justifikatzen gaitz diren beste gastu batzuk direla eta zuzenean kenkariak ezin aplikatu izatea konpentsatzen da.

Arrazoi beraiengatik ezin dira batera aplikatu batetik leasing kuota guztien kenkaria, Enpresa Txiki eta Ertainen Kontabilitateko Plan Orokorrean mikroenpresentzat ezarritakoa, eta aurreko etekin garbia ehuneko 10eko murrizketa, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 28.1 artikuluko b) idatz-zatian aipatzen dena, zeren, eragiketa horiei kontabilitatean ematen zaien tratamendua gorabehera, kostuen berreskurapenari dagokion kuoten zatia zerga ondoreetarako elementuaren amortizazioak eragindako gastua baita (Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013 Foru Arauko 18. eta 19. artikuluak).

Zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate erraztuari heltzen dioten zergapekoek ezin dute zenbatekorik kendu ibilgailu horien erosketak, errentamenduak, lagapenak edo balio-galerak eragiten dituen gastuengatik. Gastu horiek aplika daitekeen oroharreko kenkariaren (aurreko etekin garbiaren ehuneko 10, oro

har) barruan sartutzat joko dira.

4.16. Errentak esleitzeko araubidean dauden entitateak. Zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate erraztua ezeztatzea.

Modalitate hori ezeztatzeko ezinbestekoa da entitateko kide guztiek sinatzea. Gauza bera gertatzen da modalitate erraztuaren aplikaziorako ere.

4.17. Errentak esleitzeko araubidean dauden entitateak, bazkide kapitalistak dauzkatenak.

Errentak esleitzeko araubidean dagoen entitate batek jarduera ekonomiko bat egiten badu, jardueraren etekinak etekin ekonomiko izango dira entitateko bazkide, erkide, partaide edo jaraunsleentzat, baldin eta jarduerari lotutako ekoizbideen edota giza baliabideen norbere konturako antolamenduan ohikotasunez eta zuzenean parte hartzen badute.

Eratxikitzen diren etekinak kapitalaren etekinak izango dira antolamenduan pertsonalki eta zuzenean parte hartzen ez duten bazkide, jaraunsle, erkide eta partaideentzat, baldin eta erakundean duten partaidetza bakarra kapitala ekartzea bada Honelako kasuetan bazkide kapitalistari gehienez ekarritako kapitalaren ehuneko 15 egotz dakioke etekin modura. Gehieneko kopuru hori urtekoa da; beraz, zergaldia ez bada egutegiko urtea, hainbanatu egin behar da.

Arestiko paragrafoan aipatu erregela gorabehera, bazkide kapitalistek bere gain hartu behar dute gehiegiko kopuruaren zergapetzea, entitatetik ekarritako kapitalaren urteko ehuneko 15 baino gehiago jasotzen duten kasuetan. Bazkide kapitalistei ekarritako kapitalaren urteko ehuneko 15 horren gainetik ordaintzen zaizkien zenbatekoak ondare-irabazitzat hartuko dira, eta zerga-oinarri orokorrean sartu beharko dira, atxikipenik gabe. Bestalde, ordaindutako zenbateko horiek gehiegizkoak badira, ez dira kengarriak bazkide langileentzat.

4.18. Prestación por cese de actividad para trabajadores autónomos. Prestaciones por cese de actividad para las personas trabajadoras autónomas como consecuencia de las medidas de contención de la propagación del virus COVID-19.

Los importes percibidos por las y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que ejerzan actividades económicas, en concepto de prestaciones por cese de actividad, reguladas en la normativa aprobada con motivo de la COVID-19 y en las disposiciones que, en su caso, regulen la prórroga de su vigencia temporal, tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas (disposición adicional primera de la Norma Foral 6/2021, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas para el impulso de la reactivación económica, para la incentivación de la aplicación voluntaria del sistema BATUZ y otras modificaciones tributarias).

4.19. Gizarte Segurantzaren Lege Orokorra, 308. artikulua.

Baldin eta, Gizarte Segurantzaren Legearen testu bateginaren 308. artikuluaren arabera (artikulu horretan aldi baterako ezintasuneko kotizazioak eta kontingentzia profesionalei dagozkien kotizazioak arautzen dira), norbaitek 60 egun ematen baditu aldi baterako ezintasunean prestazio ekonomikoa jasotzeko eskubidearekin (baja medikoa hartu duenetik zenbatuta) eta mutuak ordaindu behar baditu kuotak, zenbateko hori jardueraren gauzazko sarrera modura konputatu behar da. Nolanahi ere, gastu kengarria izango da.

4.20. (*) (*) Enpresaburuaren edo profesionalaren beraren bizi-aseguruak, istripu-aseguruak, aldi baterako ezintasunaren aseguruak, medikuaren bajan diru-sarrerak bermatzeko aseguruak, eta ospitaleko egonaldietan errenta bermatzeko aseguruak.

Zergaren Foru Arauaren 27.1 artikuluan aipatzen diren gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin hitzartutako aseguruak alde batera utzita, ez da arautzen bizi-aseguruak jardueraren gastu kengarrietan sartu ahal izatea. Hori araututa ez dagoenez, 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.

4.21. (*) (*) Oinordetza eta dohaintzen gaineko zergaren kargapeko errentak, jarduera ekonomiko bati lotutako ondasunei dagozkienak.

Zergaren Foru Arauak honako hau ezartzen du 8. artikuluan: "Ez dira zerga horren kargapean egongo oinordetza eta dohaintzen gaineko zergaren kargapeko errentak". Hori jarduera ekonomikoen etekinak lortzen dituztenei ere aplikatzen zaie, etekinok noizbait oinordetza eta dohaintzen gaineko zerga ordaintzean edukiko duten eragina kontuan hartu gabe (balio amortizagarria eta eskuraketa-balioa).

5. KAPITALAREN ETEKINAK.

5.1. Erabilera edo gozamen eskubide errealak eratuta, lagata eta eskualdatuta lortutako etekinak.

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 entitate baten funtsetako 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)

6. KAPITAL HIGIEZINAREN ETEKINAK.

6.1. Kapital higiezinenaren etekin osoa.

Kapital higiezinaren etekinen atxikipen-oinarria zehazteko Hiri Errentamenduei buruzko Legean ezarritako errenta kontzeptuari dagokion zenbatekoa ez ezik, errentariari jasanarazi ahal zaizkion beste kopuru batzuk ere hartu behar dira kontuan (esaterako: erkidego-gastuak, OHZ, etab.). Beraz, kapital higiezinaren sarreretan ondoko kopuruak sartu behar dira: batetik, errentariak jasotzen duen errenta eta, bestetik, higiezinaren titularrak kobratzen dituen gainerako kontzeptuak. Gero, kontzeptuok gastu kengarriak badira, aurreko baturatik kenduko dira, etekin garbia kalkulatzeko.

6.2. (*) (*) Etxebizitza errentatzea: 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 32.1 artikulua.

Etxebizitzetatik datozen kapital higiezinaren etekintzat hartzen dira soilik Hiri-errentamenduei buruzko Legeko 2. artikuluan zehaztutako kontratuetatik eratorritakoak. Artikulu horretan hau adierazten da: "1. Etxebizitzaren errentamendutzat hartzen da errentariaren behin betiko etxebizitza beharra asetzeko lehentasuna duten eraikuntza bizigarri bat errentatzea. 2. Etxebizitzen errentamenduari buruzko arauak aplikatuko zaizkie finkarekin batera errentatzen diren altzariei, trastelekuei, garaje plazei eta gainerako lokal, barrunbe eta zerbitzu guztiei".

Horren ondorioz, etxebizitzaren errentamenduak barne hartzen ditu etxebizitzaren ondoko osagarriak, baldin eta etxebizitzarekin batera lagatzen badira eta elementu guztien errentamendua araubide juridiko bakarra duen kontratu batean formalizatzen bada.

Zehazki, etxebizitzaren errentamendu kontzeptutik kanpo geratuko dira Hiri-errentamenduari buruzko Legeko 3. artikuluan aipatzen diren etxebizitzaren erabilerak izango ez dituzten errentamendu-kontratuetatik eratorritako etekinak. Artikulu horrekin bat: "1. Etxebizitza gisa ez erabiltzeko errentamendutzat hartzen da, eraikuntza bati egokituz, aurreko artikuluan ezarritakoak ez diren lehentasunezko xedeak dituen errentamendua. 2. Bereziki, halakotzat joko dira denboraldika egin diren hiri-finken errentamenduak, udan zein beste edozein sasoitan, baita finkan industria, merkataritza, eskulangintza, lanbide, jolas, laguntza, kultura edo hezkuntzaren gaineko jarduera bat egiteko gauzatzen direnak ere, errentamenduak egiten dituzten pertsonak edozein direla ere".

Etxebizitzen errentamendu-kontratuak, etxebizitza premia iraunkorra asetzen duena maizterra ez bada, Hiri-errentamenduei buruzko Legeko 2. artikuluan adierazitako zentzuan, ez daude abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 32.1 artikuluan araututakoen artean. Horregatik, "Etxebizitza Hutseko Programa" deritzonari heldutako finkak, edo sozietateen gaineko zergan etxebizitza-errentamenduan diharduten entitateen araubide berezian dauden sozietateei errentatutakoak alde batera utzita, ezin dira abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 32.1 artikuluan sartu sozietate edo pertsona juridikoei errentatutako etxebizitzen kasuak, etxebizitza horiek partikularrei ostatu emateko erabiltzen badira ere. Adibidez, horrelakoa litzateke sozietate batek etxebizitza bat errentan hartzea langile bat bertan bizitzeko

Onura publikokotzat deklaratutako fundazioek eta elkarteek ezin bazaizkie atxiki sozietateen gaineko zergaren higiezinak alokatzeko jarduera kualifikatua duten entitateen araubide bereziari, eta horren arrazoi bakarra bada irabazteko asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga-pizgarrien zerga-araubideari buruzko martxoaren 20ko 4/2019 Foru Arauan ezartzen den araubide bereziari atxikita daudela, fundazio eta elkarte horiek esku hartzen duten errentamenduek higiezinak alokatzeko jarduera kualifikatua duten entitate horien kalifikazio bera izango dute errentatzaileentzat, bai eta zerga-oinarrian integratzeko araubide bera ere. Beraz, etxebizitza-premia iraunkorra estaltzeko errentamendu gisa kalifikatu ahal izango dira, higiezinak alokatzeko jarduera kualifikatua duten entitateen baldintza berberetan.

Gelen errentamenduak sortzen dituen etekinak abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 32. artikuluko 1. idatz-zatian sar daitezke, Hiri Errentamenduei buruzko Legeak 2. artikuluan ezartzen dituen baldintzak betez gero. Hain zuzen ere, gela horien xede nagusia errentariaren etxebizitza-premia iraunkorra asetzea bada eta errentatzaileak ostatu edo ostalaritza jarduerei dagokien zerbitzurik ematen ez badu.

6.3. Etxebizitzarena ez beste errentamendu batzuk: 2013/5 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 2.2 artikulua.

Amortizazio-gastuak.

Euskal Autonomia Erkidegoko Justizia Auzitegi Nagusiak eta Bizkaiko Foru Auzitegi Ekonomiko Administratiboak finkatutako interpretazio-ildoari jarraituz, kapital higiezinaren etekinetatik kendu ahal da erabileraren edota denboraren igaroaren poderioz etekinak sortu dituzten ondasunek jasandako narriaduraren zenbatekoa, are dohainik eskuratu badira ere.

Alokatzeko asmoa dagoen ondasun higiezina konpontzeak eta artatzeak eragiten dituzten gastuak.

Errentariaren etxebizitza-beharrizana modu iraunkorrean asetzeko ez den ondasun higiezin bat, errentatuta ez dagoena eta errentatu nahi dena, konpontzeko eta artatzeko egiten diren gastuak gastu kengarriak izango dira kapital higigarriaren etekin garbia kalkulatzeko zergadunak gastuok jasaten dituen ekitaldian (nolanahi ere, gogoan eduki behar da gastu kengarri guztien baturak ezin duela eragin ondasun higiezinaren etekin garbia negatiboa izatea).

Hori dela-eta, koerlazioa egon behar da ondasun higiezina konpontzeko eta artatzeko egiten diren gastuen eta hura errentatuta lortzen diren diru-sarreren artean. Beraz, konponketen eta artapen-lanen helburu bakarra kapital higigarriaren etekinak lortzea izan behar da (errentamenduaren bidez edo erabiltzeko eta gozatzeko eskubideak eratuta edo lagata), ez titularrak ondasun higiezina gozatzea (ezta aldi batez ere).

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 koerlazioa kontuan edukita, honako hauek bakarri dira kengarriak: ondasun higiezina errentatuta dagoen artean egiten direnak. Horrenbestez, ez dira kengarriak ondasun higiezinak okupatuta ez dauden aldiei egotzi beharreko gastuak.

7. KAPITAL HIGIGARRIAREN ETEKINAK.

7.1. (*) (*) Kooperatiben itzulkinak.

Honelako errentekin kapital higigarriaren etekinak banakatzeko irizpide orokorra aplikatu behar da.

Hala, EAEko Auzitegi Nagusiak 2003ko abenduaren 9an emandako epaian ezarritakoaren arabera irabazpideko araubidean edo foru komunikazioan dauden senar-emazteen kasuan kooperatibetako bazkideek sozietate kapitalera egindako ekarpenak ez dira bazkideen ekarpen pribatiboak, Kode Zibilaren 1.346.5 artikuluan ezarri den bezala (horren arabera pertsona bati datxezkioan ondare ondasunak eta eskubideak eta "inter vivos" eskualdatu ezin direnak pribatiboak dira). Beraz, ekarpenok pribatiboak edo irabazpidekoak diren jakiteko zer ondasun-multzoren kargura egin diren argitu behar da.

7.2. (*) (*) Akzioen edo partaidetzen jaulkipen-prima banatzea.

Erregela orokorra: akzio edo partaidetza bakoitza banaka hartuta, lortutako zenbatekoak haren eskuraketa-balioa murriztuko du deuseztatu arte, eta gaindikina, egonez gero, kapital higigarriaren etekin gisa zergapetuko da.

Horrenbestez, oro har, akzio edo partaidetza bakoitzaren eskuraketa-balioa kalkulatu behar da, jakiteko zenbat gutxituko den bakoitzaren eskuraketa-balioa (banaka hartuta) eta akzio edo partaidetza bakoitzean gaindikinik egon den, hau da, etekina sortu den.

Hala ere, Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2014ko maiatzaren 15ean emandako 2014/65/EB Zuzentarauan —finantza-tresnen merkatuari buruzkoan— definitzen diren balore-merkatu arautuetako batean negoziatzeko onartuta ez dauden eta sozietate edo entitateen funts propioetako partaidetza ordezkatzen duten baloreen jaulkipen-prima banatzen bada eta akzio edo partaidetza horiei prima banatu aurretik itxitako azken ekitaldian dagozkien funts propioen balioaren eta haien eskuraketa-balioaren arteko diferentzia positiboa bada, lortutako zenbatekoa edo jasotako ondasun edo eskubideen merkatu-balio normala kapital higigarriaren etekintzat hartuko da, diferentzia positibo horren mugarekin.

Ondorio horietarako, aurreko paragrafoan aipatzen diren funts propioen balioari kendu egingo zaio, batetik, jaulkipen-saria banatu aurretik banatutako etekinen zenbatekoa (funts propio horietan sartutako erreserben etekinak), eta, bestetik, funts propio horietan sartutako erreserba legalki baliaezinen zenbatekoa, akzio edo partaidetzak eskuratu ostean sortuak badira.

Muga horren gaineko soberakina (akzio edo partaidetza horiek prima banatu aurretik itxitako azken ekitaldian dagozkien funts propioen balioaren eta haien eskuraketa-balioaren arteko diferentzia) akzioen edo partaidetzen eskuraketa-baliotik kenduko da zenbaki honen lehen paragrafoan xedatzen denarekin bat etorriz.

Baldin eta jaulkipen-sariaren banaketaren ondorioz kapital higigarriaren etekin gisa zenbatzen bada lortutako guztia edo zati bat (edo jasotako ondasunen edo eskubideen merkatu-balio osoa edo zati bat) eta ondoren, apartatu honetan aipatzen den diferentzia positiboa agortutakoan, zergadunak dibidenduak edo mozkinetako partaidetzak lortzen baditu, entitate beretik datozenak jaulkipen-sariaren banaketa egin denetik zergadunaren ondarean egon diren akzio eta partaidetzei dagokienez, dibidenduen edo mozkinetako partaidetzen bidez lortutako zenbatekoa haien eskuraketa-baliotik kenduko da, jaulkipen-sarirako orokorrean xedatutakoaren

arabera, baina kontuan hartuta akzio edo partaidetza horiek direla-eta aurretik konputatu diren kapital higigarriaren etekinak.

7.3. Partaidetza-kontuak.

Kontabilitateko Plan Orokorraren eta ICACek emandako ebazpenen arabera, halako kontuen errentak gastu kengarriak dira ordaintzen dituen partaide kudeatzailearentzat eta, beraz, ez dira norberaren funtsen ordainketak.

Ondorioz, kudeatzaile ez diren partaideek jasotzen dituzten ordainketak kapital higigarriaren etekinak dira, norberaren kapitalak gainontzekoei lagata lortutakoak. Hori dela eta, ezin diote heldu abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 9.24 artikuluan araututako 1.500 euroko salbuespenari.

7.4. Penalizazioa eperako ezarpenaren kitapen aurreratua eskatzeagatik.

Gordailu, eperako ezarpen edo antzekoren bat behar baino lehen kitatuz gero, norberaren kapitala hirugarren batzuei lagata lortutako kapital higigarriaren etekintzat hartuko da ondoko kopuru hau, positiboa zein negatiboa: printzipalaren eta korrituen zioz jasotako zenbatekoari kitapen-komisioa kenduta geratzen den kopuruaren eta hasieran emandako kopuruaren arteko diferentzia.

7.5. Norberaren kapitalak hirugarrenei laga izanaren ordezkari diren aktiboak eskualdatzea: abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 35. artikulua.

7.5.1. Kontzeptua.

Kapital higigarriaren etekintzat hartuko dira norberaren kapitalak hirugarrenei lagatzearen ondorioz erakarri eta erabilitako hirugarrenen kapitalen ordezkari diren aktiboak eskualdatzeen kontraprestazioak.

7.5.2. (*) (*) Heriotzaren ondoriozko kostu gabeko eskualdaketak.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak honako hau ezartzen du 35.4 artikuluan:

"4. Artikulu honetan aipatutako besteren kapitalak erakarri eta erabiltzea ordezkatzen duten aktiboak direla eta, zergadunaren heriotzaren zioz halako aktiboak dohainik eskualdatzen badira ulertuko da ez dagoela kapital higigarriaren etekinik, eta ez da kapital higigarriaren etekin negatiborik konputatuko «inter vivos» kostu gabeko eskualdaketaren ondorioz.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa kosturik gabeko eskualdaketa komisarioak testamentu-ahalordea edo oraingo eraginkortasuneko oinordetza-tituluren bat erabiltzearen ondorioz gertatzen denean ere aplikatuko da. Hori dela eta, oinordetza-tituluak zein diren Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 5. artikuluan ezarri da. (...)".

2015eko urriaren 3an indarrean jarri zen ekainaren 25eko 5/2015 Legea, EAEko Zuzenbide Zibilari buruzkoa; lege horretako 102. artikuluan oinordetza-ituntzat hartzen diren dohaintzak uztailaren 1eko 3/1992 Legeko 76. artikuluan bezala arautzen dira.

Ekainaren 25eko 5/2015 Legearen 102. artikuluan ezarritakoari jarraiki, "mortis causa" egindako ondasun jakin baten dohaintza oinordetza-ituntzat joko da, baita "inter vivos" ekintzaren bidezko ondasun guztien dohaintza ere, besterik hitzartu ezean. EAEko foru-legeria zibilak ez du zehazten zer ulertu behar den dohaintza unibertsaltzat. Hortaz, ondorio horietarako, Kode Zibileko 634. artikuluan xedatutakoari lotu behar gatzaizkio. Horren arabera, dohaintza unibertsala da dohaintza-emailearen oraingo ondasun guztiak barne hartzen dituena (eta haren inguruabarren arabera bizitzeko behar duena erreserbatu behar du), dohaintza jakina ondasun horien zati bati bakarrik eragiten diona den bitartean.

Hortik ondorioztatzen da ezin zaiola eman orainaldian eragina duen oinordetza-itunaren kalifikazioa dohaintza-emailearen ondarea bere osotasunean ez den ondasun jakin bat dohainik eskualdatzea baino ez dakarren negozio juridiko bati. Izan ere, oinordetza-itunaren atzean dagoena (eta hura ematean nahi dena) oinordekoaren izendapen itundua da, eta ez ondasun isolatuak "inter vivos" dohainik eskualdatzea.

Hortaz, puntu honetan Adrian Celaya Ibarra jaunari jarraituz, "inter vivos" ondorioak dituzten ondasun jakin batzuen dohaintzak, oro har, Kode Zibileko 624. artikuluan eta hurrengoetan xedatutako ohiko dohaintzatzat jotzen dira, oinordetza-itun batean gehituta ez badaude eta horren izaera ez badute. Horri dagokionez, ondasun isolatuen dohaintza bat oinordetza-itun bati gehitzen zaio baldin eta oinordetza-izendapen baten kontura egiten bada, eta izendapen horren esparruan gauzatzen bada. Alegia, oraingo eraginkortasuneko ondasun baten ondare-esleipena izendatzaileak eta izendatutakoak horren alde adostu duten oinordetza-izendapenarekin batera jazotzen denean (kasuan kasuko terminoetan) eta izendapen horren kontura egiten denean.

Horren haritik, 2015eko martxoaren 25etik indarrean dagoen Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko martxoaren 25eko 4/2015 Foru Arauak honako hau dio 5. artikuluan: "Ondorio horietarako, eraginkortasuna unean bertan duten oinordetza-itun bat, ondasun berezi baten titulartasuna esleitzea dakarrena, kasu batean bakarrik hartuko da oinordetza-titulutzat: esleipen hori 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. Beste kasu guztietan dohaineko eta "inter vivos" negozio juridikotzat hartuko da. Nolanahi ere, eraginkortasuna unean bertan duten oinordetza-itun bati ez zaio aurreko lerroaldean ezartzen eduki osagarria eskatutako itun hori oinordetza-titulutzat hartzeko, baldin eta titulartasuna esleitzen deneko ondasun berezia izendatzailearen ondareko elementu bakarra bada".

Beraz, honako kasu honetan ere oinordetza-izaerako negozio juridikoa dago: oinordetza-itunean ondasun bat baino gehiago sartzen bada eta haietako ezeinek ez badauka balio hutsalik, non eta ondasun bakoitzaren (banaka hartuta) esleipenarekin batera jaraunspen-esleipeneko beste elementu bat ere badago (beste ondasun bat).

7.6. Lehentasuneko partaidetzen eta banku entitateekin lortutako hitzarmenetatik datozen osagarrien eskualdaketak.

2012 eta 2013rako aldi baterako neurriak eta beste zerga-neurri batzuk onartu dituen otsailaren 29ko 1/2012 Foru Arauko bigarren xedapen gehigarrian xedatutakoaren arabera, lehentasunezko partaidetzetatik eta kreditu-entitateen antolamendu, ikuskaritza eta kaudimenari buruzko ekainaren 26ko 10/2014 Legeko lehen xedapen gehigarrian araututako gainerako zor-tresnetatik datozen errentak hirugarrenei norberaren kapitalak lagata eskuratutako etekintzat hartzen dira, abenduaren 5eko 13/2006 Foru Arauko 35. artikuluan xedatutakoarekin bat etorriz.

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.

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.

Etekin horiei atxikipena egin behar zaien erabakitzeko, eskualdaketa eta erosketa balioen artean alde positiboa egonez gero, Zergaren Araudiko 82.f) artikuluan xedatutakoa bete beharko da.

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.

7.7. Bihurketa balioa Bankuen Berregituraketa Ordenaturako Funtsak (FROB) zorra bihurtzeko agintzen duenean.

Mendeko zorra (lehentasuneko 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 (lehentasuneko 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.

7.8. Arbitraje-prozedurak lehentasuneko partaidetzak eta mendeko zorrak direla eta, FROBek emandako ebazpenen itzalpean.

Banku berregituraketako prozeduran dauden entitateek jaulkitako lehentasuneko partaidetzen edo mendeko zorren titularrek uste badute baloreak merkaturatzean adostasuna baliogabetzen duen zerbait gertatu zela, arbitrajera jo dezakete, auzibidea saihesteko, berregituraketa-prozeduraren barruan.

Horrelako kasuetan, bezeroek arbitrajerako hitzarmena sinatu dute kreditu-entitateekin eta bertan onartu dute itzul daitekeen gehieneko kopurua ezartzea: tituluen harpidetza balioa edo eskuraketa balioa.

Laudoa bezeroaren ustearen aldekoa bada, adostasuna ematean funtsezko errorea gertatu zela ezarriko da eta horrek berekin ekarriko du adostasuna eta kontratua deuseztatzea; horren ondorioz alderdiek kontratuaren xede diren gauzak itzuli beharko dizkiote elkarri, bai eta haien prezioa ere (fruituak eta interesak gehituta). Hala ere, prozesu hauetan aurreko hori egin beharrean itzul daitekeen gehieneko diru kopurua ematen da, alderdiek arbitraje hitzarmenean adostu duten bezala.

Beraz, laudoak adierazten du erreklamatzailearen adostasuna baliogabetzen duen akatsa gertatu dela eta horren ondorioz erabakitzen da finkatutako diru kopurua itzuli behar zaiola. Hori gorabehera, gero likidazioa egin behar zaio berrerosketa eta harpidetza eragiketen ondorioz jasotako tituluak direla eta, hitzarmenean adostu den bezala.

Bezeroari kopuru hori itzuli beharra onartu eta kopurua ordainduta (konpentsaziozko ondare prestazioa) gatazka konpontzen da, berrerosteko prozesua gorabehera.

Hori dela eta, kontuan edukita erreklamatzailearen aldeko laudoa eman aurretik entitateak nahitaez berrerosi behar dituela baloreak eta aldi berean bezeroak akzioak harpidetu behar dituela, FROBek aginduta, zergadunari itzuli beharreko zenbatekoaren behin betiko likidazioa laudoan ezarritakoaren arabera itzul daitekeen gehieneko kopuruaren eta ondoko bietako baten arteko diferentziari aplikatzen zaio: akzioek arbitraje hitzarmena sinatu aurreko egunean duten kotizazio balioa (orduan bezeroa akzioen titularra bada) edo akzioen salmentaren zenbatekoa (hitzarmena sinatu denerako salduta egon badira).

Beraz, honelako kontratuetan xedea bezeroari itzuli beharrean diru kopuru bat ordaintzen zaio, alderdi biek adostutako kopurua, eta horren barrukotzat jotzen da aurretik nahitaez jasotako akzioen zenbatekoa (balioa aurreko paragrafoan ezarritakoaren arabera finkatuta).

Horrek esan nahi du kasu hauetan baloreen berrerosketak eta akzioen harpidetzak ez dutela zerga ondoriorik jasaten, ez eta arbitraje hitzarmena sinatu aurretik burututako akzioen salmentak ere.

Horrenbestez, bezeroak ez du ezer konputatu behar eragiketa horiengatik; aitzitik, kapital higigarriaren etekina baino ez zaio sortzen bere kapitalak hirugarren bati lagatzeagatik, hain zuzen ere laudoan finkatutako itzuli beharreko gehieneko zenbatekoaren eta hasierako tituluen (lehentasuneko partaidetzak edo mendeko zorra) harpidetza balioaren edo eskuraketa balioaren arteko diferentzia.

Zergadunak ez baditu saldu zor tituluak berrerosteko prozesuan jasotako akzioak arbitraje hitzarmena sinatu baino lehen, akzioak hitzarmena sinatzean eskuratutzat jo behar dira hurrengo eskualdaketetarako, zenbatekoa hitzarmenean finkatutakoa dela (eskuraketa balioa hitzarmenean sinatutakoa da).

Aurreko guztiaren ondorioz sortzen diren kapital higigarriaren etekin negatiboen integraziorako eta konpentsaziorako abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko hogeita zortzigarren xedapen gehigarrian ezarritakoa aplikatu behar da.

Irizpide horiek eurak aplikatu behar dira FROBek aginduta arbitraje hitzarmena sinatzen denean, mendeko zorraren trukean senior zorra jaso ondoren.

Lehentasunezko partaidetzen harpidetza eta mendeko zorra deuseztatzen duten epaien kasuan, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren hogeita zazpigarren xedapen gehigarrian ezarritako tratamendu bera aplikagarria

izango da.

7.9. Kooperatiben mendeko finantza-ekarpenen bidez lortzen diren errentak.

Euskadiko Kooperatibei buruzko abenduaren 20ko 11/2019 Legearen 60. artikuluaren 6. apartatuan aipatzen diren mendeko finantza-ekarpenen bidez lortzen diren errentak norberaren kapitalak hirugarrenei lagata lortutako kapital higigarriaren etekintzat joko dira, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 35. artikuluan ezarritakoarekin bat etorriz.

7.10. Ordainsariak eta kalte-ordainak ordaintzeko berandutzagatiko interesak.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren esparruan, interesak kapital higigarriko edo ondare-irabazien etekintzat hartzen dira, ordaintzeko edo kalteak ordaintzeko duten izaeraren arabera.

Ordainketako interesak kontraprestazioa dira, nola geroan itzuli beharreko kapital bat emateari dagokiona, hala hartzekodunak emandako edo alderdiek hitzartutako ordainketaren gerorapenari dagokiona. Hain zuzen horregatik kapital higigarriaren etekintzat hartzen dira.

Bestalde, kalteak ordaintzeko interesen helburua da hartzekodunari zordunak bere betebeharrak ez betetzeak eta atzerapenez betetzeak eragindako kalteak ordaintzea. Kalteak ordaintzeko interes horiek ezin dute sortu kapital higigarriko etekinik, hain zuzen ordaintzekoak direla, eta horrenbestez, PFEZFAko 40. artikuluan ezarritakoaren arabera ondare-irabaziak (aurrezkiaren oinarria) sortzen dituzte.

8. ONDAREKO IRABAZIAK ETA GALERAK.

8.1. 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 41. artikulua: ondarea aldatzen ez den kasuak.

Ondasun-erkidegoa, ezkontza-sozietatea edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legean xedatutakoaren arabera eratutako izatezko bikote bateko kideek itundutako sozietatea desegiten bada eta gero erkide, ezkontide edo bikotekide bakoitzari erkidegoko edo sozietateko ondasunak eta eskubideak adjudikatzen bazaizkie, horrek ez du aldatzen bakoitzaren ondarearen osaketa, hau da, ez du sortzen ondareko irabazirik ez galerarik, baldin eta adjudikazioak bakoitzari erkidegoan edo sozietatean dagokionaren arabera egiten badira, hau da, bakoitzak erkidegoan edo ezkontza-sozietatean daukan partaidetza-kuotaren proportzioan. Honelako kasuetan ezin daiteke eguneratu jasotako ondasunen eta eskubideen balioa, ez eta erosketa-data ere.

Hala ere, erkidegoaren edo sozietatearen likidazioan gehiegizko adjudikaziorik gertatuz gero, hau da, erkide, ezkontide edo bikotekideetako bati adjudikatutako ondasunen eta eskubideen balioa erkidegoan edo sozietatean daukan partaidetza-kuotari dagokiona baino gehiago bada, besteari (edo besteei) konpentsazioa emanda zein eman gabe, konpentsazioa jasotzen duen erkide, ezkontide edo bikotekidearen ondarea aldatzen da (aldakuntza gehiegizko adjudikazioa jaso duenari kostu bidez edo dohain eskualdatutakoaren zenbatekoa da) eta ondorioz konpentsazioa ordaindu behar duen edo dohaineko eskualdaketaren onura jasotzen duen erkide, ezkontide edo bikotekidearen gehiegizko zatia dagokien ondasunen balioa eta eskuraketa-data eguneratzen dira.

Kasu horretan, ondare-aldaketa hori irabazte ondasunak esleitzen diren aldiari egozten zaio eta, kasuan kasu, emandako gehiegizkoari dagokion konpentsazioa jasotzeko eskubidea eta ordaintzeko beharra, epekako edo epekako prezioko eragiketetarako xedatutako aldi baterako egozpen irizpidea aplikagarria izan ezean.

Honetarako ez daukan inolako eraginik konpentsazioa eskudiruz edo gauzaz egiteak, ez eta inolako konpentsaziorik ez ituntzeak ere (konpentsaziorik ez badago, "inter vivos" dohaineko eskualdaketa dugu).

Ikuspegi hori bat dator eragiketa hauen izaera ekonomikoarekin eta ez du lekurik uzten zergapetze bikoitzerako. Izan ere, ondasun-erkidego baten edo ezkontza-sozietate baten likidazioan, behar baino adjudikazio handiagoa eskuratzen duenak inbertsioa baizik ez baitu egiten pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren arautegiaren arabera (edo lehen ez zeukan zerbait doan eskuratzen du).

Horregatik, honelako kasuetan gehiegizko adjudikazioa jasotzen duen erkide, ezkontide edo bikotekideari adjudikatutako ondasunak eta eskubideak bi alditan eskuratutzat jotzen dira. Lehenengoz, likidazioan partaidetza-kuotaren konpentsazio gisa jasotako ondasunei eta eskubideei gagozkiela, erkidegoak edo sozietateak eskuratu zituenean. Bigarrenez, kuotaren gainetik jasotako ondasun eta eskubideen zatia (gehiegizko adjudikazioaren konpentsazioa edo dohaineko eskuraketa), erkidegoa edo sozietatea likidatu den egunean.

Horrek dauzkan ondorioetako bat hauxe da: gehiegizko adjudikazioa jasotzen dutenek konpentsazio baten trukean ohiko etxebizitzan inbertitzeagatiko kenkaria aplika dezakete, hain zuzen ere oinarritzat beste erkideek edo ezkontideak edo bikotekideak erkidego edo sozietateko partaidetza-kuotarekin bat ez datorren etxebizitzaren titulartasunaren ehunekoa eskuratzeko ordaindutakoa hartuta. Horretarako, noski, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren arautegian ezarritako betekizunak bete behar dira.

Horrekin lotuta, behar baino gutxiago jasotako erkideek edo ezkontideak edo bikotekideak ondare aldakuntza edukitzen dute: uko egiten dioten ondasun edo eskubideen partaidetza-kuotaren eskualdaketa-balioaren (merkatuko balioa izan ohi da) eta erkidegoak edo sozietateak kuota hori eskuratzeko ordaintzen duen zenbatekoaren arteko diferentzia.

Bestela, erkide batzuen zerga-karga besteek jasan beharko lukete (edo ezkontide edo bikotekide batek bestearena). Izan ere, honelako kasuetan ez bada onartzen ondare-aldakuntza gertatu denik eta, ondorioz, ezin badira eguneratu gehiegizko adjudikazioa jaso duenak ondasunak eta eskubideak eskuratu dituen datak eta haien balioak, konpentsazio baten trukean behar baino gutxiago jasotako erkideak, ezkontideak edo bikotekideak ez ditu aitortu behar ondasunek eta eskubideek erkidegoa edo sozietatea likidatu den egunean sortutako isilbidezko gainbalioak eta, aldiz, behar baino gehiago adjudikatutako erkideak, ezkontideak edo bikotekideak berak ordaindutakoa baino eskuraketa-balio txikiagoa ezarri beharko die ondasun eta eskubideei.

Hala ere, adierazi behar da zerga-arloan zenbait aldaketa onartzen dituen uztailaren 20ko 5/2016 Foru Arauak abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 41. artikulua aldatu duela, hain zuzen kasu horietan guztietan, zergadunen ondarearen osaeran ez dela aldaketarik gertatuko argitzeko, "betiere, gehiegizko esleipenik ez badago".

Helburu berarekin, 2022ko urtarrilaren 1etik aurrerako ondorioekin, Ekonomia suspertzeko neurriak, BATUZ sistema borondatez aplikatzea sustatzeko neurriak eta zerga-aldaketa batzuk onesten dituen abenduaren 13ko 6/2021 Foru Arauaren 9. artikuluaren hamalaugarren zenbakian 41. artikulua gehitzen zaio Zergaren Foru Arauari: "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".

8.2. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 41. artikulua: ondarea aldatzen ez den kasuak. Ondasun-erkidegoak desegitea.

Partaide batzuek izaera bereko ondasun batzuen jabetza-ehuneko bera edukiz gero, ondasun-erkidego bakarra dago eta, beraz, halaxe tratatu behar da pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren eta gainerako zergen ordainketan.

8.3. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 41.2.a) artikulua: ondarean ez irabazirik ez galerarik ez dagoen kasuak. Kapital-murrizketak.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 41.2 a) artikuluaren arabera, kapital-murrizketa egiten bada ekarpenak itzulita (banatu gabeko etekinen ondoriozko denean izan ezik), horren tratamendua akzioen jaulkipen-primaren itzulketarako ezarritakoa bera izango da (jarraibide honen 7.2 apartatua).

8.4. (*) (*) 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 41.2.b) artikulua: ondarean ez irabazirik ez galerarik ez dagoen kasuak. Kostu gabeko eskualdaketa zergadunaren heriotzaren ondorioz.

"2. Honako kasu hauetan ez da egongo ondare irabazirik ez galerarik: (...)

b) Zergadunaren heriotzaren ondorioz egiten diren dohaineko eskualdaketetan, dohaineko eskualdaketa hori komisarioak testamentu-ahalordea erabilita edo unean bertan eragina daukan oinordetza-titulu bat dela bide egiten denean ere.

Ondore hauetarako, oinordetza-tituluak dira Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 5.artikuluan ezarritakoak".

2015eko urriaren 3an indarrean jarri zen ekainaren 25eko 5/2015 Legea, EAEko Zuzenbide Zibilari buruzkoa; lege horretako 102. artikuluan oinordetza-ituntzat hartzen diren dohaintzak uztailaren 1eko 3/1992 Legeko 76. artikuluan bezala arautzen dira.

Ekainaren 25eko 5/2015 Legearen 102. artikuluan ezarritakoari jarraiki, "mortis causa" egindako ondasun jakin baten dohaintza oinordetza-ituntzat joko da, baita "inter vivos" ekintzaren bidezko ondasun guztien dohaintza ere, besterik hitzartu ezean. EAEko foru-legeria zibilak ez du zehazten zer ulertu behar den dohaintza unibertsaltzat. Hortaz, ondorio horietarako, Kode Zibileko 634. artikuluan xedatutakoari lotu behar gatzaizkio. Horren arabera, dohaintza unibertsala da dohaintza-emailearen oraingo ondasun guztiak barne hartzen dituena (eta haren inguruabarren arabera bizitzeko behar duena erreserbatu behar du), dohaintza jakina ondasun horien zati bati bakarrik eragiten diona den bitartean.

Hortik ondorioztatzen da ezin zaiola eman orainaldian eragina duen oinordetza-itunaren kalifikazioa dohaintza-emailearen ondarea bere osotasunean ez den ondasun jakin bat dohainik eskualdatzea baino ez dakarren negozio juridiko bati. Izan ere, oinordetza-itunaren atzean dagoena (eta hura ematean nahi dena) oinordekoaren izendapen itundua da, eta ez ondasun isolatuak "inter vivos" dohainik eskualdatzea.

Hortaz, puntu honetan Adrian Celaya Ibarra jaunari jarraituz, "inter vivos" ondorioak dituzten ondasun jakin batzuen dohaintzak, oro har, Kode Zibileko 624. artikuluan eta hurrengoetan xedatutako ohiko dohaintzatzat jotzen dira, oinordetza-itun batean gehituta ez badaude eta horren izaera ez badute. Horri dagokionez, ondasun isolatuen dohaintza bat oinordetza-itun bati gehitzen zaio baldin eta oinordetza-izendapen baten kontura egiten bada, eta izendapen horren esparruan gauzatzen bada. Alegia, oraingo eraginkortasuneko ondasun baten ondare-esleipena izendatzaileak eta izendatutakoak horren alde adostu duten oinordetza-izendapenarekin batera jazotzen denean (kasuan kasuko terminoetan) eta izendapen horren kontura egiten denean.

Horren haritik, 2015eko martxoaren 25etik indarrean dagoen Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko martxoaren 25eko 4/2015 Foru Arauak honako hau dio 5. artikuluan: "Ondorio horietarako, eraginkortasuna unean bertan duten oinordetza-itun bat, ondasun berezi baten titulartasuna esleitzea dakarrena, kasu batean bakarrik hartuko da oinordetza-titulutzat: esleipen hori 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. Beste kasu guztietan dohaineko eta "inter vivos" negozio juridikotzat hartuko da. Nolanahi ere, eraginkortasuna unean bertan duten oinordetza-itun bati ez zaio aurreko lerroaldean ezartzen eduki osagarria eskatutako itun hori oinordetza-titulutzat hartzeko, baldin eta titulartasuna esleitzen deneko ondasun berezia izendatzailearen ondareko elementu bakarra bada".

Beraz, honako kasu honetan ere oinordetza-izaerako negozio juridikoa dago: oinordetza-itunean ondasun bat baino gehiago sartzen bada eta haietako ezeinek ez badauka balio hutsalik, non eta ondasun bakoitzaren (banaka hartuta) esleipenarekin batera jaraunspen-esleipeneko beste elementu bat ere badago (beste ondasun bat).

8.5. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 42. artikulua.

8.5.1. Ohiko etxebizitza ordainean ematearen ondoriozko ondare irabaziak eta ohiko etxebizitzaren gaineko hipoteka betearaztearen edo notario betearazpenen edo betearazpen judizialen ondoriozkoak. 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 42.e) artikulua:

Zergaren kargatik salbuetsita daude 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 emateak sortzen dituen irabaziak.

Halaber, aurreko paragrafoan ezarritako kasuetan hipoteka betearazteagatik edo betearazpen notarial edo judizialagatik ohiko etxebizitza eskualdatuta sortzen diren ondare irabaziak ere kargatik salbuetsita daude.

Batera zein bestera, ezinbestekoa da ohiko etxebizitzaren jabeak (zorduna edo bermatzailea) ez edukitzea zorra ordaintzeko eta etxebizitza besterentzea eragozteko behar den diru kopurua jotzen duten ondasunak ez eskubideak.

8.5.2. Zordunak konkurtso-prozeduretan lortutako errenten salbuespena. 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, hogeita hamargarren xedapen gehigarria.

Zergatik salbuetsita egongo dira zordunek lortutako errenten zergak, baldin eta zorrak ordaintzeko kiten eta emateen ondorioz sortzen badira eta hauexetan ezarrita badaude: maiatzaren 5eko 1/2020 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutako Konkurtso Legearen testu bateginean ezarritako prozeduran,Testu bategin horren bigarren liburuko II. tituluan aipatzen den judizialki homologatutako birfinantzaketa-akordio batean, bigarren liburuko III. tituluan aipatzen den ordainketen judizioz kanpoko akordio batean edo testu bategin horren lehen liburuko XI. tituluko II. kapituluan aipatzen den ordaindu gabeko pasibotik libratzearen ondorioz, betiere zorrak jarduera ekonomikon ondoriozkoak badira.

8.5.3. (*) (*) 65 urtetik gorako zergadunek ondare-elementuak eskualdatzean lortutako irabazien salbuespena. 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 42. artikulua, c) eta f) letrak.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 42. artikuluko c) eta f) letretan arautzen dituen salbuespenak eskualdaketa egiten denean zergadunak 65 urte edo gehiago dauzkanean aplikatzen dira. Titular bat baino gehiago egonez gero, denek eduki behar dituzte 65 urte gutxienez.

8.5.3.1. (*) Salbuespena, 65 urtetik gorako pertsonek ohiko etxebizitza kostu bidez eskualdatzen dutenean. 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 42.c) artikulua.

Foru Arauaren testuak doako eskualdaketak (dohaintzak, esaterako) zerga-onura honetatik kanpo uzten ditu.

Salbuespen hau ohiko etxebizitza bakar baten eskualdaketari aplikatu ahal zaio. Nolanahi ere, salmenta batean baino gehiagotan lortzen diren errentei aplikatu ahal zaie, baldin eta zergadunak ohiko etxebizitza zenbait finkatan zatitzen badu eta bakoitza eragiketa batean besterentzen badu. Hala ere, horrelako kasuetan salbuespenaren gehieneko muga ez da aldatzen: 400.000 euro, lortutako errenta guztietarako.

Halaber, zergadunek salbuespen honi heldu ahal diote ohiko etxebizitzaren jabetza soila eskualdatzen dutenean ere.

Salbuespenaren gehieneko muga, 400.000 eurokoa, banaka aplikatzen zaio zergadun bakoitzari, baita zergak batera ordaintzen diren kasuetan ere.

Erregelamenduak honako hau ezartzen du 67.4 artikuluan: "Era berean, Zergari buruzko Foru Arauko 42. artikuluko 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".

Beraz, higiezina beste gauza baterako erabiliz gero, errentatzeko, esatera baterako, ezin da hartu ohiko etxebizitzatzat bi urteko epealdi orokorretik kanpo.

8.5.3.2. Ondare-elementuen eskualdaketaren ondorioz izandako irabazien salbuespena, baldin eta 65 urtetik gorako zergadunek lortutako zenbatekoa erabiltzen badute beren alde aseguratutako biziarteko errenta bat osatzeko. 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 42.f) artikulua.

Salbuespen hau abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 42. artikuluko c) letran araututakoarekin bateragarria da, 65 urtetik gorako pertsonek ohiko etxebizitza kosturik gabe eskualdatzen duten kasuetarako, foru arau bereko 49. artikuluan arautzen den salbuespenarekin.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 42 f) artikuluan arautzen duenaren arabera biziarteko errentak eratzeko erabil daitekeen gehieneko muga, 240.000 euro,zergadun bakoitzari aplikatzen zaio, are baterako tributazioan ere. Kopuru hori zerga-kreditua da, eta zergaldiz zergaldi arrazoi honengatik errentak salbuetsi ahala agortzen da.

8.5.3.3. (*) Entitateen akzioak edo partaidetzak eskualdatzean agerian gelditzen diren ondare-irabazien salbuespena, hain zuzen ere horiek eskuratzeagatik zergadunak foru arau honen 90. artikuluan ezarritako kenkaria aplika dezakeenean. 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 42.g) artikulua.

Lehenengo aldiz txertatu zenean PFEZFAren 42.artikuluaren g)letra, foru arau beraren 90.artikuluan jasotako kenkariari lotutako partaidetzen eskualdaketari salbuespena aplikatzeari buruzkoa, trantsizio-araubide bat ezarri zen (hogeita zazpigarren xedapen iragankorrean); hauxe dakar: "Foru Arau honen 42. artikuluaren g) letran ezarritakoa aplikagarri izango zaie 2018ko urtarrilaren 1etik eskuratutako akzio edo partaidetzetatik eskuratzen diren ondare irabaziei".

Alabaina, uztailaren 20ko 8/2022Foru Arauak, zergen arloko zenbait aldaketa sartzen dituenak, salbuespen-araubide berria sartu du abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 42.g) artikuluan (2022ko urtarrilaren 1etik aurrera sortuko ditu ondorioak). Horrekin batera ez da sartu araubide iragankorrik. Horrenbestez, eskuratze-unean indarrean egoteagatik oraingo kenkaria sortu ahal izan duten partaidetzei dagokienez (eskuratze-data gorabehera), PFEZFAren 42.g)artikuluaren testu berria aplikatuko da. Hala, 2018ko urtarrilaren 1a baino lehen egindako inbertsioei ere aplikatu ahalko zaie.

Horren ildotik, 2022ko urtarrilaren 1etik indarrean dagoen 42.g)artikuluaren testuko salbuespen-araubidea 2018.urtean txertatu zenarekin alderatuta dauden desberdintasunak aintzat hartuta, ulertu behar dugu hogeita zazpigarren xedapen iragankorra aurreko araubideari dagokiola soilik (42gletra sartu aurreko idazketari, alegia) eta, hortaz, adierazi den moduan, ez dago aplika daitekeen xedapen iragankorrik.

Beraz, 2022ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan, salbuespena, oro har, entitateen akzioak edo partaidetzak eskualdatzean agerian gelditzen diren ondare-irabazien %50 izango da, hain zuzen ere horiek eskuratzeagatik zergadunak foru arau honen 90. artikuluan ezarritako kenkaria aplika dezakeenean. Hala ere, ondare-irabaziaren 100eko 100 salbuetsita egongo da kasu honetan: zergadunak akzioak edo partaidetzak eskualdatuta lortutako zenbatekoa berrinbertitzen badu foru arau beraren 90. artikuluan aipatzen diren akzioak edo partaidetzak eskuratzeko, eta ezin badu aplikatu artikulu horretan bertan arautzen den kenkaria berrinbertsioa gauzatzen den akzioengatik edo partaidetzengatik. Hori dela-eta, ez da kontuan eduki behar noiz eskuratu diren eskualdatutako akzioak edo partaidetzak.

Beraz, ondorio hauetarako, ondare-irabaziaren 100eko 50eko salbuespena kasu guztietan aplikatzen da (Foru Arauaren 90. artikulua betez gero), eta, aldiz, gainerako 100eko 50 salbuesteko eskubidea egiten den berrinbertsioaren araberakoa da: irabaziaren 100eko 100 berrinbertituz gero, irabaziaren gainerako 100eko 50

ere salbuetsita dago; ostera, eskualdaketaren ondorioz lortutako zenbatekoaren 100eko 50 berrinbertitzen bada, irabaziaren guztirako zenbatekoaren 100eko 25 gehiago dago salbuetsita.

8.6. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 43. artikulua. Galera konputaezinak.

8.6.1. Ondasun higiezinen kostu bidezko eskualdaketen ondoriozko galerak, baldin eta ondasuna aurretik egindako kostu gabeko eskuraketa salbuetsi batetik badatoz edo zerga kargarik jasan ez badute.

Ezin dira ondare-galeratzat konputatu aldez aurretik kosturik gabe egindako eskuraketa salbuetsi batetik edo zerga kargarik jasan ez duen batetik datozen ondasun higiezinen eskualdaketen ondoriozko galerak, baldin eta ez bada frogatzen ondasun higiezinaren balioa salbuespeneko inguruabar batzuengatik murriztu dela edo, bestela, galera ez badator, soil-soilik, besterentze edo eskuratze gastuetatik.

Arau hori aplikatuko da, aldez aurretik, bi alditan eta balio ezberdinekin kosturik gabe eskuratutako ondasun higiezin bakar baten kostu bidezko eskualdaketa egiten denean ere. Beraz, kasu horietan dena delako higiezina besterenduta ondare-irabazi bat (edo batzuk) eta, aldi berean, aurreko paragrafoan ezarritakoarekin bat datorren ondare-galera bat (edo batzuk) sortuz gero, galera ezin da konputatu eta, horrenbestez, ezin da kontuan hartu abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 66.1.b) artikuluak aipatzen dituen errentak integratu eta konpentsatzeari begira, zergadunak ohiz kanpoko arrazoiengatik ondasunaren balioa urritu dela edo galera besterentze edo eskuratze gastuetatik ondorioztatzen dela frogatu ezean.

Horretarako, behar bezala frogatuta geratzen da abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 45.2 artikuluan aipatzen den eskuraketa-balioaren eguneratze-koefizienteak aplikatzearen ondoriozko galera.

8.6.2. Kontsumoaren ondoriozko galerak kostuetako zigorra ekarri duten epaien kasuetan.

Oro har, epaiketa batean jasandako norberaren gastuek kontsumoak eragindako galerak ekartzen ditu, eta ez dira konputagarriak.

Bestalde, hasiera batean, epaiketa batean kostuak irabazten dituenak errenta bat lortzen du. Hala ere, kostuak ordaintzeko kondenak berekin ekartzen du kondenatutakoaren jokabidea gaitzestea eta epaiketa irabazten duenak auzitan ez lukeela sartu behar aitortzea; beraz, horrek ez die aurre egin behar auziaren ondorio ekonomikoei. Beraz, kostuak ordaintzeko kondenaren bidez izandako kaltearen zenbatekoarengatik konpentsatzen diote. Horregatik guztiagatik, kasu hauetan ulertu behar da ez dagoela zergadunaren kontsumorik egindako eta itzuli behar zaizkion gastuengatik, baizik eta jasan behar ez duen kalte bat.

Horrenbestez, kostuak ordaintzeko kondenarengatik jasotako zenbatekoa kontrako alderdiak ordaintzen dizkion gastuekin zuzenean konpentsatzen da, eta horiek ez datoz, berez, inolako kontsumotatik.

Kasu horietan, kontsumotik ez datorren galera kondenatuak kostuetan ordaindu behar duen zenbatekoa da; beraz, ez du inolako zenbatekorik sartu behar zergaren zerga-oinarrian arrazoi horregatik, ez positiborik ez negatiborik.

Aurreko paragrafoetan adierazitakoa alde batera utzita, kostuak ordaindu behar dituen kondenatuak ondare-galera bat izaten du, zergaren zerga-oinarri orokorrean sartu eta konpentsatu beharko duena.

8.7. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 45. artikulua: Eskuraketa-balioa eta eskualdaketa-balioa. Gainbalioak.

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.

8.8. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 45. artikulua: Eskuraketa-balioa.

8.8.1. Mailegua egotea.

Ondare-elementua eskualdatzen bada, eskuraketa-balioari hura eskuratzeko hartutako maileguaren gastuak gehituko zaizkio (korrituak ez beste guztiak).

8.8.2. Doako eskuraketaren balioa, oinordekotzen eta dohaintzen gaineko zergaren aitorpena egiten ez denean.

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. Balio hori egiaztatzeko Zuzenbidean onartutako edozein frogabide erabili ahal izango da, eta aurkezten diren ebidentzien balioespena zergak aplikatzeko ardura duten kudeaketako edota ikuskapeneko organo eskudunek egin behar dute, Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 10eko 2/2005 Foru Arau Orokorrak ezartzen duen legez.

Aurreko paragrafoaren arabera, honelako kasuetan ez da aplikatzen Oinordekotzen eta dohaintzen gaineko zergaren Foru Arauaren 37. artikulua benetako balioari eta balizko egiaztapenari dagokienez, ez baita aplikatzen honako hau: "interesdunek balioztatzea egiteko erregela bereziak -foru-arau honetako 20. artikuluko 2. zenbakiko a) eta b) letretan aipatzen direnak- aplikatuz ateratzen den balioa jaso badute eskualdatutako ondasunen balio erreal moduan, balio hori ez da beste ezein bide erabiliz egiaztatu beharko".

8.9. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 45. artikulua: Eskuraketa-balioa. Nola aplikatu egunerapen-koefizienteak.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 45.2 artikuluan ezartzen du eskualdatzen diren ondare-elementuen eskuraketa-balioa arau bidez ezartzen diren koefizienteak aplikatuz eguneratu behar dela.

Zenbait kasutan, akzioen jaulkipen-prima banatzearen eta bazkideei ekarpenak itzultzeagatik izandako kapital-murrizketaren ondorioz lortutako zenbatekoek eragindako baloreen eskuratze-balioa murrizten dute. Zergaren Araudiko 47.3 artikuluan ezarritakoaren arabera, kasuan kasuko eragiketak izandako urteari dagozkion koefizienteak aplikatuz eguneratzen dira balioen erakusketa-balioa gutxitu behar duten zenbatekoak.

Araupeko merkatu batean negoziatzeko onartutako baloreak harpidetzeko eskubideak eskualdatzeari dagokionez, hona zer dioen abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 47.1.a) artikuluan (indarrean dagoen testua):

"Balore horiek harpidetzeko eskubideak eskualdatuta lortzen den zenbatekoa ondare-irabazia izango da eskualdatzailearentzat eskualdaketa gertatzen den zergaldian".

Hala ere, 2012ko urtarrilaren 1 arte indarrean zegoen araudiak, kasu horietan, harpidetza-eskubideen zenbatekoak tituluen erosketa-balioa murrizten zuela xedatzen zuenez gero, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko hamalaugarren xedapen iragankorrak adierazitakoa kontuan hartu behar da, alegia: "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".

Hori dela eta, esan behar da Zergaren Araudiko 47.3 artikuluan akzioen jaulkipen-primaren banaketarako, edo bazkideen ekarpenak itzuliz kapitala murrizteko xedatutako tratamendua abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko hamalaugarren xedapen iragankorrean xedatutako kasuei ere (harpidetza eskubideak 2012ko urtarrilaren 1a baino lehen saltzea) aplikatuko zaiela.

Beste alde batetik, ondare-sozietateen akzioak eta partaidetzak direla eta, eguneratapen-koefizienteak ezin zaizkio aplikatu entitateak ondare-sozietatea izan den ekitaldietan, akzioak edo partaidetzak eduki dituen artean, alegia, lortu eta banatu ez dituen mozkinen zenbatekoari, abenduaren 5eko 11/2013 Foru Arauak, Sozietateen gaineko Zergari buruzkoak, 14. artikuluan ezartzen duen bezala, nahiz eta akzioak edo partaidetzak "titulartasun-kostukoak" izan.

8.10. Ondare-galera batzuen eta etekin negatiboen integrazioa: abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 43. artikulua, g) eta h), eta 35.3 artikulua.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 43. artikuluko g) eta h) puntuetan aipatutako ondare-galerak ezin konputatu izan badira, zergadunak artikulu horretan ezarritako epeetan balore homogeneoak eskuratu dituelako, galera horiek muga sortarazi duten tituluak saltzen diren heinean integratuko dira.

Irizpide bera aplikatu behar da abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 35.3 artikuluko azken paragrafoan ezarritako erregelari dagokionez; horrela, etekin negatiboak finantza-aktibo homogeneoak eskualdatzen diren heinean integratuko dira.

8.11. Banako gaixotasun-asegurua.

Hauek izan daitezke aseguru mota horren prestazioak:

a) Kapital bat, aurrez finkatutako eguneko kopuru baten arabera zehazten dena eta laguntza medikuaren gastuekin zerikusirik batere ez duena; aseguratuak gaixotasun batek, arruntak zein lanekoak, jota dagoen artean jasotzen du eta lanerako ezintasuna iraunkor bihurtzen bada iraungi egiten da.

b) Prestazioa oroharreko prezioan, baldin eta aseguratuak gaixotasun arrunt batek edo laneko gaixotasun batek eragindako egoera patologiko bat badu.

Aipatutako prestazioen ondoriozko etekinak onuradunari sortzen dion errenta ondare irabazia izango da, hain zuzen ere jasotako prestazioaren eta hura sortu duen edo duten sarien zenbatekoaren arteko kendura. Hala ere, kontratu horien prestazioetatik eratorritako etekinari kapital higigarriaren etekin esango zaio, abenduaren 13/2013 Foru Arauko 36. artikuluan ezarritakoarekin bat etorriz, baldin eta prestazio hori ezintasun egoera batek sortzen badu.

Hala ere, ordaindu behar den zenbatekoa aurrezkiaren errentatzat hartuko da.

8.12. Banako istripu-asegurua.

Hauek izan daitezke aseguru mota horren prestazioak:

a) Kapital bat, aurrez finkatutako eguneko kopuru baten arabera zehazten dena eta laguntza medikuaren gastuekin zerikusirik batere ez duena; aseguratuak istripu batek, arruntak zein lanekoak, sortutako egoera patologikoan dagoen artean jasotzen du eta lanerako ezintasuna iraunkor bihurtzen bada iraungi egiten da.

b) Oroharreko kopurua, aseguratuak istripu arrunt edo lanekoa badu.

Istripu-aseguruak kanpoko indarkeriazko kausa batek eraginda bat-batean eta aseguratuak nahi gabe egindako lesio fisikoak estaltzen ditu.

Prestazioa elbarritasunagatik ematen bada, horren zioz sortzen den etekina kapital higigarriaren etekintzat hartuko da, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 36. artikuluan ezarritakoari lotuz. Bestela, ondare-irabazitzat hartuko da.

Nolanahi ere, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 9. artikuluko 7. idatz-zatian ezarritakoari jarraiki, mota honetako aseguru-kontratuen ondoriozko pertzepzioak salbuetsita daude, bertan zehaztutako mugekin.

Hala ere, ordaindu behar den zenbatekoa aurrezkiaren errentatzat hartuko da.

8.13. Maileguak amortizatzeko asegurua.

Finantza-entitateek bizi-aseguruak sartu ohi dituzte ematen dituzten hipoteka-maileguak emateko baldintzetan, non hartzailea eta aseguruduna mailegu-hartzailea baita, eta onuraduna kreditu-entitatea bera. Gehienetan, aseguru horiek mailegu-hartzaileen heriotza eta baliaezintasuneko gertakizunak estaltzen dituzte.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren hogeita hamaikagarren xedapen gehigarriak dio hipoteka-hartzekodunak jasotako baliaezintasun kontingentziagatiko prestaziotik eratorritako errentek, haren onuradun gisa (betiere kreditu-entitate bat edo modu profesionalean maileguak edo hipoteka-kredituak ematen dituen beste entitatea bada), zergadunaren hipoteka-zorra osorik edo zatika amortizatzeko betebeharrarekin, onuraduna zergaduna bera izango balitz izango lukeen zerga-tratamendu bera izango dute.

Horrela, aurreko baldintzak betetzen badira, zergadunak zorra kentzen badu ez du ondare-irabazirik lortuko. Bizitza-aseguruko edo baliaezintasun-aseguruko kontratu batetik eratorritako kapital higigarriaren etekin bat izango da, atxikipenik gabe.

Ondorioz, zergadunak abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 9.7 artikuluan araututako salbuespena aplikatu ahalko du, horretarako eskatutako gaineratzeko baldintzak betetzen baditu.

Kasu horietan, zergadunak bere ohiko etxebizitzaren erosketa finantzatzeko hipoteka-mailegua eskatu bazuen, abenduaren 5eko 1372013 Foru Arauaren 87. artikuluan araututako kenkaria aplikatu ahalko du amortizatutako zenbatekoan, arau horretan ezarritako baldintzetan eta mugekin.

Heriotza-kontingentzia gertatzen bada, mailegu-hartzaileak zergak ordaindu beharko ez dituen ondare-irabazi bat lortuko du, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 41.2 b). artikuluaren ezarritakoaren arabera. Bestalde, hildakoaren oinordekoek ez dute zorrik sartu beharko jarauntsiko ondasunetan, aseguru-entitateak kreditu-entitateari egindako ordainketaren bidez ordainduta geratuko baita. Bestalde, zergadunak zergarik ez ordainketarik ordaintzen ez duen heinean, ezingo du aplikatu arrazoi horregatik ohiko etxebizitzako inbertsioaren kenkaririk.

8.14. Saltzailearentzako tratamendua, salerosketako kontratuak elkarri emandako ondasuna eta jasotako prezioa itzulita amaitzen diren kasuetan.

Salerosketako kontratua, Kode Zibileko 1.124. artikuluan xedatutakoaren itzalpean, elkarri emandako ondasuna eta kobratutako prezioa itzulita amaitzen bada, saltzaileak aipatu ondasunaren salmentak eragindako ondare-aldakuntza sartu duen zergaldietako autolikidazioak zuzendu ditzake ("ex tunc" efektua dela eta). Beraz, honelako kasuetan kobratutako prezioa itzultze hutsak ez dakar ondare-galerarik saltzailearentzat.

8.15. Errentariari kalte-ordaina ematea errentamendu-kontratua azkentzeagatik.

Errentamendu-kontratua azkentzeagatik kalte-ordaina eman behar zaio errentariari; kopuru hori:

a) Errentariarentzat ondare irabazia da eta beraren sortzapenaldia kontratua sinatu zenetik igarotako urteen kopurua da, luzapenak barne. Hori dela eta lortutako errentak aurrezpenaren zerga-oinarrian integratu eta konpentsatuko dira (errentamendu-eskubidea eskualdatzearen ondorioz gerta litekeen ondare-aldaketa bezala).

b) Errentatzailearentzat higiezinaren eskuraketa-balio handiena da (hobekuntza).

8.16. BOE baten deskalifikazioa: laguntzak eta interesak itzultzea.

Etxebizitzaren deskalifikazioa lortzeko ordaindutako zenbatekoak (printzipalaren itzulketa zein interesen ordainketa) hobekuntzatzat hartuko dira, eta, ondorioz, higiezinaren eskuraketa-balio handienean sartuko dira ondare gehikuntza kalkulatzeko..

8.17. Jabetza soila doan eskuratzea eta gero gozamena azkentzearen ondorioz kontsolidatzea: eskuraketaren eguna eta balioa.

Jabetza soila kosturik gabe eskuratzen bada eta gero jabaria gozamena azkenduta sendotzen bada (epealdia amaitzeagatik zein gozamenduna hiltzeagatik), jabetza bi alditan eta bi baliorekin eskuratu dela pentsatuko da. Aldi bakoitzean eskuraketa-balioa indarrean diren Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko arauak aplikatuta kalkulatuko da. Eskuraketa egun eta balio horiek hartu behar dira kontuan Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren eremuan ondare-elementuen eskualdaketaren ondorioz ondarean gertatu den irabazia edo galera kalkulatzeko.

8.18. Berrinbertsioagatik aplika daitekeen salbuespena. Etxebizitza eskualdatu den eguna eta eskuratu den eguna.

Etxebizitza noiz eskualdatu den zehazteko (horrek markatzen du berrinbertsioa egiteko epealdia mugatzeko erreferentzia) etxebizitza horren gaineko jabetza osoa besterentzeko unea hartu beharko da aintzat (une hori eta hori eskuratzailearen ondarean gehitzen den unea bera izango da). Horretarako, doktrinako eta Auzitegi Goreneko gehiengoaren iritziz, gure antolamendu juridikoak tituluaren teoria eta modua jasotzen du, eta, horren arabera, saldutakoaren jabetza edo jabaria ez dira eskualdatzen erosleari ematen ez zaion bitartean. Ondorioz, zergadunari berrinbertsioa egiteko emandako epea konputatzeko unea eta ohiko etxebizitzaren gaineko jabetza osoa eskualdatzen duen eguna bat etorriko dira (titulua eta modua bat etorriz gero).

Beste alde batetik, ohiko etxebizitza, oro har, eskuratu dela ulertuko da higiezin osoaren edo zati baten jabetza osoa lortzen den unean; beraz, aurretik laburtutako tituluaren teoria eta moduari jarraiki, higiezina eroslearen esku eta jabetzan dagoenean. Hori, normalean, erosketa-eskritura publikoa formalizatzeko unean gertatuko da, aurretik higiezinaren salerosketaren (titulua) eta entregatzearen edo tradizioaren (modua) kontratua dagoelako konkurrentzia egiaztatu ezean, horretarako dagoen moduren batean (giltzak ematea, etab.). Hori guztia gorabehera, aintzat hartu behar da jarraibide honetako hurrengo puntuan xedatutakoa eta bertan ezarritakoaren antzeko kasuetan ondorio berera heldu behar da.

8.19. Berrinbertsioagatik aplika daitekeen salbuespena. Eraikitzen ari den etxebizitza eskuratzea.

Ohiko etxebizitza eskualdatzean lortutako ondare-irabaziak zergapetu gabe geratuko dira, baldin eta eskualdaketa horretan lortutako zenbateko osoa beste ohiko etxebizitza bat eskuratzeko berrinbertitzen bada, Zergaren Araudiko 49. artikuluan ezartzen den bezala.

Zehatzago esanda, berriro inbertitzeko konpromisoa bete dela ulertu behar da, hain zuzen ere Zergaren Araudiko 49. artikuluan ezarritako epealdietan ohiko etxebizitza berri baten eraikuntzan inbertitutako kopuruengatik (etxebizitza horren sustatzaileari emandako kopuruak barne), betiere Zergaren Araudiko 68. artikuluan agindutako betekizunak betetzen badira, etxebizitzaren eraikuntza eta etxebizitzaren eskuraketa asimilatu daitezen. Epealdian egindako berrinbertsioa partziala bada, salbuespena ere modu partzialean aplikatuko da.

8.20. Berrinbertsioaren ziozko salbuespena. Berrinbertsioa egiteko epealdia.

Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren arautegian, oro har, ez da ezarri zergaduna Zergaren Erregelamenduaren 49. artikuluan berrinbertsio-konpromisoa gauzatzeko ematen diren epealdiak bete beharretik salbuetsita dagoen kasurik.

Hala ere, azken ondore horietarako, kontuan hartu behar da abenduaren 10eko 7/2008 Foru Arauko hirugarren xedapen gehigarriak hauxe ezarri duela: 2006ko urtarrilaren 1etik 2008ko abenduaren 31ra bitartean ohiko etxebizitza eskualdatuz gero edo aldi horretan eskuratu eta gero eskualdatuz gero, berrinbertsioa egiteko epealdia lau urtekoa da (dela ohiko etxebizitza eskualdatu aurretik, dela ondoren). Abenduaren 23ko 3/2009 Foru Arauko bigarren xedapen gehigarriak epealdi hori hedatu du 2009ko urtarrilaren 1etik 2010eko abenduaren 31ra bitartean ohiko etxebizitza eskualdatzen denerako eta ohiko etxebizitza aldi horretan eskuratu eta gero eskualdatzen denerako.

COVID-19aren osasun-larrialdiaren ondoriozko foru dekretu arauemaileek ezarritako neurriak.

COVID-19aren osasun-larrialdiaren ondoriozko foru dekretu arauemaileek ezarritako neurrien arabera (3/2020 Foru Dekretu Arauemailea, apirilaren 28koa, 2. artikuluko 3. puntua; 11/2020 Foru Dekretu Arauemailea, abenduaren 1ekoa, COVID-19ari lotutako luzapen neurriei eta beste premiazko neurri batzuei buruzkoa, 1. artikuluko 3. puntua) zenbait kasutan 2 urtetik 3 urtera luzatzen da ohiko etxebizitza salduta lortzen den diru kopurua berrinbertitzeko epealdia (Zergaren Arautegiko 49.2 artikulua), hain zuzen ere ohiko etxebizitza 2018ko urtarrilaren 1etik 2021eko abenduaren 31ra bitartean eskualdatzen denean edo ohiko etxebizitza berria 2018ko urtarrilaren 1etik 2021eko abenduaren 31ra bitartean eskuratu eta ondoren aurreko ohiko etxebizitza eskualdatzen denean.

Berrinbertsioa egiteko epealdiaren luzapen hori honako kasu honetan ere aplikatu ahal izango da: etxebizitza familiarra, zergadunaren ohiko etxebizitza izandakoa, eskualdatzen denean, senar-emazteak banantzeko edo izatezko bikotea deusezteko prozedura batean epaileak emandako erabaki baten bidez familiarra izateari uzten dionean (Zergaren Foru Arauko 49.3 artikulua).

8.21. Berrinbertsioaren ziozko salbuespena. Ohiko etxebizitzaren kontzeptua. Kasu berezia: kopuruak ordaindu beharra familiaren etxebizitzagatik, zergadunaren ohiko etxebizitza ez izan arren.

Etxebizitza ohiko etxebizitzatzat hartzeko gero berrinbertsioaren ziozko salbuespena aplikatu ahal izateko, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 87. artikuluko 8. idatz-zatian eta Zergaren Araudiko 67. artikuluan xedatutakoa bete behar da.

Hain zuzen ere, aurreko bigarren manuan ezarri denaren arabera, berrinbertsioagatik salbuespena aplikatzeko, zergadunak bete 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 (abenduaren 10eko 7/2008 Foru Arauko hirugarren xedapen gehigarria eta abenduaren 23ko 3/2009 Foru Arauko bigarren xedapen gehigarrian ezarritakoarekin bat etorriz, modu iragankorrean epealdi hau lau urtera luzatu da xedapen horietan ezarritako kasuetarako).

Hala ere, honako hauei ere aplikatuko zaie salbuespena: 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.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa aplikatzeko ezinbestekoa da eskualdatutako etxebizitza familiarra zergadunaren ezkontidea edo izatezko bikotekidea izan denaren ohiko etxebizitza izatea; bien ondorengoak egonez gero, haien ohiko etxebizitza ere izan behar da, araudian ezartzen denarekin bat etorriz, baldin eta abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 79. artikuluan araututako kenkaria aplikatzeko eskubidea ematen badute.

COVID-19aren osasun-larrialdiaren ondoriozko foru dekretu arauemaileek ezarritako neurriak

Aurreko puntuan adierazitakoarekin bat etorriz, ohiko etxebizitza 2018ko urtarrilaren 1etik 2021eko abenduaren 31ra bitartean eskuratzen bada, 2 urtetik 3 urtera luzatzen da Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren Arautegiko 67.4 artikuluan ezarritako epealdi orokorra; arautegi hori Bizkaiko Foru Aldundiaren apirilaren 8ko 47/2014 Foru Dekretuak onetsi zuen (3/2020 Foru Dekretu Arauemailea, apirilaren 28koa, 2. artikuluko 5. puntua -interpretazioa: 7/2020 Jarraibidea, uztailaren 1ekoa, Ogasuneko Zuzendaritza Nagusiarena, apirilaren 28ko 3/2020 Foru Dekretu Arauemaileari buruzkoa, 3.5.1 artikulua-; 11/2020 Foru Dekretu Arauemailea, abenduaren 1ekoa, COVID-19ari lotutako luzapen neurriei eta beste premiazko neurri batzuei buruzkoa).

Beraz, Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergari buruzko abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 49. artikuluan arautzen duen berrinbertsioaren salbuespena aplikatzeko, ohiko etxebizitza 2018ko urtarrilaren 1etik 2021eko abenduaren 31ra bitartean eskuratzen bada, ulertuko da zergaduna bere ohiko etxebizitza eskualdatzen duela eraikina beraren ohiko etxebizitza bada une horretan edo eskualdaketa-egunaren aurreko hiru urteetako aldiko egunen batean izan bada.

Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergari buruzko abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 49.3 artikuluan arautzen duenarekin bat etorriz, Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren Arautegiko 67.4 artikuluan ezartzen den epealdi-luzapena (arautegi hori Bizkaiko Foru Aldundiaren apirilaren 8ko 47/2014 Foru Dekretuak onetsi du) honako kasu hauetan ere aplikatu daiteke: 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.

8.22. Etxebizitzaren sustatzaileari edo saltzaileari egindako konturako ekarpenak, eta ondoko salerosketa-kontratuaren suntsipena, erosleak ordaindu ezin izateagatik

Etxebizitza baten salerosketa-kontratua eroslearen ez-betetzearen ondorioz suntsitzen bada, saltzaileari eman beharreko kalte-ordainak (kontura emandako kopuruak, erresak edo seinaleak galtzea, besteak beste) ondare-galerak izango dira harentzat, hain zuzen ere ondare-elementuen eskualdaketen ondoriozkoak ez bestelakoak.

Galera horiek ondare-aldakuntza gertatzen den zergaldiari egotziko zaizkio, hau da, kontratua suntsitu eta saltzaileari kalte-ordaina eman beharra sortzen den ekitaldiari.

Horregatik, aurrean aipatutako ondare-galerak zerga-oinarri orokorrean integratu eta konpentsatu behar dira, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 65. artikuluan ezarri den bezala.

8.23. Hogeita laugarren xedapen gehigarria. Negoziatzeko onartutako baloreek sortutako ondare irabaziak zergapetzeko aukerako araubidea.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko hogeita laugarren xedapen gehigarrian ezarrita dagoen aukerako zergapetze araubidea zergadunak ekitaldian eskualdatutako kotizaziorako onartutako balore guztiei aplikatzen zaie. Beraz, autolikidazio batean zergadunak ezin du kalkulatu baloreetako batzuek ondarean sortutako irabazia edo galera zergari buruzko erregela orokorren arabera (abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko IV. tituluko V. kapituluan ezarritakoarekin bat etorriz) eta beste batzuek sortutakoa hogeita laugarren xedapen gehigarrian ezarritakoaren arabera.

Hala ere, baterako tributazioan, familia unitateko kide bakoitzak abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko hogeita laugarren xedapen gehigarrian ezarritakoari heltzea hautatu dezake, baldin eta denek besterendutako tituluen guztirako eskualdaketa-balioa (aitorpenean finkatutakoa) 10.000 euro baino gutxiago bada.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko hogeita laugarren xedapen gehigarriko araubide berezia ezin zaie aplikatu harpidetza eskubideei.

Aukera hori, zenbatekoa bere alde aseguratutako biziarteko errenta bat eratzeko erabiltzen duten 65 urtetik gorako zergadunek lortutako irabaziei buruzko abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 42.f) artikuluan arautūtako salbuespenarekin bateragarria da, betiere, noski, hogeita laugarren xedapen gehigarrian (bereziki gehieneko eskualdaketa-zenbatekoari buruzkoan) eta aipatutako abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 42.f) artikuluan eskatutako baldintzak betetzen badira.

8.24. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, hogeita zazpigarren xedapen gehigarria. Epaileak kooperatiba batek jaulkitako mendeko finantza-ekarpenen harpidetza deuseztea.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko hogeita zazpigarren xedapen gehigarrian kooperatibek jaulkitzen dituzten mendeko finantza-ekarpenak arautu dira. Bada, epaile batek erabakitzen badu halako tituluen harpidetzea deuseztea, zergadunak aurrezkiaren oinarriko irabazia edo galera edukiko du, epaia irmo bihurtzen den ekitaldiari egotzi beharrekoa.

Irabaziaren edo galeraren zenbatekoa zergadunaren alde onartzen diren berandutza interesen eta jaso ondoren itzuli behar duen kopuruaren (kobratutako interesak) arteko diferentzia garbia da, bidezko berandutza interesak gehituta. Beraz, hori dela eta ez dira zuzendu behar aurreko ekitaldietako autolikidazioak.

Aurreko paragrafoan ezarritakoaren ondorioz errenta negatiboa sortzen bada, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko hogeita zortzigarren xedapen gehigarrian ezarritakoarekin bat etorriz integratu eta konpentsatu daiteke.

8.25. (*) (*) Dibisak edo atzerriko monetak.

Dibisa edo atzerriko moneten saldoen kontuetan kotizazio-gorabeheren eraginez gertatzen diren diferentzia positiboak edo negatiboak egin den ordainketa edo kobratu den uneko zergaldiari egotziko zaizkio.

Beraz, truke-tasen ondoriozko diferentzia ez da kargatu behar harik eta berriz ere dibisa euro (edo beste monetan bat) bihurtu arte edo ordainketaren bat egin arte dibisa hori ez beste monetan batean.

Atzerriko monetan inbertsiorik eginez gero (adb.: akzioak edo partaidetzak inbertsio-funtsetan), haien eskualdaketaren ondoriozko ondare-aldakuntza kalkulatzeko aldakuntza gertatzen denean indarrean dagoen truke-tasa aplikatu behar da. Beraz, ondare-aldakuntzaren balioa inbertsioa egin den dibisan kalkulatu behar da (aktiboen eskualdaketa-balioaren eta eskuraketa-balioaren arteko diferentzia) eta gero zenbateko hori euro bihurtu indarrean dagoen truke-tasa aplikatuz.

Irizpide bera aplikatuko zaie finantza-aktiboak eskualdatuz sortzen diren kapital higigarriaren etekinei, eska daitezkeen unea aintzat hartuz.

Zehazki, atzerrian merkaturatutako eta dibisetan izendatutako (euroa ez den monetan) aktiboetan inbertituz gero, bereizi egin behar dira alde batetik aktibo horietatik eratorritako errentak eta beste aldetik jasotako dibisen ondorengo aldaketen ondorioz sortutakoak, bai denbora ondorioetarako baita ondorio kuantitatiboetarako ere. Horregatik:

1) Ondarean izan den irabazia edo galera akzioak edo partaidetzak izendatuta dauden monetan kalkulatu behar da, eta gero diferentzia eurotara bihurtu behar da ondarea aldatu den egunean (kasu honetan, tituluak saldu direnean) indarrean egon den truke-tasa aplikatuz.

Indarreko truke-tasa truke-tasa ofiziala izango da. Xede horrez, Euroa Sartzeari buruzko abenduaren 17ko 46/1998 Legearen (abenduaren 18ko BOE) 36. artikuluak xedatutakoaren arabera, beste dibisa batzuen aurrean, moneta nazionalaren truke ofizialtzat joko da eurorako Europako Banku Zentralak argitaratzen duena, berez edo Espainiako Bankuaren bitartez.

2) Beste alde batetik, norberaren dibisaren trukean euroak edo beste dibisa bat jasoz gero edo beste moneta batean izendatutako ondasunak edo eskubideak jasoz gero (eta horretarako zenbait dibisa-truke egin behar badira), beste ondare-aldaketa bat gertatzen da (truke-diferentziagatik), aurrean transkribatutako PFEZFAren 57.2.e) artikuluan xedatzen denaren arabera. Horren arabera: "e) Ordaindu edo kobratzen diren uneari dagokion zergaldiari egotziko zaizkio dibisa edo atzerriko monetetan dauden saldoen kontu adierazgarrietan haien kotizazioetan izandako aldaketaren eraginez gertatzen diren diferentzia positiboak edo negatiboak". Dibisak besterentzen eta eskuratzen direnean indarrean dagoen truke-tasa hartu behar da kontuan; dibisa berrien kasuan (etekinak edo irabaziak), kalkulurako erabili den truke-tasa hartu behar da kontuan (zergadunaren ondarean sartu diren eguneko truke-tasa).

Maileguak dibisetan.

Ikus dezagun zer ezartzen duen Auzitegi Gorenaren urtarrilaren 26ko 71/2021 epaiak, yenetan egindako mailegu bati buruzkoak: "yenetan egindako mailegu baten zorretan yen/euro truke-tasaren gorabeheren ondorioz izan den gorakadak eragindako ondare-galerak PFEZaren zerga-oinarri orokorrean sartu behar lirateke, baina ez aurrezkiaren errenta gisa, ez baitira gertatu ondare-elementu baten "eskualdaketaren" ondorioz, baizik eta yen/euro truke-tasaren gorabehera hutsaren ondorioz. Yenetan egindako hipoteka-maileguaren kapitalaren amortizazio edo itzulketa bakoitzak ondare-galera sortzen du yen/euro truke-tasaren gorabeheren ondorioz izandako gorakadaren eraginez. Galera horiek ez dira sortzen ondare-elementu baten eskualdaketaren ondorioz, eta horregatik zerga-oinarri orokorrean sartu behar dira".

Beraz, amortizazioen eta itzulketen ondoriozko ondareko irabaziak eta galerak zerga-oinarri orokorraren osagaiak dira.

Epai horretan honako hau ezartzen da aldi-egozketaz: "Eta, ondarean gertatzen den galeraren edo irabaziaren aldi-egozketa dela-eta, honako hau ezartzen du: "maileguaren kapitalaren zati bat amortizatzeko diru-kopuru bat ordaintzen denean ondareko galera edo irabazia sortzen da...". Beraz, ondare-galera ez da gertatzen ezer "eskualdatzen" delako (ez eta ezer "amortizatu edo itzuli" delako ere), baizik eta yenaren kotizazioa aldatu delako mailegua hartu zenean ezarri zen yen/euro truke-tasaren aldean. Edo, errekurtsogileak esaten duen bezala, noiz egin den amortizazio-ordainketa bakoitza, aldi horri egotzi behar zaio galera edo irabazia, baina horrek ez du aldatzen haren sorburua, honako hau baita: "yenaren kotizazioa aldatu delako mailegua hartu zenean ezarri zen yen/euro truke-tasaren aldean". Beraz, ondare-galera ez da sartu behar aurrezkiaren zerga-oinarrian, baizik eta zerga-oinarri orokorrean".

9. ERRENTEN ESLEIPENA.

9.1. 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 55.3 artikulua. Jarauntsi banatu gabeak.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 53.3 artikuluan hauxe ezartzen da: "Errentak kasu bakoitzean aplikatu beharreko arauen edo itunen arabera eratxikiko zaizkie bazkide, jaraunsle, erkide edo partaideei. Zerga Administrazioak horien berri ez badu modu sinesgarrian, errentak hainbanatu egingo dira".

Jarauntsi banatu gabeak direla eta, "aplika daitezkeen arau edo itunak" jarauntsia eraentzen duten arau juridiko-zibilak dira (abintestatoa, testamentua edo kausatzailearen borondatea gauzatzeko balio zibila daukan beste tresnaren bat). Horregatik, aplikatu daitezkeen arau zibilekin bat etorriz jarauntsi baten gozamenerako eskubidea ezartzen bada, ondasunek eta eskubideek sortzen dituzten kapitalaren etekinak gozamendunari esleitu behar zaizkio.

Gero jarauntsia onartzeak edo uko egiteak ez du ekarriko jaraunsleek eta legatu hartzaileak errentak esleitzeko araubidean behar bezala aurkeztutako autolikidazioak edo aitorpenak zuzendu beharra.

9.2. Errentak esleitzeko araubidean dauden entitateak, atzerrian eratutakoak.

Atzerrian eratutako entitate bat errentak esleitzeko araubidean dagoenez erabakitzeko honako jarraibide honetan ezartzen diren irizpideak aplikatu behar dira: 1/2020 Jarraibidea, urtarrilaren 28koa, Ogasun Zuzendaritza Nagusiarena, atzerrian eratutako entitate batzuk errentak esleitzeko araubideko entitatetzat jotzeari buruzkoa.

10. ALDI-EGOZKETA.

10.1. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 57.1.a) artikulua: gastuak lanaren etekinetan.

"1. Oro har, eta foru arau honetan ezarritakoaren kalterik gabe, 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. Bereziki, honako irizpide hauek aplikatuko dira: a) Lanaren eta kapitalaren etekinak jasotzaileari galdatzen zaizkion zergaldiari egotziko zaizkio".

Horri buruz, ulertu behar da sarrera edo gastu bat galdagarria dela hartzekodunak bere zordunari zorra ordaintzeko eskatu ahal dion unean edo, modu korrelatiboan, zordunak zor duena ordaindu behar duen egunean. Aldi-egozketarako irizpide hori bai sarrerei bai gastuei aplikatzen zaie.

10.2. 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 57.1.b) artikulua:

Jarduera ekonomikoen etekinak Sozietateei buruzko Zergari buruzko Foru Arauak xedatzen duenaren arabera egotziko dira, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauan edo erregelamendu bidez ezartzen diren kasu bereziak gorabehera. Horregatik, errenta zuzenean zenbatesteko metodoaren modalitate erraztuan kobrantza eta ordainketen irizpidea modu automatikoa aplikatu izateak ez du eragozten kasu horietatik kanpo ere eskatu ahal izatea, Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauaren 54.2 artikuluaren bigarren paragrafoan eta hori garatzen duen Erregelamenduaren 33. artikuluan ezartzen denarekin bat etorriz; nolanahi ere, kasu hauetan ezinbestekoa da Administrazioak berariazko baimena ematea. Hori dela-eta, irizpide hori aplikatzea justifikatzen duten berezitasunak azaldu behar dira.

10.3. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 57.1.b) artikulua:

Jarduera ekonomikoen etekinak Sozietateei buruzko Zergari buruzko Foru Arauak xedatzen duenaren arabera egotziko dira, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauan edo erregelamendu bidez ezartzen diren kasu bereziak gorabehera. Horregatik, errenta zuzenean zenbatesteko metodoaren modalitate erraztuan kobrantza eta ordainketen irizpidea modu automatikoa aplikatu izateak ez du eragozten kasu horietatik kanpo ere eskatu ahal izatea, Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauaren 54.2 artikuluaren bigarren paragrafoan eta hori garatzen duen Erregelamenduaren 33. artikuluan ezartzen denarekin bat etorriz; nolanahi ere, kasu hauetan ezinbestekoa da Administrazioak berariazko baimena ematea. Hori dela-eta, irizpide hori aplikatzea justifikatzen duten berezitasunak azaldu behar dira.

10.4. (*) Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 57.2.a) artikulua: epailearen ebazpenaren zain dauden errentak jasotzea.

"a) 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".

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 ordaintzen ez denean ezin da aplikatu erregela berezi hau.

Eskubide baten aintzatespenak inguruabar euretan egon arren auzibidean esku hartu ez duten talde bereko zergadunak ukitzen baditu, errentak aurreko irizpide bera kontuan hartuta egotziko dira, hau da, aintzatespena ezartzen duen ebazpena irmo bihurtzen den zergaldiari.

Denbora-egozpenerako araubide hau lanaren etekinei aplikatuko zaie, are hainbat ekitalditan lortzen direnean ere. Hala gertatzen denean, etekin horiek bi edo bost urte baino aldi luzeagoan sortu badira eta aldian-aldian lortu ez badira, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 19.2 artikuluan ezarritako integrazio-ehunekoak aplikatuko dira.

Baldin eta enplegatuari ezin egotz dakizkiokeen inguruabarren ondorioz lanaren etekinak ebazpena irmo bihurtzen den ekitaldian barik beste batean jasotzen badira, jasotakoan egotziko dira, Zergaren Foru Arauak 57.2.b) artikuluan xedatzen duena aplikatuz.

Arau horiek eurak aplikatzen dira kobratzeko eskubidea ebazpen administratibo baten zain dagoenean ere.

10.5. 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 57.2.k) artikulua. Mugaegunera iritsi bai baina kobratu ez diren kredituen ondoriozko galerak.

Ordaindu gabeko kredituek, behin betiko kobraezinak izanez gero, behin betiko ondare-galera sortzen diote hartzekodunari (oinarri orokorra). Hori kobratzeko arrazoizko bide guztiak agortu ondoren ordainketa ezinezkoa denean gertatzen da.

Ondorio horietarako, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 57.2 k). artikuluak zehazten du mugaeguneratutako eta kobratu gabeko kredituen ondare-galerak inguruabar hauetan batean dagoen zergaldian egotzi ahalko direla:

1. Maiatzaren 5eko 1/2020 Legegintzako Errege Dekretuak onartutako Konkurtso Legearen testu bateginaren bigarren liburuaren II. tituluan aipatutako judizialki homologa daitekeen birfinantzaketa akordio batean ezarritako kita bat eraginkorra izatea, edo testu bategin beraren bigarren liburuaren III. tituluan aipatutako ordainketen judizioz kanpoko akordio batean ezarritakoa.

2. 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., 6. eta 7. zenbakietan aipatutako kausengatik konkurtsoa amaitzea erabakitzen denean izan ezik

3. Urtebete bete bada kreditua exekutatzeko helburuarekin hasi den konkurtsoaz bestelako prozedura judiziala hasi zenetik, baina kreditua oraindik ordaindu ez bada.

Edozein kasutan, geroago kreditua kobratzen badu, ondare-irabazi bat egotzi behar du, kobratutako zenbatekoarengatik, zergaldi horren zerga-oinarri orokorrean.

Era berean, abal-emaile edo fidatzaile gisa ordaintzen badira zorrak, zergadunak ondare-galera bat izango du oinarri orokorrean, ordainketa hori bermea edo fidantza emandako zordunaren gainean jasanarazteko aukera guztiak agortzen direnean. Horretarako, aurreko 1) eta 3) zenbakietan ezarritako irizpideak aplikagarriak izango dira. Beraz, honelakoetan ondare-galera ez da gertatzen abal-emaileak edo fidatzaileak zorra ordaintzen duenean, baizik eta zordunaren kontrako kreditua kobraezintzat jotzen denean, hari ordainketa jasanarazteko aukera guztiak agortu ondoren.

10.6. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 57.2.k) artikulua. Mugaeguneratutako eta kobratu gabeko kredituen galerak.

Ordaindu gabeko kredituek, behin betiko kobraezinak izanez gero, behin betiko ondare-galera sortzen diote hartzekodunari (oinarri orokorra). Hori kobratzeko arrazoizko bide guztiak agortu ondoren ordainketa ezinezkoa denean gertatzen da.

Ondorio horietarako, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 57.2.k) artikuluan zehazten du mugaeguneratutako eta kobratu gabeko kredituen ondare-galerak inguruabar hauetan batean dagoen zergaldian egotzi ahal direla:

1. Urtebete bete bada kreditua exekutatzeko helburuarekin hasi den konkurtsoaz bestelako prozedura judizial bat hasi zenetik, baina kreditua oraindik ordaindu ez bada. 2016ko urtarrilaren 1 baino lehen hasitako prozedura judizialen kasuan, urtebete igaro behar da (abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko hogeita hamabigarren xedapen iragankorra).

2. Eragingarria izatea (2003ko uztailaren 9ko 22/2003 Konkurtso Legeko 71 bis artikuluan eta laugarren xedapen gehigarrian aipatzen direnen moduko) birfinantzaketa-akordio judizialki homologagarri batean edo (lege bereko X. tituluan aipatzen den) ordainketarako judizioz kanpoko akordio batean ezarritako kita bat.

3. Zorduna konkurtso-egoeran badago, eragingarri izatea 2003ko uztailaren 9ko 22/2003 Konkurtso Legeko 133. artikuluan ezarritakoaren arabera kredituaren zenbatekoaren besteko kita bat erabakitzen duen hitzarmena; kasu horretan, kitaren zenbatekoaren bestekoa izango da galera. Beste edozein kasutan, konkurtso-prozedura kreditua ordaindu gabe amaitzen bada, salbu eta konkurtsoa amaitzea erabakitzen bada, hain zuzen, 2003ko uztailaren 9ko 22/2003 Konkurtso Legearen 176.1 artikuluko 1., 4. eta 5. zenbakietan ezarritako arrazoiengatik.

   Nolanahi ere, geroago kreditua kobratzen badu, ondare-irabazi bat egotzi behar du, kobratutako zenbatekoarengatik, zergaldi horren zerga-oinarri orokorrean.

   Era berean, abal-emaile edo fidatzaile gisa ordaintzen badira zorrak, zergadunak ondare-galera bat izango du oinarri orokorrean, ordainketa hori bermea edo fidantza emandako zordunaren gainean jasanarazteko aukera guztiak agortzen direnean. Horretarako, aurreko 1) eta 3) zenbakietan ezarritako irizpideak aplikagarriak izango dira. Beraz, honelakoetan ondare-galera ez da gertatzen abal-emaileak edo

fidatzaileak zorra ordaintzen duenean, baizik eta zordunaren kontrako kreditua kobraezintzat jotzen denean, hari ordainketa jasanarazteko aukera guztiak agortu ondoren.

10.7. (*) Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 57.4 artikulua.

Zergadun bat hilez gero, egotzi gabe dauden errenta guztiak aitortu beharreko azken zergaldiko zerga-oinarrian sartu behar dira (esaterako, eperako eragiketak edo preziodunak, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 57.1.d artikulukoak).

Hala ere, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 57.2.a) artikuluko kasuan, baldin eta zergaduna hil aurretik ez bada irmo bihurtu errenta jasotzeko eskubidea onartzen dion (edo horren zenbatekoa ezartzen duen) ebazpen judiziala, bi gauza gertatuko dira: batetik, heriotza-egunean errentaren zenbatekoa ezarri gabe dago edo ez da ezarri hura jasotzeko eskubidea dagoela; bestetik, ebazpena irmo bihurtzen denean, ez da egongo aitorpenik errenta egozteko (zergaduna aurreko zergaldi batean hil da eta).

Beraz, honelako kasuetan abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 2.a) eta 4. puntuak bateratzen dituen interpretaziora jo behar da eta ondorioztatu ezen hizpide dugun errenta egotzi beharra hura jasotzeko eskubidea onartzen duen (edo zenbatekoa ezartzen duen) ebazpen judiziala irmo bihurtzen denean sortzen dela eta errenta hori ez dela egotzi behar ebazpena irmo bihurtzen den ekitaldira, baizik eta aitorpena aurkeztu beharreko azken zergaldira (heriotza gertatu den zergaldira).

Aurreko ildo beretik, antzera, BGAEen esparruan lanaren etekinak sortzen dira hartzaileentzat (are bazkidearen heriotzagatik ere) eta hildako onuradunei egotzi behar zaizkie (hil aurretik bazkidearen heriotzaren prestazioa eskatu gabe hil badira) eta pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zerga-oinarrian sartu behar dira, hain zuzen ere aitorpena aurkeztu behar zuten azken zergaldikoan, kopuruak noiz eskatu daitezkeen kontuan hartuz. Honelakoetan, hain zuzen ere, BGAEak hildako onuradunek jasotzeko eskubidea dutela onartzen duenean eskatu daitezke kopuruak, jaraunsleek entitateari eskatu ondoren.

10.7.1. Bazkideek jaso beharreko kopuruak ezin berreskuratu izateak sortzen duen ondare-galeraren aldi-egozketa.

Lanari utzi ondoko egoera zehatz batzuetarako zerga-tratamendu berezia ezartzen duen ekainaren 11ko 2/2014 Foru Arauan arautzen den aukerak ez du aldatzen noiz egotzi behar den zergadunak, bazkidea izateagatik, lanari utzi ondoren eskubidez dagozkion kopuru guztiak edo batzuk ez ordaintzeak dakarren ondare-galera (geroratutako kopuruak, entitateari mailegatutakoak, bazkide inaktibo gisa kapitalari aldi baterako egindako ekarpenak).

Konkurtso-prozeduran dagoen enpresan egindako inbertsioen zenbatekoa (osorik edo zati bat) galduz gero zergadunak bazkidea izateagatik lanari utzi ondoren jaso beharreko kopuruen kargura, galera ondarearen balioaren murrizketa dakarren ondare-aldakuntza gertatzen denean agertuko da, hau da, inbertitutako zenbatekoa galtzen denean edo berreskuratzen den kopurua inbertitutakoa baino gutxiago denean. Hori erakundearen likidazioa edo zorrean kita egiteko hitzarmena dela eta inbertsio osoa edo haren zati bat berreskuratzerik ez dagoela juridikoki egiaztatzen denean gertatuko da, Instrukzio honen aurreko 10.5. puntuan ezarritako irizpideak kontuan hartuz.

Aurrekoa gorabehera, ekainaren 11ko 2/2014 Foru Arauko araubideari heltzeko eskubidea enpresa hartzekodunen konkurtsoan sartzen denean hasten da. Beraz, enpresa konkurtsoan dagoela adierazten duen autoak ematen dio zergadunari lanari utzi dionean sortutako ondare-galera erregela orokorrean arabera egotzi beharreko aldiari ez egozteko edo irabazia ezarri den autolikidazioa edo aitorpena zuzentzeko aukera.

10.7.2. Bazkideak lanari uzten dionean jaso beharreko kopuruen ondoriozko ondare-irabaziaren aldi-egozketa.

Ekainaren 11ko 2/2014 Foru Arauan ezarritako hautapenaren arabera zergadunak bazkide izateagatik lanari uzten dionean kobratu beharreko diru kopuruen ondoriozko ondare-irabazia, egun horretan indarrean dauden Zergaren erregela orokorrak (ondoko hauek barne: Ogasuneko Zuzendaritza Orokorraren maiatzaren 6ko 3/2013 Jarraibidean ezarritakoak; eguneratze-koefizienteei eta eraispen-koefizienteei buruzkoak) aplikatuz kalkulatua, entitateak ez ordaintzeagatik ondare-galera gertatzen ekitaldiari egotzi ahal zaio. Hau da, zergadunari bazkide izateagatik eskubidez dagozkion kopuruak kobratzen ez diren ekitaldian bertan egotzi ahal da, kobrantza geroratu bada, kopuruak mailegatu badira edo entitatearen kapitalean sartu badira, ekainaren 11ko 2/2014 Foru Arauko 1. artikuluan ezarri den bezala.

Baldin eta azkenean kobrantzarik ezak galerarik ez badu sortzen, ondare-irabazia hartzekodunen konkurtsoa amaitzen den ekitaldiari egotziko zaio.

Ekainaren 11ko 2/2014 Foru Araua lan jarduera uzten denean sortzen den ondare-irabaziari soilik aplikatzen zaio; beraz, ezin zaie aplikatu lana uztean ondare-galerak jasaten dituzten zergadunei.

10.7.3. Hautapenak eta konpentsazioak.

Ekainaren 11ko 2/2014 Foru Arauko 2. artikuluan eta xedapen iragankor bakarrean araututako epealdietatik kanpo ezin da aldatu egindako hautapena.

Ekainaren 11ko 2/2014 Foru Arauan ezarritakoari heltzen diotenek honako hauen artean hauta dezakete:

- Ekainaren 11ko 2/2014 Foru Arauko 1. artikuluko b) letran aipatzen diren diru kopuruak ez ordaintzeak sortzen dituen ondare-galerak konpentsatu lege testu bereko 2. artikuluan aipatzen den ondare-irabazien zatiarekin (irabazien iturriak: geroratutako itzulketa, bazkide inaktibo bihurtzea edo mailegua ematea kobratu beharreko kopuruekin), hain zuzen ere ekitaldian pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zerga-oinarrian sartu ez direnekin. Konpentsatu ezin den zenbatekoari ezin zaio aplikatu abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 65. artikuluan xedatutakoa. Beraz, galeraren soberakina (irabaziaren gaineko gaindikina) ezin da konpentsatu ezein ekitalditan.

- Aurreko paragrafoan ezarritako tratamendu alternatiboa barik abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 65. artikuluan ondare-galerak integratzeko eta konpentsatzeko ezarritako araubide orokorra aplikatu. Beraz, entitateak zor dituen kopuruak ez ordaintzeak zerga-oinarrian sartu beharreko ondare-galera sortzen du eta abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 65. artikuluan ezarritakoaren arabera konpentsatu daiteke.

Zergadunak enpresa bitan edo gehiagotan egin badu lan edo, baterako tributazioan, familia unitateko kide batek baino gehiagok baldin badaukate ekainaren 11ko 2/2014 Foru Arauan ezarritakoari heltzeko eskubidea, elementu batzuen ondare-irabaziak ezingo dira konpentsatu beste elementu batzuen ondare-galerekin.

11. ETEKINAK ZERGA-OINARRI OROKORREAN INTEGRATZEA ETA KONPENTSATZEA.

11.1. Jarduera ekonomikoen etekinak: konpentsazioa.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 65. artikuluan hauxe ezartzen da: "Zerga oinarri orokorra saldo hauen batura izango da: a) Batetik, foru arau honek 62. artikuluan aipatzen dituen etekinak (jarduera ekonomikoetatik eratorriak salbu) eta errenta egozpenak, haien artean zergaldi bakoitzean eta inolako mugarik gabe, elkarrekin integratu eta konpentsatuz ateratzen den saldoa. b) Ondare irabaziak eta galerak, soil-soilik haien artean eta zergaldi bakoitzean, integratuz eta konpentsatuz ateratzen den saldo positiboa, foru arau honen ondorengo artikuluan jasotakoak alde batera utzita. Emaitzak saldo negatiboa badu, zenbateko hori hurrengo hogeita hamar urteetako ekonomia jardueretatik lorturiko etekinen saldo positiboarekin konpentsatuko da, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauak 55. artikuluan xedatzen dituen baldintzetan. Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko Foru Arau Orokorrak 117.3 artikuluan ezarritakoaren ondorioetarako, zergadunak aurreko paragrafoak aipatutako saldo negatiboak konpentsatzeko aukera adierazi beharko du konpentsazio hori aplikatu nahi den ekitaldiko autolikidazioa aurkeztean. Zergaldi baterako egindako aukera geroago aldatu ahal izango da, hain zuzen ere, zergaren autolikidazioa egiteko borondatezko epea amaitu ondoren, baina Zerga Administrazioak aurretiazko errekerimendurik egin ez badu".

Beraz, zergaldi bakoitzean jarduera ekonomikoen etekinak euren artean soilik integratzen eta konpentsatzen dira, inolako mugarik gabe. Integrazioaren eta konpentsazioaren emaitza saldo negatiboa bada, hurrengo 30 urteetan jarduera ekonomikoetan lorturiko etekinen saldo positiboarekin konpentsatuko da, Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013 Foru Arauko 55. artikuluan xedatu den bezala. Horrenbestez, zergadunak hainbat jarduera ekonomiko egiten baditu, haien ondoriozko etekinak bateragarriak dira.

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 ehuneko 50, orokorrean, edo ehuneko 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. idatz-zatian 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).

Baterako tributazioa hautatuz gero, lehenengo familia unitateko kide bakoitzaren jardueren etekinak euren artean integratu eta konpentsatu behar dira, eta gero kide guztien saldoak beren 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 banakako araubidean ordainduz gero, baterako zergapetzea hautatu den aurreko ekitaldietan jarduera ekonomikoek sortutako etekin negatiboak sortu dituen familia unitateko kideak bakarrik konpentsatu ahal izango ditu.

11.2. Zerga-oinarri orokorrean sartutako ondareko irabaziak eta galerak: konpentsazioa.

Hara zer dioen abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 65. artikuluko azken paragrafoak: "(...) Letra honetan aipatzen den integrazioaren eta konpentsazioaren emaitza saldo negatiboa bada, horren zenbatekoa artikulu honetako a) eta b) letretan ezarritako errenten baturaren saldo positiboarekin konpentsatu behar da, hau da, zergaldi berean lortutako saldo positiboarekin (muga: saldo horren ehuneko 10). Konpentsazio hori egin eta saldo negatiboa ateratzen bada, zenbateko hori hurrengo lau urteetan zehar konpentsatuko da, artikulu honetako aurreko letretan ezarri den hurrenkera berari jarraituz. Ondorengo ekitaldi bakoitzean onar daitekeen gehieneko kopuruan egin beharko da konpentsazioa, betiere lau urteko epearen barruan, aurreko ekitaldietan ondare galera moduan jasoz".

Ildo beretik, zerga-oinarri orokorrean sartutako ondareko irabaziak eta galerak elkarrekin konpentsatzeak dakarren saldo negatiboa arestian kopiatutako abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 65. artikuluko a) eta b) idatz-zatietan jasotako zenbatekoak batzeak emandako "saldo positiboa" saldoarekin konpentsatzen da (muga: "saldo positibo" horren ehuneko 10). Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 65. artikuluko a) eta b) idatz-zatietan jasotako zenbatekoen baturaren emaitza positiboa izan daiteke, edo negatiboa, lanaren edo kapital higigarriaren etekinak negatiboak badira (baina ez jarduera ekonomikoen etekinengatik: hauek negatiboak badira, ondoko ekitaldietako etekin negatiboekin konpentsatu behar dira).

11.3. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, hogeita zazpigarren xedapen gehigarria.

Konkurtso egoera deklaratu zaien kooperatiben kasuan, mendeko finantza-ekarpenak konkurtso-kreditu bihurtzen direnean, zergadunek aukeratu ahal izango dute kreditu hori ez ordaintzearen ondoriozko ondare-aldaketa oinarri orokorreko galera gisa aitortzea, edo norberaren kapitalak hirugarrenei lagatzearen ondoriozko kapital higigarriaren etekin negatibo gisa aitortzea. Bigarrena hautatuz gero, zergadunak abenduaren 5eko 13/2013Foru Arauaren hogeita zortzigarren xedapen gehigarrian etekin negatiboen integraziorako eta konpentsaziorako araubidea aplika dezake.

Konkurtso-prozeduran dagoen kooperatiba batek egindako inbertsioen zenbatekoa (osorik edo zati bat) galduz gero, zergadunaren ondare-balioan aldakuntza negatiboa zehazten duen ondare-aldaketa gertatzen denean agertuko da, hau da, inbertitutako zenbatekoa galtzen denean edo berreskuratzen den kopurua inbertitutakoa baino gutxiago denean. Hori entitatearen likidazioa edo zorrean kita egiteko hitzarmena dela eta inbertsio osoa edo haren zati bat berreskuratzerik ez dagoela juridikoki egiaztatzen denean gertatuko da, jarraibide honen aurreko 10.5. puntuan ezarritako irizpideak kontuan hartuz.

12. ERRENTAK AURREZKIAREN ZERGA-OINARRIAN INTEGRATZEA ETA KONPENTSATZEA.

12.1. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, hogeita zazpigarren xedapen gehigarria: mendeko finantza-ekarpenen, lehentasuneko partaidetzen eta mendeko zorren errentak.

12.1.1. Konpentsazio araubide malgua.

Abenduaren 5eko 13/2013Foru Arauaren hogeita zortzigarren xedapen gehigarrian salbuespen batzuk ezarri dira arau bereko 66.1 artikuluan ezarritako erregela aplikatzeko (horren arabera hauxe da erregela orokorra: aurrezkiaren errentako kapital higigarriaren etekinak eta ondare-irabaziak eta ondare-galerak ezin dira beren artean integratu ez konpentsatu). Beraz, erregela orokorren arabera horien saldoak ezin dira beren artean integratu ez konpentsatu, ez errentak lortzen diren ekitaldian ez hurrengoetan. Konpentsazio hori kalifikazio bera daukaten errenten artean baino ezin da gauzatu.

Hala ere, hogeita zortzigarren xedapen gehigarriaren arabera abenduaren 5eko 13/2013Foru Arauaren 66.1.a) artikuluan aipatzen den saldo negatiboaren zati bat, hain zuzen ere Euskadiko Kooperatibei buruzko ekainaren 24ko 11/2019 Legearen 60. artikuluaren 6. apartatuan aipatzen diren mendeko finantza ekarpenen bidez lortutakoa, lehentasuneko partaidetzen edo mendeko zorren ondoriozkoa, artikulu bereko b) letran ezarritakoaren araberako saldo positiboarekin (ondasunak edo eskubideak eskualdatuta lortutako errentak) integratu eta konpentsatu daiteke. Aukera berri hau etekin negatiboak gertatzen diren ekitaldian aplikatu daiteke (etekin negatiboak aurrezkiaren errentako ondare-irabaziak eta ondare-galerak euren artean integratu eta konpentsatzearen emaitzako saldo positiboarekin konpentsatu daitezke), bai eta hurrengo urteetan ere (aurreko urteetan kapital higigarriak sortutako etekinen ondoriozko saldo negatiboa dena delako aldian aurrezkiaren errentan izan diren ondare-irabaziak eta ondare-galerak euren artean integratu eta konpentsatzearen emaitzako saldo positiboarekin konpentsatu daiteke), abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 66. artikuluan ezarritako epealdiaren barruan (4 urte).

Gainera, konpentsazio araubide malgu hau ondoko ondare-galera hauei ere aplikatu dakieke: lehentasuneko partaidetzak edo mendeko zorra berrerosi eta harpidetuta edo trukatuta edo mendeko finantza ekarpenak eginda jasotako baloreen eskualdaketak sortutako ondare-galerei. Beraz, balore horien besterentzeak sortzen duen saldo negatiboaren zati bat, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 66.1.a) artikuluan aipatzen dena (hau da: eskualdaketaren ondorioz jasandako ondare-galeren zenbatekoa), aurrezkiaren oinarrian integratu beharreko kapitalaren etekin positiboekin konpentsatu daiteke.

12.1.2. Aplikazio-aldia.

Konpentsazio-araubide malgu berri hau 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera aplikatu dakieke lehentasuneko partaidetzei, mendeko zorrei eta titulu horiek berrerosi eta harpidetuta edo trukatuta jasotako baloreei, kontuan eduki gabe eragiketak noiz gertatu diren eragiketa 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 zortzigarren 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.

12.1.3. Beste alderdi garrantzitsu batzuk.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko hogeita zortzigarren xedapen gehigarrian etekin negatiboen integraziorako eta konpentsaziorako ezarritako araubidea ez da aplikatu behar nahitaez.

Baterako tributazioan Zergaren arau orokorrak aplikatzen dira, ezertan eragotzi gabe abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren hogeita zazpigarren eta hogeita zortzigarren xedapen gehigarrietan ezarritakoa. Horrela, bada, xedapen gehigarri horiek aplikatzea bidezkoa denean, euretan aipatzen diren etekin negatiboak eta ondare galerak konpentsatu ahal izango dira familia unitateko beste kide batzuek lortutako etekin edo irabaziekin.

Mendeko finantza-ekarpenek, lehentasunezko partaidetzek, mendeko zorrak edo horiek berrerosi, harpidetu nahiz trukatzeko eragiketengatik jasotako baloreek sortu dituzten errentetatik saldo negatiboaren zer zati datorren zehazteko, izaera desberdineko beste errenta batzuk ere kontuan hartu badira hura zehazteko, eta saldo negatibo hori geroago zati batean konpentsatu bada, pentsatuko da izaera desberdineko errentetatik datorren saldo-zatiari eragin diola lehenik konpentsazioak.

13. LIKIDAZIO-OINARRI OROKORRA.

13.1. (*) Murrizketa konpentsazio-pentsioengatik eta mantenurako urtekoengatik.

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.

Kode Zibileko 97. artikuluan ezartzen denaren arabera hauxe da konpentsazio-pentsioa: banantzeak edo dibortzioak desoreka ekonomikoan eta, ondorioz, ezkondurik egon direnean baino egoera kaskarragoan uzten duen ezkontideari beste ezkontideak eman beharreko pentsioa.

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 izan zentsu hertsian "epailearen erabakiz" ordaintzen den pentsioa.

Zerga-oinarriaren murrizketa hori ezin da egin ordaintzailea konpentsazio-pentsioaren edo mantenurako kopuruen jasotzailearekin biziz gero.
Murrizketa pentsioa ordaintzen den ekitaldia aplikatuko da, kalkulatzeko modua gorabehera eta kapitalizatu den ala ez kontuan hartu gabe.

13.2. Murrizketa gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako ekarpenengatik eta kontribuzioengatik. Murrizketen aplikazioak ezin du sortu likidazio-oinarri negatiborik, baina ezta hura gehitu ere.

Murrizketen aplikazioak ezin du sortu likidazio-oinarri negatiborik, baina ezta hura gehitu ere.

Zerga batera ordaintzen bada, aipatutako muga erlatiboa familia-unitateko kide bakoitzari dagokio; horretarako, zergadun bakoitzari zerga-oinarrian dagokion ehunekoa hartu behar da kontuan. Horregatik, kasu hauetan bi muga daude:

1./ Batetik, familia-unitateko kide bakoitzak gehienez ere kopuru hau ken dezake: bere banako zerga-oinarritik konpentsazio-pentsioen eta mantenurako urtekoen zioz aplika ditzakeen murrizketak deskontatuta geratzen den zenbateko positiboa.

2./ Bestetik, famili unitateko kide guztiek bat eginda gehienez ere kopuru hau ken dezakete: baterako zerga-oinarri orokorretik konpentsazio-pentsioen eta mantenurako urtekoen zioz denek aplika ditzaketen murrizketak kenduta geratzen den saldo positiboa.

13.3. (*) (*) Murrizketa gizarte-aurreikuspeneko sistemetara egindako ekarpenengatik edo kontribuzioengatik. Finantza-mugak eta zerga-mugak.

Honako ekarpen edo kontribuzio hauek baizik ezingo dira murriztu: abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauan galdatzen diren baldintzak betetzeaz gain gizarte aurreikuspeneko sistema bakoitzaren finantza araudian ezarritako gehieneko mugak errespetatzen dituztenak.

2020ko abenduaren 31ra arte, pentsio-planen, gizarte aurreikuspeneko mutualitateen, bermatutako aurreikuspen planen, enpresen gizarte aurreikuspeneko planen, mendekotasun larriko edo handiko bizitza-aseguruen eta kirolari profesionalen gizarte aurreikuspeneko mutualitateen zati orokorraren kasuan, baterako 8.000 euroko urteko muga dago, banako ekarpenei zein enpresako kontribuzioei eragiten diena.

8.000 euroko baterako muga aldatu egin zen. Azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Dekretuaren 5.3 artikuluan honako hau arautzen zen (2021eko abenduaren 31n indarrean egon den testua): "3. Lege honetan arautzen diren pentsio-planetara urtean egin daitezkeen ekarpenen gehieneko zenbatekoa honako hauen araberakoa izango da: a) Lege honetan arautzen diren pentsio-planetara urtean enpresek egin ditzaketen ekarpenen eta kontribuzioen guztirako zenbatekoa 2.000 eurokoa izango da gehienez. Gehieneko kopuru horri 8.000 euro gehitzen ahal zaizkio enpresaren kontribuzioekin. Banako enpresaburu batek berak sustatutako eta partaide den enpleguko pentsio-planetara egiten dituen ekarpenak enpresa-kontribuziotzat hartuko dira muga hori zenbatzean".

2022ko urtarrilaren 1etik 2022 amaitu aurte honako hau egon da indarrean: "3. Lege honetan arautzen diren pentsio-planetara urtean egin daitezkeen ekarpenen gehieneko zenbatekoa honako hauen araberakoa izango da: a) Lege honetan arautzen diren pentsio-planetara urtean enpresek egin ditzaketen ekarpenen eta kontribuzioen guztirako zenbatekoa 1.500 eurokoa izango da gehienez. Gehieneko kopuru horri 8.000 euro gehitzen ahal zaizkio enpresaren kontribuzioekin. Banako enpresaburu batek berak sustatutako eta partaide den enpleguko pentsio-planetara egiten dituen ekarpenak enpresa-kontribuziotzat hartuko dira muga hori zenbatzean. Hori dela-eta, enpresak langile baten erabakiaren ondorioz egiten dituen ekarpenak langilearen ekarpentzat hartuko dira. Banako enpresaburu batek berak sustatutako eta partaide den enpleguko pentsio-planetara egiten dituen ekarpenak enpresa-kontribuziotzat hartuko dira muga hori zenbatzean".

Langilearen erabaki baten ondorioz enpresak egiten dituen kontribuzioak langilearen ekarpen gisa hartzea aplikagarria da finantza-mugarako, baina gizarte aurreikuspeneko sistemen zerga-mugarako ez (beraz, 13/2013 Foru Arauaren ondorioetarako, 71.1 artikuluaren b) letran ezartzen denaren ondorioetarako, kontribuzioetarako ezarritako muga aplikatuko da). Arrazoi beragatik ezin da aplikatu BGAEtan, ez baitute finantza-mugarik ekarpen eta kontribuzioetarako.

Langileen ekarpenak, enpresaren kontribuzioen kopuru berekoak edo txikiagoak, gizarte-aurreikuspeneko tresna berari eginak, zenbatu egiten dira finantza-mugarako enpresaren kontribuzioekin batera, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Dekretuaren 5.3 artikuluko 8.500 euroko muga gehituaren barruan, eta zerga-ondorioetarako Zergaren Foru Arauaren 71.1) artikuluaren a) letran ekarpenetarako ezarritako mugaren barruan.

Gainera, enpresek pentsio-konpromisoak estaltzeko kontratatzen dituzten mendekotasuneko aseguru kolektiboetarako beste muga gehigarri bat ezarri da: 5.000 euro urtean (azaroaren 28ko 35/2006 Legea, hamaseigarren xedapen gehigarria).

Pentsio planetara, gizarte aurreikuspeneko mutualitateetara, bermatutako aurreikuspen planetara eta mendekotasun larriko edo handiko arriskua soilik estaltzen duten aseguruetara egindako ekarpenek, desgaituen alde eratutakoek, baterako finantza muga hauek dituzte: a) ahaidetasun lotura duten desgaituen alde eginiko gehieneko urteko ekarpenak, 10.000; eta b) Desgaitasunen bat duen pertsona baten alde eginiko urteko gehieneko ekarpenak, bere ekarpenak barne, 24.250 euro (azaroaren 28ko 35/2006 Legea, hamargarren xedapen gehigarria)

Azkenik, kirolari profesionalen gizarte-aurreikuspenen mutualitatearen zati bereziari eginiko ekarpenak eta enpresa kontribuzioek urteko gehieneko 24.250 euroko finantza-muga dute (azaroaren 28ko 35/2006 Legea, hamargarren xedapen gehigarria).

Estatuko 2023ko Aurrekontu Orokorrei buruzko abenduaren 23ko 31/2022 Legeak 35/2006 Legearen hamaseigarren xedapen gehigarria aldatzen du (35/2006 Legea, azaroaren 28koa, sozietateen gaineko zergaren, ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren eta ondarearen gaineko zergaren legeak partez aldatu dituena) eta gizarte-aurreikuspeneko sistemetara egin daitezkeen ekarpenen eta kontribuzioen muga ezartzen du (aldaketak 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera sortzen ditu ondorioak. Hona testua: "Enpresak lege honen 51. artikuluaren 1., 2., 3., 4. eta 5. apartatuetan, bederatzigarren xedapen gehigarrian eta hamaikagarren xedapen gehigarriaren bigarren apartatuan arautzen diren gizarte-aurreikuspeneko sistemetara egiten dituen ekarpenen eta kontribuzioen gehieneko kopurua honako hau izango da: 1.500 euro urtean. 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.
Langilearen gehieneko ekarpena 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".

13.4. Murrizketa gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako ekarpenengatik eta kontribuzioengatik. Kasua: banako ekarpenak eta enpresak egotzitako kontribuzioak bat eginda gehienez aplika daitekeen murrizketa baino gehiago izatea. Nola zehaztu hurrengo ekitaldietan murrizketa aplikatzeko eskubidea emango duten gaindikinak.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 71. artikuluan ezarri denez, murrizketaren guztirako mugak bereiz konputatuko dira: alde batetik banako ekarpenen ziozko murrizketena eta bestetik enpresaren ekarpenen ziozko murrizketena.

Hala ere, 13/2013 Foru Arauko 71. artikuluan ekarpenek eta kontribuzioek batera sor dezakeen gehieneko murrizketa ezarri da, hain zuzen ere ekarpenetarako eta kontribuzioetarako banaka ezarritako gehieneko murrizketen batura baino gutxiago. Gainera, foru arau horretako 67.2 artikuluan xedatuta dago zergadunaren murrizketen baterako aplikazioak ezin duela sortu likidazio-oinarri negatiborik, ezta hura gehitu ere.

Ekarpenen eta enpresaren kontribuzioen baturaren ondoriozko murrizketa baterako gehienekoa baino gehiago bada edo zerga-oinarritik zergadunak konpentsazio-pentsioen eta mantenurako urtekoen zioz aplika ditzakeen murrizketak deskontatuta geratzen den saldo positiboa baino gehiago bada, gaindikina hurrengo bost ekitaldietan murrizteko pentsatuko da lehenengo kontribuzioen ondoriozko murrizketa aplikatu dela eta gero ekarpenen ondoriozkoa. Horretan abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauan ezarritako mugak errespetatu behar dira eta betekizunak bete.

Gainera, egin diren ekarpenen edota kontribuzioen zenbatekoek banaka ezarritako guztirako gehieneko murrizketa gainditzen badute, nahiz eta gizarte aurreikuspeneko sistemako finantza-mugak errespetatu, gaindikinen murrizketak hurrengo bost ekitaldietan aplikatu ahal izango dira, bakoitza bere multzoaren barruan (ekarpenak eta kontribuzioak).

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. Zergaldi batean gaindikina gertatzen bada zergadunaren beraren ekarpenen eta enpresaren kontribuzioen batura legez ezarritakoa baino gehiago izateagatik, murrizketak lehentasun-hurrenkera honen arabera aplikatuko dira: 1) aurreko ekitaldietako ekarpenak; 2) aurreko ekitaldietako kontribuzioak; 3) ekitaldiko kontribuzioak; 4) ekitaldiko ekarpenak.

13.5. 13/2013 Foru Arauko 71. artikuluko mugen hainbanaketa: murrizketak gizarte aurreikuspeneko sistemen alde egindako ekarpen eta kontribuzioengatik.

Murrizketarako ezarritako guztirako gehieneko zenbatekoak ezin dira hainbanatu.

13.6. Erretiroaren ondoriozko mugak.

13.6.1. (*) (*) 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 70.5 artikulua.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 70.5 artikuluak arau berri bat gehitu du; horren arabera, ezin dira zerga-oinarritik murriztu arau bereko 1. eta 3. idatz-zatiek aipatzen dituzten gizarte aurreikuspeneko sistemetarako ekarpenak eta kontribuzioak, bazkideak, partaideak, mutualistak edo asegurudunak (mendekotasun-asegurua dutenak barne) erretiroa hartu eta hurrengo zergaldiaren hasieratik egiten badira.

Hori dela eta, honako kasu honetan gertatuko da erretiroa: bazkideak, partaideak, mutualistak edo aseguratuak erretiratzea onartzen duenean berari dagokion Gizarte Segurantzaren araubidean edo araubide horren ordezko edo alternatiba diren entitateetan.

Zergaren Araudiko 62. artikuluan xedatutakoarekin bat etorriz, erretirotzat hartu behar dira erretiro aurreratua, erretiro malgua, erretiro partziala eta Gizarte Segurantzak edo horren ordezko entitateek onartutako ordezko beste formula batzuk.

Erretiro partzialetan eta antzekoetan, ordea, zergadunek zerga-oinarritik kendu ahal izango dituzte erretiro osoa estaltzeko egiten dituzten ekarpenak (eta kontribuzioak). Honetarako, erretiro aktiboa eta malgua erretiro partzialarekin berdinesten dira.

Ezinezkoa bada erretiroari heltzea Gizarte Segurantzan edo haren ordezko edo alternatiba diren entitateetan, erretiroaren kontingentzia gizarte aurreikuspeneko planaren estatutuetan ezarritako adinean gertatuko da (ezin da izan hirurogei urtetik behera), edo bestela Gizarte Segurantzaren araubide orokorrean ezarritako adinera iristean.

Zergadun ezinduak Gizarte Segurantzaren araubide orokorrean ezarritako adinera iristean hartuko dira erretiratutzat.

Gizarte Segurantzako sistema eguneratu, egokitu eta modernizatzeari buruzko abuztuaren 1eko 27/2011 Legea onetsi zenetik erretiroa hartzeko adina urtean-urtean aldatzen da, Legeko hogeigarren xedapen iragankorrean ezarritakoarekin bat etorriz. Xedapen horretan arautu da erretiratzeko adina apurka-apurka aldatuko dela 2027ra arte. 202an erretiratzeko adina 66 urte eta 2 hilabete da.

Zergaren Araudiko 62. artikuluan ezarritako zehaztapen hauek eragina dute gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako ekarpenengatik murrizketa aplikatzeko eskubidean, baina ez sistema horien prestazioak jasotzeko kontingentziarik gertatu denetz zehazteko moduan, prestazio horiei gero abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 19.2 artikuluan araututako integrazio ehunekoak aplikatzeko; izan ere, horretarako bidezko finantza arautegia aplikatu behar da, eta osagarri moduan, behar izanez gero, kasuan kasuko gizarte aurreikuspeneko tresnaren estatutuak, araudiak edo zehaztapenak.

Ezkontideari edo izatezko bikoteko kideari ekarpenik eginez gero (abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 70.3 artikulua), murrizketa aplikatzea eragozten duen erretiroa gizarte aurreikuspeneko sisteman ekarpena jaso duen ezkontidearena edo izatezko bikoteko kidearena da, ez ekartzailearena.

Ekarpenak (erretiroaren legezko egoera lortu eta hurrengo zergaldiaren hasieratik aurrera egindakoak) murriztu ezin diren arren, prestazioak jasotzen direnean, horiek osorik zergapetu daitezke lan pertsonalaren etekin gisa, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 18 eta 19. artikuluetan xedatutakoaren arabera, eta ez da murriztuko horren zioz lortutako etekina, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 70. artikuluko 2. idatz-zatian berariaz adierazten den bezala. Bertan azaldutakoari jarraiki, izan ere, BGAEn eskutik jasotako prestazioak (gizarte-aurreikuspeneko beste sistema batzuetan bezala) osorik zergapetzen dira eta ezin dira jaitsi murriztutako ekarpen eta kontribuzioen gaindikinei dagozkien zenbatekoetan.

PFEZaren aitorpena ez aurkeztea ezin da parekatu Auzitegi Gorenaren 2020ko azaroaren 5eko 1.457/2020 epaian planteatutako kasuarekin parekatu. Epai horretan, dirudienez, abiaburua da zergadunak bidezko

aitorpenak aurkeztu zituela eta beraren borondatez ez zela aplikatu gizarte-aurreikuspeneko sistemara egindako ekarpenen murrizketa, horretarako aukera eduki arren; Auzitegi Gorenak ekarpenen zenbatekoa kentzea ahalbideratu zuen.

PFEZFAren 70.2 artikuluaren xedea izango litzateke finantza-muga eta zerga-muga gainditzen dituzten kopuruak eta zerga-oinarriaren gainean eta horren ondorioz beren ekarpenak murriztu ezin dituztenak ere jaso beharreko zenbateko osoaren kargapean geratzea. Horrek ez dakar berekin aitorpenik ez aurkezteak edo aurkeztera behartuta ez egoteak lortutako zenbateko osoa ez integratzeko aukera ematea (bidezko ekarpenak murriztuta).

13.6.2. (*) Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 70.6 artikulua.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 70. artikuluko 6. idatz-zatiak ondoko hau xedatu du: ekitaldi batean kapital erako prestazioren bat kobratzen bada erretiroagatik, edo estalitako kontingentziak gertatzeaz bestelako arrazoiengatik, edo gaixotasun larriagatik zein luzaroko langabeziagatik, eta ekitaldi berean ekarpen edo kontribuzioak egiten bazaizkie BGAE eta pentsio planei, ekarpen horiengatik aplikatu daitekeen murrizketa ezin da izan ekitaldi bereko zerga oinarrian sartzen diren jasotako kopuruen zenbatekoa baino gehiago. Muga hori ez zaie aplikatzen enplegu aurreikuspeneko sistemen ekarpen eta kontribuzioei, subjektu pasiboaren ezkontidearen gizarte aurreikuspeneko sistemen ekarpen eta kontribuzioei -zerga-oinarri orokorrean integratu beharreko errentarik ez badu, edo 8.000 eurotik beherako errentak baditu-, ezta pertsona desgaituen alde eratutako gizarte aurreikuspeneko sistemen ekarpenei ere.

Muga hau honako kasu hauetan aplikatzen da: kobratutako kapitalaren %100 oinarrian sartzen ez denean, alegia, beste integrazio-ehuneko bat aplikatzen denean.

13.7. Aurreko ekitaldietako soberakinak, murrizketarik eragin ez dutenak. Erretiroa.

Ekarpenen soberakinak, murrizketaren gehieneko muga aplikatzeagatik murriztu ezin direnak, hurrengo bost ekitaldietan murriztu ahalko dira, muga horri eutsita, baldin eta murrizketa aplikatuko den ekitaldiaren hasieran zergadunak oraindik erretiroa hartu ez badu. Gauza bera gertatuko da zerga-oinarri nahikorik ez izateagatik ezin kendu diren ekarpenekin. Arau horiek (hurrengo ekitaldietan ekarpenak murrizteko) ez zaizkie aplikatzen gizarte aurreikuspeneko sistema bakoitzaren finantza araudian ezarritako gehieneko mugen gainetik egiten diren ekarpen edo kontribuzioei.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 70. artikuluko 3. idatz-zatian xedatutakoaren arabera egindako ekarpenetatik idatz-zati horretan ezarritako muga gainditzeagatik zerga oinarri orokorrean murriztu ezin izan diren ekarpenak hurrengo bost ekitaldietan murriztu ahal izango dira, baldin eta bazkide, partaide, mutualista edo titular den ezkontidea edo izatezko bikoteko kidea ekitaldia hasten denerako erretiratuta ez badago. Ekarpenak edo kontribuzioak zerga-oinarri orokorrean ezin izan direnean murriztu hori nahikoa ez izateagatik, hurrengo bost ekitaldietan murriztu ahal izango dira, haiek gainditu gabe; ezinbestekoa izango ekitaldia hasten denean bazkide, partaide, mutualista edo titular den ezkontidea edo izatezko bikoteko kidea erretiratuta ez egotea.

Zergadunak ezkontidearen edo izatezko bikoteko kidearen alde egindako ekarpenak murriztu ahal izateko, are hurrengo ekitaldietan ere abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 71. artikuluko 3. idatz-zatian ezarritakoarekin

bat etorri, ezinbestekoa da Zergaren sortzapenean ezkonduta edo izatezko bikotean jarraitzea, eta gainera ekarpenaren onuradunaren zerga-oinarriaren muga ere bete behar da.

Aurreko ekitaldietako gaindikinak murrizteko muga (horren arabera gaindikinak ezin dira murriztu zergaduna erretiratuta dagoen aldietan) ezin da aplikatu 2014ko urtarrilaren 1a baino lehen egindako ekarpenetan eta kontribuzioetan, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko hemezortzigarren xedapen iragankorrean ezarritakoarekin bat etorriz.

13.8. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 72. artikuluan ezarritako kasu bereziaren analisia.

Gizarte-aurreikuspeneko sistemetan % 65eko edo gehiagoko desgaitasun fisikoa edo sentsoriala dutenen eta % 33ko edo gehiagoko desgaitasun psikikoa dutenen alde egindako ekarpenak, baita Kode Zibilaren XI. tituluan xedatutakoaren esparruan ordezkaritza-ahalmena duten eta kuradoretzaren mende dauden pertsonen alde egindakoak ere, zerga-oinarri orokorrean murriztu ahal izango dira, 72. artikuluan ezartzen diren gehieneko mugekin eta honako arau hauek aplikatuz:

a) Desgaituak berak egindako ekarpenak eta beste pertsona batzuek berarentzat egindakoak biltzen direnean, lehenik eta behin desgaituak berak egindako ekarpenak murriztu behar dira; horiek ezarritako 24.250 euroko mugara iristen ez direnean bakarrik murriztu ahal izango dira beste pertsona batzuek harentzat egindako ekarpenak haien zerga-oinarrietan, 72. artikuluan ezarritako mugekin eta modu proportzionalean.

Hauek egin ditzakete ekarpenak: a) Desgaitasuna daukan pertsonarekin zuzeneko edo alboko ahaidetasun-harremana, laugarren gradurainokoa (bera barne) dutenek. b) Desgaitasuna daukan pertsonaren ezkontideak edo izatezko bikotekideak. c) Desgaitasuna daujkan pertsonarekin tutoretza edo harrera arrazoiengatik lotuta daudenek, edo hari dagokionez ordezkaritza-ahalmena duen kuradoretza betetzen dutenek.

c) Ahaide desgaituentzako ekarpenen urteko muga (8.000 euro) ekartzaileko aplikatu behar da, ez desgaituko.

d) Gizarte-aurreikuspeneko sistemetan pertsona ezinduen alde egiten diren ekarpenak ezarritako mugak gainditu direlako oinarrian murriztu ezin badira, hurrengo bost ekitaldietan aplikatu ahal izango dira, baldin eta gizarte-aurreikuspeneko sistemaren finantza-araudian ezarritako mugak errespetatzen badira.

e) Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 70. artikuluko 5. eta 6. ataletan ezarritako mugak ez zaizkie aplikatzen testu bereko 72. artikuluan aipatzen diren pertsona desgaituen aldeko gizarte-aurreikuspeneko sistemei.

f) BGAEei dagokienez, 2016ko uztailaren 1etik aurrera abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 72. artikuluan araututako tratamendua ondoko hauei baino ezin zaie aplikatu: urriaren 27ko 203/2015 Dekretuaren bidez onetsitako Borondatezko Gizarte Aurreikuspeneko Entitateei buruzko otsailaren 23ko 5/2012 Legearen Araudiko 40. artikuluan eta hurrengoetan ezartzen diren betekizunak betetzen dituzten aurreikuspen-planetara egiten diren ekarpenei.

13.9. Kirolari profesionalen gizarte aurreikuspeneko mutualitateak: gaindikinen araubidea. (Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, bederatzigarren xedapen gehigarria)

Kirolari profesionalen gizarte aurreikuspeneko mutualitatera egindako eta, ekarpeneko finantza mugak errespetatuta, zerga-oinarrian murriztu ezin izan diren ekarpenak (horren gutxiegitasunagatik) hurrengo bost ekitaldietan aplikatu ahalko dira.

13.10. Murrizketa baterako tributazioagatik: ezkontidearen heriotza (13/2013 Foru Araua, 73. eta 98. artikuluak)

Ezkontide bat hiltzen bada eta familia unitateko gainerako kideek baterako tributazioa hautatzen badute, hildakoaren errentak aitorpenean sartuta, baterako tributazioagatik abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 73. artikuluko 1. idatz-zatian ezarritako murrizketa aplika daiteke (bi gurasoko familiak; 98. artikuluko 1. idatz-zatia).

14. KUOTA OSOA

14.1. (*) (*) Zergaren eskala: 13/2013 Foru Araua, 75. artikulua, 3. apartatua.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 75. artikuluaren 3. apartatuan hauxe ezartzen da: "3. Zergadunaren batez besteko karga-tasa orokorra Sozietateen gaineko Zergaren tasa orokorra baino handiagoa denean, kuota osoari kopuru hau murriztuko zaio: ekonomia-jardueren etekin garbi positiboa osatzen duten ondare-irabazien zenbatekoari batez besteko tasa horren eta Sozietateen gaineko Zergaren tasa orokorraren arteko diferentzia aplikatuz ateratzen den emaitza. Aurreko paragrafoan xedatutakoa aplikatzeko, ondare-irabazien zenbatekotik jardueraren etekin garbia kalkulatzeko kontuan hartutako ondare-galeren zenbatekoa kenduko da, halakorik egon bada".

Orokorrean, murrizketa kalkulatzeko oinarria lortutako ondare-irabaziaren zenbatekoa izango da. Ondare-galerarekin batera irabazia ere eduki bada 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. Halaber, jarduera bati atxikitako ondare-irabaziak dauden kasuetan, aurreko ekitaldietako etekin negatiboak konpentsatzen badira, kuota osoaren murrizketaren oinarria konpentsazioaren ondoren jarduera ekonomikoaren etekin garbian sartzen den irabazia da.

Jarduera bat baino gehiago egiten bada, aipatu 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 ondare-galerekin, honako kasu honetan izan ezik: ondare-galerak ondare-irabaziak edo jardueraren etekin arrunta baino gehiago direnean, horrelako kasuetan beste jarduerak sortutako ondare-irabaziekin konpentsatuko baitira.

15. KUOTA LIKIDOA.

15.1. Kuota murriztea.

Zergadunek likidazio-oinarri orokorrari dagokion kuota soilik murrizteko eskubidea dute. Horretarako aitorpena egin behar dute; zergaldia egutegiko urtea baino laburragoa bada, murrizketa ezin da hainbanatu.

15.2. Kenkaria ondorengoengatik (abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 79. artikulua).

15.2.1. Ezkontza-ahaidetasuna.

Familia kenkariak ezin aplika daitezke ezkontza-ahaideekin bizitzeagatik, zeren eta ezinbesteko beharkizuna baita odolkidetasun edo adopzio ahaidetasun harremana izatea.

15.2.2. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 79. artikulua, 3.b) idatz-zatia.

"3. Kenkari hau ez da aplikatuko ondorengoak egoera hauetako batean daudenean: (...)

b) Ondorengoak dagokion zergaldian lortu dituen urteko errentak, salbuetsiak kanpoan utzita, lanbide arteko gutxieneko soldata baino handiagoak izatea edo, bestela, ondorengoa beste familia-unitate batekoa izanik, bertako kideetako edozeinek zergaldian lortzen dituen urteko errentak, salbuetsiak kanpoan utzita, lanbide arteko gutxieneko soldatatik gorakoak izatea".

Ezkontza edo izatezko bikotea (maiatzaren 7ko 2/2003 Legean xedatutakoaren arabera eratutakoa) deuseztatu bada, ezkontideak edo bikotekideak banandu edo dibortziatu badira, edo ezkontzarik edo izatezko bikoterik egon ez bada, ez da galduko kenkaria aplikatzeko eskubidea, baldin eta semea edo alaba beste gurasoarekin eraturiko famili unitateko kidea bada, hau da, kenkaria aplikatu nahi duena ez beste unitate batekoa.

15.2.3. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 79. artikulua, 3.c) idatz-zatia.

Zergaldian zerga honen aitorpena aurkezten duten ondorengoak direla eta ezin da aplikatu kenkari hau, baldin eta banako aitorpena hautatu bada.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 102. artikuluan ezarritakoaren arabera zergaren aitorpena aurkeztu behar duten ondorengoengatik ezin da aplikatu kenkaririk, aitorpena familia unitateko gainerako kideekin batera aurkeztu zein banako autolikidazioa aurkeztu.

15.2.4. Mantenu ekonomikoa epailearen erabakiaren bidez.

Epaileak mantenu ekonomikoa ezartzen duen kasuetan, gurasoetako bat zaintzaz eta babesaz eta bestea mantenu -pentsioaz arduratzen bada, pentsatuko da guraso biek mantentzen dituztela ekonomikoki seme-alabak eta, beraz, bakoitzak kenkariaren ehuneko 50 aplikatzeko eskubidea edukiko du.

Halaber, halako kasuetan seme-alaba komunen mantenu ekonomikoa egiatan zer gurasori dagokion zehazteko sor daitezkeen zailtasunak kontuan hartuta, oro har, kontrako frogarik ezean, ekonomikoki biek mantentzen dutela pentsatuko da eta, beraz, haietako bakoitzak kenkariaren ehuneko 50 aplikatuko du.

15.2.5. (*) (*) Zergadunarekin tutoretza dela bide lotutako pertsonak. 18 urtez gorako tutoretzapeko desgaituak. Ordezkaritza-kuradoretza.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 79. artikuluaren 6. atalak arautzen duenari jarraiki, tutoretza dela eta, zergadunari lotzen zaion zeinahi pertsonak (neba-arrebak, izeko-osabak, aurreko ahaideak, ezkontidea edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikotea, baita arrotzak ere) balia dezake ondorengoen ziozko kenkaria, jakina denez, manu horretan ezartzen diren gainerako eskakizunak betetzen baldin badira. Kenkari hau ordezkaritza-kuradoretza berriari ere aplikatzen zaio.

Tutoretzari edo ordezkaritza-kuradoretzari lotutakoak aurreko ahaideak badira, ondorengotzat hartzeak aurreko ahaide izatea galaraziko die, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 81. artikuluan arautako kenkariaren ondorioetarako.

Ezkontideei (edo izatezko bikoteko kideei) dagokienez, haiekin baterako aitorpena aurkezten bada, jarraibide honetako 15.2.3 apartatuan xedatutakoa aplikatuko da. Halako kasuetan, baterako tributazioak dakarren murrizketaren eta ondorengoengatik aplika daitekeen kenkariaren arteko bateragarritasuna guraso ezkongabe edo alargun batek seme-alaba adingabe batekin (edo ordezkaritza-kuradoretzari lotutako adindun batekin) baterako aitorpena aurkezten duenean dagoen berbera izango da. Horri dagokionez, zentzuzkoa da tutoretzapeko edo ordezkaritza-kuradoretzapeko ezkontideak lan egin gabe ere bere buruz jardun dezakeen beste ezkontide batek baino zerga-onura handiagorako eskubidea ematea.

Egitatezko zaintza dagoen kasuetan ezin da aplikatu kenkari hau.

15.3. (*) (*) Kenkaria seme-alaben mantenurako urtekoak ordaintzeagatik.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 80. artikuluan hauxe ezarri da: "Epaileen erabakiz seme-alaben mantenurako urtekoa ordaintzen duten zergadunek kontzeptu horregatik ordaindutako kopuruen %15eko kenkaria egiteko eskubidea dute. Seme-alaba bakoitzeko muga hau da: aurreko artikuluaren 1. zenbakian ondorengo bakoitzarentzat ezartzen den kenkariaren %30".

«Epailearen erabakiz ordaindu» adierazpideak berekin dakar zenbatekoek honelakoak izan beharra: a) epai bidez finkatuak; eta b) egiatan ordainduak.

"Epaileen erabakia" esapidea ez da ulertu behar epaiaren sinonimo gisa bakarrik; aitzitik, gatazkan dauden alderdien jarrerak haien borondatez hurbiltzen dituen edozein formula biltzen du, epaileek erabakiren bat hartu, hura ikuskatu edo berresten dutenean. Besteak beste, aipatu esapideak transakzio judiziala eta amore ematea ere biltzen ditu, baita familia bitartekaritza eta adiskidetze zentro batean sinatutako adiskidetze-ekitaldiaren aktak ere, kasu guztietan, justizia organoren batek ikuskatu edo berresten duen heinean.

Ildo beretik, familia bitartekaritzako administrazio organo baten parte hartze hutsa ez da nahikoa kenkarirako eskubidea frogatzeko (organo horren aurrean hitzartutakoa judizialki berretsi ezean).

Urteko kuoten ordainketa justizia organo batek erabakita ezarri behar da, espainiarra zein atzerritarra izan, eta azken kasu horretan behar beste frogatu beharko da.

Aurreko guztia gorabehera, 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, baldin eta ez badago emantzipatu gabeko ume adingaberik ez lege-gaitasuna epai bidez aldatu eta gurasoen kargura dagoenik. Honelako kasuetan, gurasoek notarioaren aurrean egindako eskritura publikoan ituntzen dituzten mantenurako ordainketak kengarriak dira, nahiz eta zentsu hertsian "epailearen erabakiz" ordaindu.

Kenkaria mantenurako kopurua ordaintzen den ekitaldian aplikatuko da, kalkulatzeko modua gorabehera eta kapitalizatu den ala ez kontuan hartu gabe.

Kenkaria bi gurasoengatik.

Zaintza partekatua ezarrita badago eta epai bidez onartutako hitzarmenaren arabera bi gurasoek kopuru jakin bat ipini behar badute seme-alaben mantenurako (baterako kontu korronte batean, esaterako), biek eska dezake kenkaria seme-alaben mantenuagatik. Kopuru jakina ezarri beharrean gastuak egin ahala ordaintzen badira, ezin aplikatu izango da kenkaririk mantenurako urteko kopuruengatik.

15.4. Kenkaria aurrekoengatik (abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 81. artikulua).

15.4.1. Ezkontza-ahaidetasuna.

Kenkari hau ezin da aplikatu ezkontza-ahaideekin (ezkontidearen gurasoak edo senideak, etab.) bizitzeagatik, ez eta haiei dirua emateagatik, ezinbestekoa baita ahaidetasuna (odolekoa zein adopzioaren bidezkoa).

15.4.2. Elkarrekin bizi beharra: 13/2013 Foru Arauaren 81. artikuluko 1. idatz-zatia.

Ezinbestekoa da egutegiko urte osoan elkarrekin bizitzea; salbuespena: aurrekoa hiltzen denean. Baldin eta udalak emandako ziurtagirian agerrarazi bada aurrekoa ekitaldiko egun batera artean edo egun batetik aurrera zergadunarekin batera bizi izan dela, ez da onartuko haren ziozko kenkaria aplikatzea.

Kenkari honen ondoreetarako, kontuan izan behar da elkarbizitzarekin berdinetsita daudela ondorengoak aurrekoa bizi den egoitzaren gastuak, urte guztikoak, ordaintzen ditueneko kasuak. Hori dela eta, ondorengoa eta aurrekoa etxe berean bizi direneko elkarbizitzarako irizpide bera aplikatuta, egoitzak emandako ziurtagirian ageri bada aurrekoa egun jakin batetik bizi dela bertan edo egun batera arte bizi izan dela, orduan ere ezin aplikatu izango da kenkaria, lekualdaketa aurrekoa ondorengoarekin bizi izan den etxebizitzatik edo ondorengoak berak ordaintzen izan duen egoitza batetik gertatu ezean.

15.4.3. Kenkaria egoitza-zentroetan bizi diren aurrekoengatik.

Pertsona bat egoitza-zentro batean bizi bada eta hango gastuak ahaidetasun-gradu desberdineko ondorengoek ordaintzen badituzte (esaterako, seme edo alaba batek eta biloba batek), hurbileneko ahaideak soilik aplikatu ahal du kenkaria (zenbateko osoa; kasu honetan semeak edo alabak). Gastuak ordaintzen dituzten ondorengoak ahaidetasun-gradu berekoak badira, eta kasu horrexetan soilik, kenkariaren zenbatekoa denen artean hainbanatu behar da.

Ezin daiteke esan betekizun hori betetzen denik baldin eta aurreko ahaideak bere egoitzaren gastuen zati esanguratsu bat ordaintzen badu.

15.5. (*) (*) Desgaitua ez den beste pertsona batek desgaitasunagatik kenkaria aplikatzea.

Mendetasuna zer den.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 82. artikuluan desgaitasunagatik edo mendekotasunagatik aplika daitekeen kenkaria arautu da; hiru aukera ezarri dira:

1. Kenkaria desgaitasuna daukan pertsonak aplikatzea bere aitorpenean.

2. Kenkaria ezkontideak, izatezko bikoteak, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 82. artikuluan aipatzen diren senideetako batek (edo batzuek) edo adingabeen babesaren arloko eskumenak dauzkan erakunde publikoaren aurrean formalizatutako harrera edo abegia dela-eta zergadunarekin lotuta dagoen pertsona batek aplikatzea, edo, Kode Zibilaren XI. tituluan xedatutakoaren esparruan, pertsona horrekin ordezkaritza-ahalmendun kuradoretza gauzatzen duen pertsona batek, betiere harekin bizi bada edo egoitzan egoteko gastuak ordaintzen baditu.

Ulertu daiteke desgaitasuna daukan pertsona senide hurkoenaren kargura dagoela (egoitza-zentroetarako berariaz ezartzen denarekin bat etorriz), eta, horregatik, elkarrekin bizi diren senide guztiek (semeak eta ilobak, esaterako) ez dute zertan kenkaria batera aplikatu, hau da, denen artean zatituta.

Egoitzan egoteko gastuak ordaintzen direnean (horren mendekotasun ekonomiko bat dagoela frogatzen du), gastu horietatik ordaintzen dena esanguratsua izan behar da. Beraz, betekizun hori ez da betetakotzat jotzen baldin eta mendekotasuna duen pertsonak bere egoitzaren gastuen zati handi bat berak ordaintzen badu.

Ondorengo bat ekonomikoki bi gurasoen kargura badago eta haiek elkarrekin bizi ez badira, ondorengoen ziozko kenkaria aplikatzeko ezarritako irizpide berak aplikatu behar dira.

3. Zergadun desgaitua 65 urtetik gorakoa izatea eta kenkaria berarekin bizi den pertsona batek edo batzuek egitea, aurreko puntuan aipatu diren ahaideak ez beste batek edo batzuek.

8/2021 Legea, ekainaren 2koa, desgaitasunen bat duten pertsonei beren gaitasun juridikoa baliatzen laguntzeko legeria zibila eta prozesala aldatzen duena.

Ekainaren 2ko 8/2021 Legeak, desgaitasunen bat duten pertsonei beren gaitasun juridikoa baliatzen laguntzeko legeria zibila eta prozesala aldatzen duenak, honako hau arautzen du bigarren xedapen iragankorrean, besteak beste:

1) Lehengo legeriaren araubidearen pean izendatutako tutore, kuradore —zarrastel deklaratutakoen kuradoreak izan ezik— eta defendatzaile judizialak lege honetako xedapenen arabera ariko dira beren karguan lege hau indarrean jartzen denetik aurrera. Desgaitasuna duten pertsonen tutoreei kuradore ordezkarientzat ezarritako arauak aplikatuko zaizkie; gurasoak hilda edo legeak aurreikusitako laguntza emateko ezinduta dauzkaten emantzipatuen kuradoreei eta adin-nagusitasunaren onura lortu duten adingabeen kuradoreei adingabearen defendatzaile judizialarentzat ezarritako arauak aplikatuko zaizkie.

2) Guraso-ahal luzatua edo birgaitua dutenek hura egikaritzen segituko dute harik eta bosgarren xedapen iragankorrean aipatzen den berrikuspena egin arte.

Xedapen zibilekin bat etorriz, Foru Arauaren hamahirugarren xedapen iragankorrean honako hau ezartzen da: "Desgaitasuna duten pertsonei laguntzeko aldez aurretik ezarritako neurriak ekainaren 2ko 8/2021 Legearen bosgarren xedapen iragankorrean eta hura garatzen duten xedapen guztietan ezarritakoaren arabera berrikusten diren bitartean (lege horren bidez, desgaitasuna duten pertsonei beren gaitasun juridikoa erabiltzen laguntzeko legedi zibil eta prozesala aldatzen da), lehen ordezkaritza-ahalmena duten eta kuradoretzaren menpe dauden pertsonak eta foru arau honen 70., 72., 82. eta 85. artikuluetan eta hamaikagarren xedapen gehigarrian aipaturiko ordezkaritza ahalmen horiek erabiltzen dituzten pertsonak aipatzean, hauexek direla ulertu behar da, hurrenez hurren: Kode Zibilean ezarritako arrazoien ondorioz judizialki deklaratutako ezgaitasuna duten pertsonak eta aurrekoei dagokienez tutore kargua betetzen dutenak. Halaber, aurreko paragrafoan aipatzen den aldian, foru arau honen 98.1 artikuluaren b) letran xedatutakoaren ondorioetarako, familia-unitateko kide izango dira luzatutako edo birgaitutako guraso-ahalaren mende dauden seme-alaba adindunak".

Desgaitasuna edo mendekotasuna duen pertsonaren errentaren kontzeptua.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 82.2 artikuluan ezartzen duenaren ondorioetarako, errentak lanbidearteko gutxieneko soldata hala bi direnez argitzeko, orokorrean errenta gordinak hartu behar dira kontuan, baina jarduera ekonomikoen etekinen kasuan zenbateko garbia hartu behar da aintzat, horiek jasotzen dituenak ezinbestean aitortu behar dituenez gero (Administrazioak zenbateko garbiaren berri jakin dezake).

15.6. Pertsona desgaitu baten ondare babestura egindako ekarpenengatik aplika datekeen kenkaria (abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 85. artikulua).

Desgaitasuna duten Pertsonen Ondarea Babesteko eta Kode Zibila, Prozedura Zibilaren Legea eta Zerga Araudia aldatzeko azaroaren 18ko 41/2003 Legeko 3 eta 4. artikuluetan xedatutakoaren arabera, babestutako ondareen eraketa eta ondoren haiei egindako ekarpenak agiri publikoan edo ebazpen judizialaren bidez formalizatu behar dira.

Halako kasuetan, agiri publikoan edo ebazpen judizialaren bidez formalizatzea "ad solemnitatem" baldintza da negozio juridikoa izan eta burutzeko. Hortaz, formalitate hori betetzen ez bada, ezin da ebatzi babestutako ondareari, berez, ekarpenik egin zaionik, funtsezko elementuetako bat faltako baita, horrek dakartzan zerga-ondoreekin. Besteak beste, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 85. artikuluko kenkaria aplikatu ezina.

Eskatutako forma betetzen ez den kasuetan, ezin da ebatzi ondasun horiek desgaitasuna duen pertsonaren ondare babestuaren baitan sartzea (hala ere, beste pertsona batzuek egindako ekarpenak badira, haren ondare pertsonalean sartu ahalko dira, baina ez bereziki babestuan, pertsonaletik bereizita).

Dena dela, aipatu ondoreetarako, egutegi-urte berean babestutako ondarera egindako ekarpen guztiak agiri publiko bakar batean jaso daitezke.

15.7. (*) (*) Ohiko etxebizitza errentatzeagatik aplika daitekeen kenkaria.

Kenkariaren xedea.

Kenkaria aplikatzeko, ezinbestekoa da zergaldian zergadunak diru-kopuruak ordaindu izana ohiko etxebizitzaren alokairuagatik. Beraz, errentamendu-kontratua edo alokairukoa egon behar da eta beraren xedea zergadunaren etxebizitza izan behar da. Baldintza horiek ez dira betetzen, errentamendu-kontratuaren ordez, zergadunak bizi den egoitzarekin kontratuzko harremana daukan kasuetan; izan ere, egoitzekin eratzen den kontratuzko harremana ez dator bat etxebizitza-errentamenduei dagokienarekin. Zehazki, egoitzekin sinatutako kontratuen xedean prestazioak sartzen dira, hala nola mantenua, egonaldia, garbiketa, edo zaintzak, besteak beste, eta halakoak ez dira errentamendu-kontratuetan sartzen.

2022ko urtarrilaren 1az gero 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.

Beste alde batetik, kenkaria aplikatu ahal izateko, etxebizitza errentatzeko kontratu bat egon behar da. Horri buruzko jurisprudentzia ugaria dago Auzitegi Gorenean. Horren adibide da Arlo Zibilaren 1992ko abenduaren 23ko Epaia (zazpigarren zuzenbide oinarria). Hau dakar: "(...) jabekidetza egoera batean, jabekide batek beste jabekide bati (edo arrotz bati) bere kuota zatiezin ideala errentatzen badio, ez du esan nahi espazio erreal bat, fisikoki mugatua, errentaren bidez lagatzen dionik (hori baita higiezinak errentatzeko oinarrizko kontzeptua), baizik eta eskubide huts bat (kuota ideial eta abstraktu horrek ordezkatzen duena)".

Horregatik, etxebizitza bat bi jabekiderena bada eta haietako batek bere erdi indibisoa besteari laga nahi badio, hori ezin da parekatu errentamendu-kontratu batekin, etxebizitza alokatzeagatik kenkaria aplikatzeko alokairuaren zenbatekoa aintzat hartuta, azken horretan errentariak (lagapen-hartzaileak) ez baitauka higiezinaren (horren zati indibiso baten) jabetza. Horrenbestez, ezin da kenkari hori aplikatu sinatzen den kontratuan ezartzen den hileko kopuruetan.

Kenkariaren oinarria eta ehunekoa.

Errentariak ordaindu beharreko Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren kuota kenkariaren oinarrian sartzen da.
Kenkariaren oinarriari zergadunak etxebizitza errentatzeko jasotako pertsona fisikoen errentaren gaineko zergatik salbuetsitako dirulaguntzen zenbatekoa kendu beharko zaio.

Dirulaguntza ondoko ekitaldi batean jasoz gero, hori jasotzeagatik bidegabe bihurtzen den ohiko etxebizitzaren errentamenduaren kenkariaren zenbatekoa (eta beraren berandutze-interesak) dirulaguntza jasotzen den ekitaldiko aitorpenean sartu behar da.

Bestalde, gela baten errentariak kenkaria aplikatu ahal izango du ohiko etxebizitza errentatzeagatik, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 86. artikuluan xedatzen duen bezala, artikulu horretan ezarritako baldintza orokorrak betez gero.

Epaile batek erabaki baten bidez ezarri badu zergadunak nahitaez ordaindu behar duela familiaren etxebizitzaren alokairua, kenkariaren ehunekoa eta muga irizpide orokorrak aplikatuz zehaztu behar dira (hau da, zergaduna 30 urtetik beherakoa den eta familia ugariaren titularra denez kontuan hartuz).

Zerga batera ordaintzen bada eta kenkari hau hainbat pertsonak aplikatu ahal badute, batzuk 30 urtetik beherakoak eta beste batzuk adin horretatik gorakoak, kenkaria ehuneko 30ekoa izango da eta denen baterako muga 2.400 euro.

Kenkariaren oinarria zergaldian ordaindutako kopuruek osatzen dutenez, errentak ordaindu behar diren ekitaldiaren ondoko ekitaldi batean ordaintzen diren errentak (adibidez, aipatutako kopuruak ez ordaintzearen ondoriozko prozesu judizial baten ondorioz) ondoko ekitaldi horretan kendu ahal izango dira, nahiz eta ekitaldi horretan jada ez bizi etxebizitza horretan (betiere, hori bai, zergaduna etxebizitza horretan bizi zen ekitaldiei dagozkien zenbatekoak badira).

15.8. Ohiko etxebizitzan inbertitzeagatiko kenkaria.

15.8.1. Kenkariaren oinarria: finantza-gastuak.

Finantza-gastuak (hipotekaren eskritura, mailegua, irekiera-komisioa...) ohiko etxebizitzaren ziozko kenkariaren oinarrian integratuko dira, eta ez soilik besteren kapitalak erabiltzeagatik ordaindutako korrituak.

Besteren finantzaketa erabiltzearen ondorioz sortutako gastuen barnean finantza-entitateek hipoteka-maileguak emateko baldintzetan sartu ohi dituzten bizi-aseguruen primak daudela uler daiteke; horietan, aseguru-hartzailea eta aseguruduna mailegu-hartzailea da, eta onuraduna kreditu-entitatea da.

Hala ere, ordaindutako primak ez dira higiezina gerora eskualdatzearen ondoriozko ondare gehikuntza kalkulatzeko kontuan hartu beharreko etxebizitzaren eskuraketa-balioan aintzat hartuko

Finantza-entitateek ohiko etxebizitza eskuratzeko ematen dituzten maileguetarako adostutako zenbatekoen ordainketetan atzeratzeagatik kobratzen dituzten korrituak ez dira kengarriak.

15.8.2. (*) Kenkariaren oinarria: salbuetsitako dirulaguntzak.

Kenkariaren oinarritik kendu behar da etxebizitza erosteko edo birgaitzeko jasotako PFEZen kargatik salbuetsitako dirulaguntzen zenbatekoa.

Dirulaguntza ondoko ekitaldi batean jasoz gero, hori jasotzeagatik bidegabe bihurtzen den ohiko etxebizitzan egindako inbertsioagatik aplikatu ahal den kenkariaren zenbatekoa (eta beraren berandutze-interesak) dirulaguntza jasotzen den ekitaldiko aitorpenean sartu behar da.

15.8.3. Gauzazko ordainsariak: mailegua ohiko etxebizitza eskuratzeko edo birgaitzeko.

Gauzazko ordainsaria kenkariaren oinarrian onartuko da, baina ez kenkaria konturako sarreraren zioz aplikatzea.

15.8.4. Maileguen ezaldia.

Ordaindutako interesen kenkaria onartuko da, eskubidea egonez gero, nahiz eta ekitaldian zehar maileguaren printzipaletik ezer amortizatu ez.

15.8.5. Ohiko etxebizitza eskuratzeko mailegua dibisetan.

Mailegua dibisaren batean formaliza daiteke edo Espainian egoitzarik ez duen finantza-entitate batek eman dezake. Horrelako kasuetan, interesengatik edo printzipala amortizatzeko ordaindutako dibisen kontrabalioa, eurotan, hartu behar da kontuan, Europako Banku Zentralak kontratuaren arabera ordaindu behar denean ezarritako erosketa-kotizazioaren arabera.

15.8.6. Kasua: hainbat mailegu-hartzaile baina batzuk (edo bat) baino ez dira etxebizitzaren jabe eta beraiek ordaintzen dituzte maileguaren hileko kuotak.

Etxebizitzaren erosketa finantzatzeko eskatutako maileguan etxebizitzaren jabeez gainera beste pertsona batzuk ere agertzen badira, ulertu behar da maileguaren amortizazio-kuotak eta interesak denek ordaintzen dituztela hain bana, horretarako erabiltzen diren funtsen jatorria gorabehera. Halaber, mailegu-hartzaile guztiak zorraren erantzule solidarioak dira mailegua eman duen erakundearen aurrean. Kode Zibileko 1205. artikuluan xedatutakoaren arabera, berritzea jatorrizko zordunaren ordez beste zordun bat jartzea bada, horretarako ez da beharrezkoa jatorrizkoa jakinaren gainean egotea, baina bai hartzekodunak baimena ematea. Hori kontuan hartuta, higiezinaren jabeek maileguaren kuota guztiak ordaintzeak ez dakar besterik gabe beraiek izatea mailegu-hartzaile bakarrak.

Halakoetan, etxebizitzaren jabeek maileguaren amortizazio-kuota eta interes guztien araberako kenkaria aplikatu ahal izateko maileguaren kontratuan ezarritakoa aldatu behar da eta frogatu behar da maileguaren bitartez finantzatu ez den etxebizitzaren balio kengarriaren zatiak (dena ez baita berarena) ez duela kenkaririk sortu eta beste modu batean finantzatu zela, orain aldatu nahi den modu batean (hain zuzen ere, beste pertsona batzuek zorraren zati bat bereganatuta: eskritura aldatuz gero, mailegu-hartzaileen betebeharretatik aske geratuko dira; hala ere, kontsultagilearen zorra beste moduren batean bermatu ahal izango da).

Maileguaren eskritura ez bada aldatzen baina, gero, modu sinesgarrian frogatzen bada higiezinaren jabeak direla maileguaren kuotak osorik eta urtero ordaintzen dituzten bakarrak, inori ezer erreklamatzeko eskubiderik gabe, iritzi ahalko da higiezinaren titularrak diren eta ez diren mailegu-hartzaileen arteko harremana dela titularrak ez direnek bermatu egiten dutela titularrek eskatutako kreditua mailegu-emaileari itzuliko zaiola. Berme horren bidez, abal edo fidantza solidarioa emanez gero izango zuen posizioaren baliokidea eman nahi zaio aipatutako mailegu-hartzaileari. Horrenbestez, alderdien benetako asmoa kontuan izanik, ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik

aplika daitekeen kenkaria egiteari begira, higiezinaren gaineko jabetza-kuotarik ez daukan mailegu-hartzaileak abal edo fidantza solidarioa jartzeari emango litzaiokeen tratu berbera eman ahal zaio eragiketari. Hala, maileguaren kuoten ordainketa higiezinaren jabeak (edo jabeek) bakarrik egiten badu, eta urtero-urtero hala frogatzen bada, ez da eragozpenik izango jabeak maileguaren kuotetan kenkariak aplikatzeko, bai amortizazioan bai interesetan. Hori dena baldin eta kasu honetan jabeak badira etxebizitzan inbertitzen dutenak, nahiz eta posible izan, mailegua ordaindu ezean, mailegu emaileak mailegu hartzaileetako edozeini erreklamatzea edo errepikatzea.

15.8.7. Kenkariaren mugak.

Zergaldia egutegiko urtea baino laburragoa bada, kenkariaren gehieneko mugak ezin dira hainbanatu.

15.8.8. Kasua: ohiko etxebizitzan inbertitzearen ziozko kenkariak aplikatu ondoren, etxebizitza eskualdatu eta lortutako zenbatekoa ohiko beste etxebizitza bat eskuratzeko berrinbertitu.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Dekretuko 87. artikuluan eta Zergaren Araudiko 70. artikuluan ezarri da etxebizitza kreditua ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik aplikatu daitezkeen kenkariak ez ezik berrinbertsioagatik salbuetsitako ondare-irabaziaren ehuneko 18 ere kenduz txikitu behar dela. Gainera, 2019ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietako aitorpenetan, 65 urtetik gorako pertsona batek edo mendekotasun larria edo oso handia daukan pertsona batek ohiko etxebizitza eskualdatzen duenean, etxebizitza-kreditutik kendu behar da salbuetsitako zenbatekoa ehuneko 18, 39/2006 Legeak ezartzen duen bezala (39/2006 Legea, abenduaren 14koa, besteren menpean dauden pertsonen autonomia pertsonala eta arreta sustatzekoa).

Eskualdaketa dagoeneko indargabetuta dagoen 10/1998 Foru Arauaren indarraldian egin bada, zerga-kreditua berrinbertsioagatik salbuetsitako irabaziaren ehuneko 15 gutxituko da.

Salbuespena aplikatzen bada berrinbertsioagatik edo 65 urtetik gorako pertsona batek edo mendekotasun larria edo oso handia daukan pertsona batek ohiko etxebizitza eskualdatzeagatik, 39/2006 Legeak ezartzen duen bezala (39/2006 Legea, abenduaren 14koa, besteren menpean dauden pertsonen autonomia pertsonala eta arreta sustatzekoa), zergadunak ez dauka zertan itzuli eskualdatutako etxebizitza eskuratzeko modu egokian aplikatutako kenkariak, bere hartan baitirau etxebizitza hori eskualdatuta lortutako ondare-irabazia kargatik salbuetsita edukitzeko eskubideak, horretarako ezarritako baldintzak betez gero.

Hala ere, etxebizitza berria eskuratzeagatik aplikatutako kenkariak itzuli egin behar dira (etxebizitza-kontuetara egindako ekarpenen ondoriozkoak barne), eskualdatu aurretik aplikatu arren, baldin eta, kenkariak aplikatu aurreko aitortutako irabaziaren ehuneko 18 abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 87.3 artikuluan ezarritako berrinbertsio-kenkariaren gehieneko zenbatekoa baino gehiago bada.

15.8.9. 30 urtetik beherako zergadunen kenkaria.

Baterako tributazioan, kenkariaren ehunekoa eta gehienezko muga gehitu ahal izateko nahikoa da kenkarirako eskubidea duen kideetako bat bakarrik 30 urtetik beherakoa izatea.

15.8.10. Nortzuk diren familia ugarien titular.

Etxebizitza errentatzeagatik eta ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik kenkari gehituak aplikatzeko, familia ugariaren titulartzat hartuko dira titulu ofizialean ageri diren familia ugariko kide guztiak.

Aurreko paragrafoan ezarritakoa honela ulertu behar da: familia ugariko kide guztiek aplika ditzakete kenkari-tasa gehituak, eta horretarako ez da beharrezkoa titulu ofizial egokia edukitzea. Hain zuzen ere, horretaz hauxe esan zuen Konstituzio Auzitegiak 2015eko apirilaren 27ko 77/2015 Epaian: "tratua desberdina izatea ezin da justifikatu modu objektiboan eta zentzuzkoan, eta gainera ondorio kaltegarriegiak dauzka". Horrez gainera hauxe adierazi zuen, argibide modura: "Legegileak hautatu du familia ugarien babes ekonomikoa bermatzea ohiko etxebizitzaren eskuraketari karga-tasa txikitua aplikatuz. Hori dela eta, berme hori aplikatzeko, organo judizialen lege-xedapenen interpretazioa ezin da izan Konstituzioaren kontrakoa, baldin eta interpretazio alternatiborako bidea badago, Legearen letra bortxatu gabe -horren lekuko da Madrilgo Auzitegi Ekonomiko Administratiboa-. Hori ez egitean organo judizialak eragotzi egin du familien (kasu honetan, familia ugarien) babes ekonomia, Konstituzioan ezarrita dagoena (EK, 39.1 art.)".

15.8.11. Familiaren egoeraren erreferentzia eguna.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 86.2 artikuluan ezarri bezala, familia ugariaren adina eta titulartasuna zehazteko, zerga sortzen den unean dagoen egoera hartuko da kontuan.

15.8.12. Inbertsioa etxebizitzan eta ezkontzaren deuseztapena edo senar-emazteen banantzea edo dibortzioa, edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legean xedatutakoaren arabera eraturiko izatezko bikotea azkentzea: 13/2013 Foru Araua, 87.7 artikulua.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 87.7 artikuluak bide ematen du ezkontideak edo ezkontide ohiak ohiko etxebizitzan inbertitzeagatiko kenkaria egiteko, baldin eta epailearen erabakiz famili etxebizitza eskuratzea finantzatzeko maileguaren kuotak ordaindu behar baditu, nahiz eta bera bertan bizi ez, eta etxebizitzan daukan titulartasuna aintzat hartu gabe. Honelako kasuetan ez da beharrezkoa higiezinaren titularra izatea kenkaria egin ahal izateko; nahikoa da famili etxebizitzaren ordainketak egitea. Horrenbestez, salbuetsita daude higiezinean benetan bizi beharra eta higiezinaren gaineko titulartasun kuotak eskuratu beharra.

Honelako kasuetan zergadunak familiaren etxebizitza finantzatzen laguntzeko ordaindu behar dituen diru-zenbatekoek bere kreditu fiskala murriztuko dute.

Kenkariaren ehunekoa eta muga zergaduna abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 87. artikuluko 4. zenbakian ezarritako egoeretako batean (30 urte baino gutxiago, familia ugariaren titularra) egotearen arabera finkatuko dira.

Hala ere, zergadunak ezin izango du kenkaririk egin familiaren etxebizitza finantzatzeko ordaindu behar dituen zenbatekoetan, baldin eta konpentsazio-pentsio gisa ordaindu behar baditu, hitzarmen arautzaileak hala agintzen diolako. Horrenbestez, ezin da konpentsazio-pentsioen ordainketagatik murrizketa aplikatu eta, aldi berean, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 87. artikuluaren kenkaria eskuratu.

Adingabeen zaintza partekatuaren kasuan, gurasoek txandakako denboraldietan beren etxebizitza uzteko beharrak ez du eragotziko ohiko etxebizitzatzat hartzea, betiere seme-alabak bizi diren familia-etxebizitzara joateko uzten badute. Hala ere, seme-alabak bizi diren higiezina familia-etxebizitza izan daiteke, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 87.7 artikuluan ezartzen duenaren arabera.

15.8.13. (*) Ohiko etxebizitza eraikitzea.

Etxebizitzaren eraikuntza eta ohiko etxebizitzaren eskuratzea asimilatu egingo dira, baldin eta zergadunak zuzenean ordaintzen baditu obrak egitearen ondoriozko gastuak, edo obren sustatzaileari konturako kopuruak ematen badizkio, betiere obra horiek, gehienez, lau urteko epean amaitzen direnean, inbertsioa hasten denetik zenbatuta.

Horretarako, oro har, eraikuntza-obrak amaitzeko ezarritako lau urteko epealdia zergadunak, inbertsioak direla eta, ohiko etxebizitzan inbertitu izanagatiko kenkariarekin lotutako onuraren bat lortzen duen lehenengo ordainketatik aurrera konputatzen hasi behar da (kenkariaren aplikazioa, etxebizitza-kontuaren saldoaren helburua, berrinbertsioa gauzatzea).

Zergaren Arautegiko 68.1.b) artikuluan ezarritako epealdi orokorra lehengoa bada ere (lau urte), apirilaren 28ko 3/2020 Foru Dekretu Arauemaileko 2. artikuluko bigarren puntuan lau urtetik bost urtera luzatzen da etxebizitza eraikitzeko obrek eragindako gastuak zuzenean ordaintzen dituztenek eta obren sustatzaileari konturako diru kopuruak ematen dizkiotenek obrak amaitzeko eta ohiko etxebizitzaren eraikuntza eskuraketarekin berdinesteko epealdia, baldin eta laur urteko epealdi arrunta 2020ko urtarrilaren 1etik abenduaren 31ra bitartean amaitzen bada.

Horrenbestez, Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren Arautegiko 68.1.b) artikuluan aipatzen den epealdiaren luzapen automatiko honek (arautegi hori Bizkaiko Foru Aldundiaren apirilaren 8ko 47/2014 Foru Dekretuak onetsi du) 2016an eraikitzen hasitako etxebizitzei eragiten die. Etxebizitza horien eraikuntza 2021. urtean amaitu behar da. Neurri hauen ondorioz 2020. urtean ez dago eraikitzeko epealdia amaitu zaion ohiko etxebizitzarik.

11/2020Foru Dekretu Arauemaileak, abenduaren 1ekoak, COVID-19ari lotutako luzapen neurriei eta beste premiazko neurri batzuei buruzkoak, 2021. urtera arte luzatu du neurri hau eta ondorioz urtebete gehiago egongo da 2017. urtean eraikitzen hasitako etxebizitzak eraikitzeko. Etxebizitza horiek 2022. urterako eraiki behar dira.

Luzapen horiek etxebizitzak eraikitzeko epealdiari zein ohiko etxebizitzaren eraikuntzagatik kenkariak aplikatzeko epealdiari aplikatzen zaizkie.

15.8.14. Lonja bat erostea etxebizitza bat egiteko.

Zergaren Araudiko 68.5 artikuluan ezarritakoarekin bat etorriz, ohiko etxebizitzaren errehabilitazio-lanak, halaber, zergadun batek bere jabetzakoa den lokal batean egindako lanak ere badira, baldin eta etxebizitza bezala antolatuko bada, eta, betiere, etxebizitza hori zergadunaren ohiko etxebizitza izango bada.

Kasu horretan, zergadunak ohiko etxebizitzan inbertitzearen ziozko kenkaria aplikatu ahal izango du, lokalaren erosketa-balioari dagokion zenbatekoaren gain, hauek betetzen baditu: a) Zerga aitortzeko borondatezko epealdia amaitzen denean, obra egiteko behar dituen lizentziak eskatu baditu; eta 2) Zergaren arautegian jasotako betekizunak bete badira, etxebizitzaren eraikuntza eta etxebizitza horren erosketa asimilatu daitezen.

15.8.15. Etxebizitza-kontuen arazoak.

a) Zergaren Erregelamenduak 69. artikuluan ezarritakoa dela bide, kreditu-entitateetan (ezarpen mota guztietatik bereizitako kontuetan) gordailatzen diren kopuruak zergadunak ohiko etxebizitza eskuratzeko edo birdoitzeko erabili dituela pentsatuko da, baldin eta kenkari-eskubidea sortu duten kopuruak beraren ohiko etxebizitza eskuratzeko edo birdoitzeko ez beste ezertarako erabili badira.

Apartatu horretan "kenkari eskubidea sortu duten kopuruak" esamoldea ageri da, eta esan nahi du ohiko etxebizitzan inbertitzearen ziozko kenkaria aplikatu dela.

Erabiltzeko baldintzak betetzen direla ulertuko da kenkarirako eskubidea sorrarazi duten gordailututako kopuruak zerga sortu aurretik kreditu-entitate berera edo beste batera birjartzen edo osorik ekartzen direnean.

b) Zati bat baliatzea:

Kontuko kopuru batzuk ohiko etxebizitza eskuratzeko edo birgaitzeko barik beste zerbaitetarako baliatzen badira eta zerga ordaindu baino lehen berriz jartzen ez badira, hurrenkera honetan baliatu direla pentsatuko da:

- Lehenbizi, kenkari eskubidea sortu ez dutenak; zenbatekoa handiagoa bada,
- Lehenengo jarritakoak.

c) Pertsona Fisikoen Errentaren Zaren araudian, oro har, ez da ezarri ohiko etxebizitza eskuratzean edo birgaitzean kenkaria egitea ahalbidetu duen etxebizitzarako kontuaren saldoa inbertitzeko emandako 6 urteko epealdia luzatu ahal izateko kasurik.

2017an, 2011n irekitako kontuen epea bete zen. 2018an, 2012an irekitako kontuen epea bete zen. 2019an, 2013an irekitako kontuen epea bete zen.

Apirilaren 28ko 3/2020 Foru Dekretu Arauemaileko 2. artikuluko lehenengo puntuan ezartzen denaren ondorioz 6 urtetik 7 urtera luzatzen da honako etxebizitza-kontu hauen indarraldia: 6 urteko indarraldi arrunta 2020ko urtarrilaren 1etik abenduaren 31ra bitartean amaitzen den etxebizitza-kontuak, hau da, 2014. urtean irekitakoak. Gainera, luzapeneko urtean etxebizitza-kontura egiten diren diru-ekarpenek ere kenkaria egiteko eskubidea emango dute ohiko etxebizitzan berrinbertitzeagatik. Beraz, 2020an ez zen amaitu etxebizitza-kontu horien indarraldia. 2014an irekitako etxebizitza-kontuak 2021ean azkenduko dira.

Neurri hori 2021era arte luzatu du 11/2020Foru Dekretu Arauemaileak, abenduaren 1ekoak, COVID-19ari lotutako luzapen neurriei eta beste premiazko neurri batzuei buruzkoak. Beraz, 6 urteko aldia (zergaren foru arauko 87. artikuluko 5. idatz-zatiko b) letran aipatzen dena) 2021eko urtarrilaren 1etik abenduaren 31ra bitartean amaitzeko izan bada, ohiko etxebizitza erosteko kontuan sartutako kopuruak erabiltzeko epealdia 7urtekoa izango da ireki zenetik aurrera zenbatuta.

Luzapen honen iraunaldian etxebizitza-kontuan sartzen diren diru kopuruak kengarriak izango dira. Horrenbestez, 2015ean irekitako kontuen epealdia ez zen amaitu 2021ean, baizik eta 2022an. 2022. urtean 2016. urtean irekitako etxebizitza-kontuetan sartutako dirua ohiko etxebizitza erosteko erabiltzeko gehieneko epealdia amaitu zen.

d) Zergadunak bizilekua beste lurralde batera aldatzen badu (erkidea edo forala), Foru Ogasun honi dagokio Bizkaian egindako kenkarietarako eskubidea finkatzeko eskatzen diren baldintzak bete dituen ala ez erabakitzeko eskumena, eta lurralde historiko horretan indarrean dagoen araudia aplikatuko du. Betekizun horiek betetzen ez badira, Bizkaian kendutako zenbatekoak Foru Ogasun honetan sartu behar dira, beren berandutza interesekin batera, zergaduna ez-betetzearen ekitaldian non bizi den gorabehera.

e) Zergadun bat etxebizitza-kontuari emandako epealdia amaitu baino lehen hiltzen bada, eta kontuko saldoa ez badu inbertitu ohiko etxebizitza eskuratzeko edo birgaitzeko, ez du horretarako ordaindutako zenbatekoetan egindako kenkariak itzultzeko betebeharrik (helburu egokirako erabili ez dituenak, hil delako).

Aitzitik, etxebizitza-kontu horri dagokion epealdia amaitu ondoren hiltzen bada, etxebizitza-kontuaren zenbatekoei egin eta bere xederako erabili ez diren kenkariak itzuli beharko dira, bidezko berandutza-interesekin batera.

f) Aurreko c) letran ezarritakoa gorabehera, etxebizitzaren eraikuntza etxebizitzaren eskuraketarekin berdinesten denez gero, etxebizitza-kontuko saldoa behar bezala inbertitu dela ulertu ahal izateko bi aukera daudela aipatzen du:

1) Zergadunak kenketaren xede izan den kontuaren saldo osoa erabiltzea higiezinaren jabetza osoa erosteko, etxebizitza-kontuei ematen zaien 6 urteko epea amaitu baino lehen. Horrela, une horretarako, dena delako higiezina erosteko eskritura publikoa gauzatuta egongo da.

2) Zergadunak etxebizitza eraikitzeko sustatzaileari konturako ordainketak egiten hastea (edo eraikuntza obrak egiteagatik zuzenean zenbatekoak ordaintzea), kontuan gordailututako zenbatekoan zordunduta, 6 urteko aldi hori amaitu baino lehen, ireki zenetik zenbatzen hasita Kasu horretan, ulertu behar da kenketaren xede den kontuaren saldoa haren xederako behar bezala erabili dela epearen barnean, baldin eta: a) higiezina eraikitzeko obrak amaitzen badira (eta haren gaineko jabetza osoa zentzu juridikoan eskuratzen bada), oro har, inbertsioa hasten denetik lau urte baino gehiagokoa izan ezin den epe batean (epe hori luza daiteke 2. paragrafoan aurreikusitako kasuetan, eta Zergaren Erregelamenduaren 68. artikuluko 3. zenbakian); eta b) eraikitze-epe horretan (printzipioz, 4 urtekoa), zergadunak kenkaria jaso duen kontuaren saldoa eraikuntzaren sustatzaileari ordainketak egiteko erabiltzea (edo, eraikuntza-lanak betearaztea, zuzenean bere aldetik).

Horri dagokionez, zergaren arautegian etxebizitza-kontuei ematen dien epealdia (6 urte, irekitzen denetik zenbatzen hasita) ezin da luzatu. Nolanahi ere, luzapenik ez egoteak bi alderdi ditu: batetik, epealdi hori igarotakoan (6 urte) egiten diren ekarpenengatik kenkaririk ezin aplikatu izatea; bestetik, kenkaria eragin duten gordailututako diru kopuru guztiak zergaren arautegian berariaz ezarritako xedeetarako erabiltzea nahitaez, ohiko etxebizitza erosteko, kasurako, kontuan harturik ohiko etxebizitza erostea eta eraikitzea berdinesten direla.

Beraz, etxebizitza-kontuaren saldoa epearen barruan behar bezala inbertitutzat jo daiteke, higiezinaren sustatzaileari ordainketak egiten hasten diren kasuetan, edo obrak gauzatzeagatik zuzenean zenbatekoak ordaintzen direnean, ireki eta ondorengo 6 urteen barruan (etxebizitza-kontuan), betiere eraikuntza gehienez 4

urteko epean amaitzen bada. Inbertsioa (kasu jakin batzuetan luza daitekeena), eta 4 urte horien barruan kontuko saldo hori guztia inbertitzea.. Kontuaren saldo errepikatuaren zati bat soilik erabiltzen bada sustatzaileari ordainketak egiteko edo etxebizitza eraikitzeko, 4 urteko epe horretan, zati hori soilik joko da behar bezala inbertitutzat (beraz, gainerakoei egindako kenkariak jasotzeko eskubidea galduko da)

Horrela, eraikitzen ari diren etxebizitzen kasuan, etxebizitza-kontuaren saldoa erabiltzeko gehieneko epea 10 urtera arte luzatu ahal izango da, irekitzen denetik zenbatzen hasita (6 urte etxebizitza-kontuarentzat, gehi beste 4 urte higiezina eraikitzeko, kasu jakin batzuetan luza daitezkeenak).

15.8.16. Desgaituak: Zergaren Araudia, 68. artikulua, 1.d) idatz-zatia.

Obra mota batzuk bereizi behar dira:

a) Ohiko etxebizitza egokitzeko egiten diren obrak eta instalazioak, eta eraikineko erkidegoaren elementuak aldatzeko egiten direnak.

a.1.- Kenkaria aplikatzeko bete beharrekoak: ehuneko 33ko urritasuna edo handiagoa edukitzea, urritasun gradua aintzatetsi, adierazi eta kalifikatzeari buruzko abenduaren 23ko 1971/1999 Errege Dekretuaren I. eranskineko baremoaren arabera.

a.2.- Frogagiriak: urritasun-gradua frogatzen duen ziurtagiria aurkeztu behar da. Halaber, obra egin dela frogatu behar da agiri hauen bidez:

- Obrak eta instalazioak etxebizitzan: faktura, edo obrak xehatzen dituen agiria.

- Erkidegoaren elementuen aldaketa: udalari obra-lizentziaren tasa ordaindu zaiolako frogagiria, eta baimena tramitatzeko behar den proiektua aurkeztu dela frogatzen duen agiria. Kasu hauetan ez da onartuko kenkariaren oinarrian hura emateko erreferentziatzat hartu dena baino handiagoa den zenbatekoa.

b) Gailu elektronikoak aplikatzeko behar diren obrak:

b.1.- zentzumen-komunikazioaren eragozpenak gainditzeko egiten direnak:

b.1.1 Kenkaria aplikatzeko bete beharrekoak: itsuen edota gor-mutuen eragozpenak gainditzeko egiten direnak soilik onartuko dira.

b.1.2. Frogagiriak: urritasuna Foru Aldundiko organo eskudunaren, Migrazio eta Gizarte Zerbitzuetako Institutuaren (IMSERSO) edo autonomia erkidegoko organo eskudunaren ziurtagiriaren bidez frogatu behar da. Gainera, egindako obren faktura edo horiek xehatzen dituen agiria aurkeztu behar da.

b.2.- Urrituen segurtasunerako egiten direnak:

b.2.1 Kenkaria aplikatzeko bete beharrekoak: urritasuna ehuneko 33koa edo handiagoa izatea.

b.2.2. Frogagiriak: urritasun gradua Gizarte Ekintza Sailaren, Migrazio eta Gizarte Zerbitzuetako Institutuaren (IMSERSO) edo autonomia erkidegoko organo eskudunaren ziurtagiriaren bidez frogatu behar da; gainera,

egindako obren faktura edo horiek xehatzen dituen agiria aurkeztu behar da, eta obrek zerikusia izan behar dute alegatutako urritasunarekin.

15.8.17. Kenkaria epe jakin batzuk betetzearen baldintzapean.

Zergaren arautegian ezarritako epealdiak (ad.: etxebizitza-kontua, ohiko etxebizitzaren eraikuntza, kenkaria aplikatu ondoko ekitaldietan jasotako dirulaguntzak, etab.) bete ezean, zergadunak bere egoera erregularizatu beharko du eta ezin alegatu izango du aurreko ekitaldiak preskribatu direnik. Preskripzio-aldia baldintza betetzen ez den ekitaldiko aitorpena norberaren borondatez aurkezteko epealdia amaitzen denetik aurrera zenbatu behar da.

15.8.18. Ohiko etxebizitza zer den.

Ohiko etxebizitza zer den: etengabeko okupazioa.

Oro har, ohiko etxebizitzatzat hartzen da zergaduna hiru urtez jarraian, gutxienez, bizi den etxebizitza.

Hala ere, zergaduna etxean aldi batez jarraian bizi behar bada ere, hori gorabehera noizean behin aldi bat kanpoan eman dezake (oporrak, asteburuak, laneko bidaiak, eta abar); etxetik kanpoko egonaldiak, nolanahi ere, bateragarriak izan behar dira higiezinaren okupazioaren egonkortasunarekin eta jarraitutasunarekin.

Gainera, etxebizitza bat ohikotzat jotzeak ez du eragozten hark etekinak ematea, diruzkoak zein gauzazkoak, aldi batez hutsik dagoen artean (higiezin-trukeak oporretan, esaterako).

Horrenbestez, higiezin bat bertan inor bizi ez den aldi batez alokatzen bada turismorako, bidezkoa da pentsatzea zergadunaren ohiko etxebizitza izaten jarraitzen duela eta, beraz, ez dela beraren xedea aldatu beste zerbait egiteko.

Zergadunak higiezinaren bidez etekinak lortzen dituen aldietako gastuen zati proportzionalaren arabera kenkaria aplikatzeko eskubidea daukanez gero, aldi horietan ezin du aplikatu kenkaririk ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik (hau da, zenbatekoak hainbanatu behar ditu).

Zergadunak etxebizitzaren atal bat alokatzen badu (gela batzuk) eta beste atal batean bera bizi bada (ohiko etxebizitza), modu pribatiboan erabiltzen duen higiezinaren atalari eta gune komunei dagozkien zenbatekoak baino ezin ditu kontuan hartu ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik aplika daitekeen kenkarirako. Hau da, ezin izango du kenketarik aplikatu etxebizitza berarekin partekatuko duten errentarien erabilerarako erreserbatutako guneei egotzi beharreko zenbatekoen gainean. Horretan ez dauka inolako eraginik errentariak higiezina nola erabiltzen duen (etxebizitza edo beste helbururen bat).

Honelako kasuetan, zergadunak higiezinaren erosketako zenbatekoen guztirako kopurua har dezake ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik aplika daitekeen kenkaria kalkulatzeko, etxebizitza osoa beraren esku dagoen unetik, baldin eta egoera horrek gutxienez hiru urte jarraian irauten badu, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 87.8 artikuluak etxebizitza ohikotzat jotzeko eskatzen duen bezala (aldaketa ezinbestekoa denean izan ezean).

Ohiko etxebizitza zer den: eranskinak eta gehigarriak.

Abenduaren 5eko 2013/2006 Foru Arauko 87.8 artikuluan berariaz adierazten den bezala, ohiko etxebizitzaren kontzeptutik kanpo geratuko dira loretegiak, 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.

Aurreko paragrafoko azken tartekoa gorabehera, ohiko etxebizitzaren kontzeptuan ezin dira sartu etxebizitza bati erantsita ez dauden elementuak, hau da, bizitoki moduan erabiltzen ez direnak, nahiz eta erregistro finka berekoak izan.

15.8.19. Ohiko etxebizitza zer den: ohiko etxebizitza saldu behar izatea bertan hiru urtez etengabe bizi izan baino lehen, enplegua galtzeagatik.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 87.8 artikuluan hauxe xedatzen da: "8. Zerga honen ondorioetarako, ohiko etxebizitzatzat hartuko da zergaduna hiru urtez jarraian bizi den etxebizitza. Hala ere, etxebizitzatzat joko da, epe hori igaro ez arren, baldin eta zergaduna hil bada, edo ezinbestez etxebizitza aldatzera behartzen duten inguruabarrak gertatu badira. Inguruabar horiek honako hauek dira: etxebizitza ez egokitzea zergadunaren desgaitasun-mailara edo harekin bizi den ondorengo edo aurreko ahaide baten, ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen desgaitasun-mailara edo zergaren kuota osoan kenkaria egiteko eskubidea ematen duen pertsona baten desgaitasun-mailara; ezkontideak banantzea; izatezko bikotea desegitea; lantokia aldatzea; lehen enplegua lortzea edo enplegua aldatzea; epe horretan etxebizitza ordaindu ezin izatea dakarten inguruabar ekonomikoak, edo antzeko beste inguruabar batzuk izatea".

Etxebizitza ordaintzea eragozten duten inguruabar ekonomikoak egoteak bertan hiru urtez etengabe bizi izan baino lehen bizilekua aldatzea justifikatzen du; hala ere, horrek ez du etxebizitzak ohiko izaera izatea eragozten. Izan ere, agerikoa da honelako kasuetan etxebizitza aldatzea ezinbesteko gertatzen zaiola zergadunari, hau da, ez dela bere borondatez edo komeni zaiolako egiten duen aldaketa.

Horrenbestez, zergadunak enplegua galtzen badu, etxebizitzak ohikoa izaten jarraituko du, baldin eta, haren ondare egoera eta enplegu berria aurkitzeko iguripenak kontuan hartuta, etxebizitzaren salmenta borondatezko hautapenaren ondorioa barik saihestu ezin daitekeen ezinbesteko eginbeharra bada.

Halako kasuan dauden zergadunek erabaki-ahalmenik dutenez zehazteko, ondoko alderdiak aztertu behar dira: ondare-egoera, orokorrean, gastu arruntetarako berak eta bere mendeko pertsonek baliagarri daukaten errentaren zenbatekoa (hipoteka-maileguaren kuotak kenduta), eta enplegu berria aurkitzeko igurikipenak. Hori guztia baloratzeko, kontuan hartu beharko da higiezinen merkatua azken urteetan egondako egoera dela eta, oro har, etxebizitzen salmentak ez direla egin espekulazio-portaerengatik.

Irizpide hori bera aplikatuko zaie lanari utzi behar dioten langile autonomoei eta sarreretan murrizpen handia jasaten dutenei ere.

15.8.20. Ohiko etxebizitza zer den: ohiko etxebizitza saldu behar izatea bertan hiru urtez etengabe bizi izan baino lehen, interes-tasen igoeraren eraginez erosketa finantzatzeko eskatutako mailegua ezin ordaindu izateagatik.

Baldin eta interes-tasen igoerak etxebizitzaren erosketa finantzatzeko eskatutako hipoteka-maileguaren kuotei aurre egitea eragozten badu eta zergadunak hori dela eta etxebizitza aldatu behar badu bertan hiru urtez etengabean bizi izan baino lehen, etxebizitzak ez dio utziko ohikoa izateari.

Interes-tasen igoerak etxebizitza aldatu beharra zein kasutan eragiten duen zehazteko, zergadunaren ondare-egoera orokorra eta berak eta bere menpeko pertsonek gastu arruntei aurre egiteko baliagarri daukaten errenta baloratu behar dira, hipoteka-maileguaren kuotak kenduta. Hain zuzen ere, arreta bereziarekin aztertu behar da mailegua eskatu zuenetik egoitza aldatzea erabaki arte jasandako kuotek izan duten gehikuntza. Halaber, inguruabar horiek baloratzean, kontuan hartu beharko da higiezinen merkatua azken urteetan egondako egoera dela eta, oro har, etxebizitzen salmentak ez direla egin espekulazio-portaerengatik.

15.8.21. Ohiko etxebizitza bat baino gehiago: abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 87.8 artikulua, azken paragrafoa.

Senar-emazte batzuk edo izatezko bikoteko bateko kideak (maiatzaren 7ko 2/2003 Legean xedatutakoaren arabera eratutako bikotea) etxebizitza banatan biziz gero, haietako bat baizik ez da hartuko ohiko etxebizitzatzat eta, horrenbestez, kenkaria ohikotzat jotakoan bizi denak soilik aplikatu ahal izango du, eta aplikatu ere duen titulartasun-ehunekoaren heinean; beste ezkontideak, bertan bizi ez denak, ezin aplikatu izango du inolako kenkaririk.

15.8.22. Ohiko etxebizitza Bizkaitik kanpo.

Ez da onartuko kenkaririk aplikatzea Bizkaitik kanpoko (foru lurraldea, lurralde erkidea edo atzerria) ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik, ondoko kasuetan izan ezik: eraikitzen ari den etxebizitza baten konturako ordainketak egiten direnean, etxebizitzan bizitzen hasteko 12 hileko epealdia amaitu ez denean, kargua edo enplegua dela eta beste bat gozatzen denean eta Bizkaiko Lurralde Historikoan egoitza edukitzea eta kanpoko ohiko etxebizitzan inbertitzea bateragarri den kasuetan.

Azken kasuei dagokienez, Zergaren araudian ezarrita dago herritarrak atzerrian egon daitezkeela zerga ondorioetarako Bizkaiko egoiliar izateari utzi gabe (hala nola Espainiako misio diplomatikoetako edo kontsul bulegoetako kideak, diplomatikoa edo kontsularena ez den lanpostu edo enplegu ofiziala atzerrian gauzatzen duten jarduneko funtzionarioak eta abar). Kasu horietan bateragarriak dira atzerrian dagoen etxebizitza bat etengabe okupatzea eta Bizkaian zerga egoitza izatea, eta zergadunek ohiko etxebizitzaren inbertsioagatiko kenketa aplika dezakete (horretarako eskatzen diren gainerako baldintzak betetzen badituzte, logikoa den bezala).

Halaber, etxebizitza-kontuei egindako ekarpenen ondorioz Bizkaian kenkaria egindako saldoen finkatzeari dagokienez, Bizkaiko arautegiaren ikuspuntutik, ezerk ez du galarazten inbertsioa Lurralde Historiko honetatik kanpo dagoen etxebizitza ba erosten gauzatzea, Zergari buruzko Foru Arauak zergadunaren ohiko etxebizitza dela ebatzi ahal izateko eskatzen dituen baldintzak betetzen badira.

15.8.23. Irabazpideko araubidean edo foru komunikazioan dauden senar-emazteak eta izatezko bikoteak, familiaren etxebizitza haietako batek bakarrik eskuratu badu. Auzitegi Gorenaren 1989ko urriaren 30eko epaia.

Pertsona bi irabazpideko araubidean edo foru komunikazioko araubidean ezkonduz gero, edo izatezko bikotea eratuz gero, bietatik ondasun higiezinaren jatorrizko titularra izan ez denak etxebizitza zamatzen duen mailegua amortizatzeko inbertitzen duen diruak etxebizitzaren jabetzan parte hartzeko eskubidea ematen dio, ordaindutakoaren proportzio berean, besterik adostu ezean. Beraz, une horretatik aurrera eta baldintza horietan inbertitutako diru kopuru horiei dagokienez, inbertsioaren ziozko kenkaria aplikatu ahal izango du.

Halaber, zio beragatik, bere etxebizitza-kontu pribatiboko saldoa higiezinaren erosketa finantzatzeko erabili ahalko du, eta eskubidea izango du lehen aplikatutako kenkariak finkatutzat jotzeko, beste ezkontidearekin salerosketarik formalizatu beharrik gabe baina, kasu horretan, ezingo die zenbateko berberei inbertsio kenkaria berriz aplika.

Hori guztia horrelakoa da, Zergaren araudian eskatutako gainerako baldintzak betetzen badira, jakina

Hala eskuratutako etxebizitza familiar horiek ondoren eskualdatuta sortzen den ondareko irabazia edo galera kalkulatzeko, pentsatuko da ezkontide bakoitzak eskuraketa-egunean zegokion zatia lortu duela, eta orduko balioarekin.

15.8.24. Familiako etxebizitzaren jabaria azkendu, ezkontideetako bat hil delako.

Ezkontza-sozietatean edo foru komunikazioan dagoen bikote batek mailegua eskatu du familiaren etxebizitzaren jabari osoaren eskuraketa zatitugabea finantzatzeko. Baldin eta hura guztiz amortizatu gabe dagoela jabariaren zati bat azkentzen bada haietako bat hiltzeagatik, ez beraien borondatez, alargunari eta berarekin bizi diren seme-alabei aukera eman behar zaie kenkaria aplikatzeko etxebizitzan inbertitzeagatik, baina horretarako ezinbestekoa da jabari soila eta gozamena familia unitatearen esku egotea.

15.8.25. Ohiko etxebizitza erosteko aukera ematen duen errendamendua.

Aurrerakin gisa entregatutako kopuruak, eraikitzen ari diren etxebizitzak ez badira.

Higiezinaren etorkizuneko eskualdaketaren prezioaren kontura entregatutako zenbatekoak, ez alokairu gisa, kenkariak izan daitezke eskualdaketa hori gertatzen den ekitaldian, betiere zergaldi horren finkaren jabetza osoaren erosketari aplikatzen bazaio.

Tratu bera ematen zaie erosleak saltzaileari ondarearen eskualdaketaren aurreko ekitaldi batean erresak, seinaleak, konturako entregak eta bestelakoak gisa ordaindutako zenbatekoei.

Alokairuaren errentaren ordainketa gisa entregatutako kopuruak.

Errentamendu-salmenta kasuak eta antzekoak alde batera utzita, oro har, zergadunek abenduaren 5eko 1372013 Foru Arauaren 86. artikuluan araututako kenkaria aplika dezakete zenbateko horietan; ez legezko testu beraren 87. artikuluan ezarritakoa.

15.8.26. (*) (*) Birfinantzaketa.

Mailegua birfinantzatzen bada, mailegu berria (bankukoa edo pertsonala, hipotekaduna edo hipoteka gabea) kengarria izango da, aurrekoaren baldintza beretan, betiere ez bada eskatzen aurreko mailegutik geratzen den saldoa gainditzen duen nominala (horren ondorioz mailegu berriaren zati bat ezingo litzateke kendu).

15.8.27. Kenkaria pertsona fisikoen errentaren gaineko zergan, ohiko etxebizitzan berritze lanak egiteagatik.

COVID-19ak eragindako osasun-larrialdiaren ostean ekonomia suspertzeko koiunturazko tributu-neurriei buruzko maiatzaren 5eko 4/2020 Foru Dekretu Arauemailearen 2. artikuluko Bat apartatuan pertsona fisikoen errentaren gaineko zergan kenkari bat egiteko aukera arautzen da 2020ko maiatzaren 6tik abenduaren 31ra arte ohiko etxebizitzan hasten diren berritze-lanak direla-eta. Ogasun Zuzendaritza Nagusiaren maiatzaren 29ko 5/2020 Jarraibideak zenbait irizpide ezartzen ditu hori interpretatzeko (jarraibide horren gaia COVID-19aren osasun larrialdiaren ondoren suspertze ekonomikora bideratutako koiunturazko tributu neurriei buruzko maiatzaren 5eko 4/2020 Foru Dekretu Arauemailea da).

Ohiko etxebizitza berritzeko obrak egiteagatik aplikatu daitekeen kenkaria 4/2020 Foru Dekretu Arauemaileak arautzen du 2. artikuluko lehen zenbakian (4/2020 Foru Dekretu Arauemailea, maiatzaren 5ekoa, COVID-19aren osasun larrialdiaren ondoren suspertze ekonomikora bideratutako koiunturazko tributu neurriei buruzkoa). Kenkari hori aplikatzeko aldia 2021eko abenduaren 31ra arte luzatu du 11/2020Foru Dekretu Arauemaileak 1. artikuluko seigarren zenbakian (11/2020Foru Dekretu Arauemailea, abenduaren 1ekoa, COVID-19ari lotutako luzapen neurriei eta beste premiazko neurri batzuei buruzkoa).

Ondorio horietarako, kenkari hori zergaldi batean baino gehiagotan aplikatzeko eskubidea sortzen duten kopuruak ordaintzen direnean, kenkari-oinarriaren gehieneko muga batera aplikatuko da bi ekitaldietan ordaindutako zenbatekoen gainean.

Eginiko lanak birgaitze-lanak badira, zergadunek ezin izango dituzte zenbateko beren gainean aplikatu Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 87. artikuluan ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik ezarritako kenkaria eta ohiko etxebizitza berritzeko lanen ondoriozko kenkaria; izan ere, kenkari horiek bateraezinak dira elkarren artean (hau da, ezin dira metatu zenbateko berak direnean).

15.9. (*) (*) Kenkaria ondorengoengatik: 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 88. artikulua.

Zerga honen 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 berekin.

Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan kenkariok aplikatzeko finkatzen diren mugak zerga honetako kuota osoari aplikatuko zaizkio, betiere kuota hori bat datorrenean ekonomia-jardueren etekinez osatzen den

zerga-oinarri orokorreko kuota zatiarekin.

Kuota osoaren gaineko mugak jarduera ekonomiko guztiei aplikatzen zaizkie, bat baino gehiago eginez gero.

15.9.1. Nola kalkulatu jarduera ekonomikoek sortutako etekinek zerga-oinarri orokorrean eratutako zatiari dagokion kuota osoa.

Eragiketa hau egin behar da:

Zerga-oinarri orokorra, guztira.. Kuota "orokor" osoa
Jarduera ekonomikoen etekina.. X

15.9.2. Kuota osoa aski izan ez eta aplikatu ez diren kenkariak.

Kuota osoa aski ez izateagatik aplikatzen ez diren kenkariak sortu diren eta hurrengo 30 urteetan amaitzen diren zergaldietako aitorpenetan aplikatu ahal izango dira, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 88. artikuluan ezartzen den muga errespetatzen dela. Zergaldi horietan jarduera ekonomikoen etekinik sortzen ez badute, zergadunak horretarako eskubidea galduko du.

15.9.3. Inbertsioengatik eta beste jarduera batzuengatik aplika daitezkeen kenkariak, aurreko ekitaldietan sortu eta aplikatu ez direnak: Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 88. artikulua: Aplikatzeko epealdia.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak inbertsioengatik eta beste jarduera batzuengatik aplika daitezkeen kenkariak hurrengo ekitaldietan aplikatzeko epealdia aldatu zuen: 5 urtetik 15era pasatu zen. Aldaketa 2014ko urtarrilaren 1ean hasi zen ondorioak sortzen. Hala ere, aldaketa indarrean jarri zenean aplikatu gabe zeuden kenkariak aplikatzeko epealdia ez zen luzatu (hots, sortu ziren egunean indarrean zegoen arautegian ezarritako epealdia ez zen aldatu), eta ezin zaie aplikatu abenduaren 5eko 11/2013 Foru Arauak, Sozietateen gaineko Zergari buruzkoak, seigarren xedapen iragankorrean ezartzen duena, zeren eta ordura arte Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arautegia eta Sozietateen gaineko Zergarena ez baitzetozen bat gai honetan (batean epealdia bost urtekoa zen eta bestean epealdiak ez zeukan mugaegunik). Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak bateratu zituen bi epealdiak.

Horregatik, 2018an artean aplikatzeko zeuden 2013ko eta hurrengo urteetako kenkariak.

Gainera, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak hauxe arautzen du 88.3 artikuluan (2018ko urtarrilaren 1etik aurrera indarrean dagoen testua): "Kuota osoa txikiegia izateagatik aplikatzen ez diren kenkariak ondoz ondoko hurrengo hogeita hamar urteetan amaitzen diren zergaldietako autolikidazioetan aplikatu daitezke, baina muga berak errespetatuz".

Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013 Foru Arauak honako hau ezartzen du indarreko hogeita hamahirugarren xedapen iragankorrean ondore guztietarako: " Aurreko zergaldietan sortutako kenkarien zenbatekoak, 2018ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten den lehenengo zergaldian aplikatu gabe daudenak, foru arau honetako 60. artikuluko 8 zenbakian edo 67. artikuluko 1 eta 7 zenbakietan xedatutakoren arabera aplikatuko dira (kasu bakoitzean dagokionari), eta, betiere, artikulu horietan ezarritako hogeita hamar urteko epea

aplikatuko da".

Gaur egun Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 5eko 11/2013 Foru Arauak xedapen iragankor horretan ezartzen duena aplika daiteke, bateratuta baitaude Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren kenkariak eta Sozietateen gaineko Zergaren kenkariak aplikatzeko epealdiak.

Beraz, inbertsioengatik eta beste jarduera batzuengatik egin daitezkeen kenkarietatik aplikatu gabe geratzen direnak aplikatzeko epealdia 30 urtekoa da, sortzen direnetik zenbatuta. Hala ere, 2014ko urtarrilaren 1ean aplikatu gabe zeuden kenkariak (hau da, 2013ko ekitaldian sortuak) aplikatzeko epealdia 2018an amaitu zen, sortu zirenean indarrean zegoen aplikazio-aldia bost urtekoa zen eta.

15.10. Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak.

15.10.1. Langileek enpresan partaidetza edukitzeagatik aplika daitekeen kenkaria: abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua, 89. artikulua.

15.10.1.1 Mugako zenbatekoa aplikatzea baterako tributazioan.

Kenkari horren urteko gehieneko kopurua, 1.200 euro, ez da gehitzen Zerga batera ordainduz gero, eta zergaldia urtea baino laburragoa denean ez da hainbanatu behar.

15.10.1.2 Mikroenpresa, enpresa txiki eta enpresa ertaintzat hartzea.

Kenkaria izateko eskatzen den baldintzetako bat da langileek inbertitzen duten erakundea mikroenpresatzat, enpresa txikitzat edo enpresa ertaintzat hartzea, Sozietateen gaineko Zerga arautzen duen araudiak ezarritakoaren arabera.

Entitatea ez bada hartzen mikroenpresatzat, enpresa txikitzat edo enpresa ertaintzat, sozietateen gaineko zerga arautzen duen araudian ezarritakoaren arabera, enpresa handi batek ehuneko 25 baino gehiago partaidetza bat izateagatik, mikroenpresaren, enpresa txikiaren edo enpresa ertainaren ezaugarria izan arren, hain zuzen bere langileek partaidetza bat izatearen ondorioz, aurreko paragrafoan adierazitako baldintza betetzat hartuko da.

15.11. (*) 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 90. artikulua.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 90. artikuluan (2021eko abenduaren 31ra arte indarrean egon den testua) "Kenkaria mikroenpresa edo enpresa txiki edo ertain berrietan edo sortu berrietan edo berritzaileetan inbertitzeagatik" izenekoa arautzen zuen inbertsioak sustatzeko enpresa berrietan edo sortu berrietan, eta horretarako kenkaria ematen zien eta ezartzen zen partaidetzak besterenduta lortzen ziren ondare-irabazien zenbateko osoa edo zati bat salbuetsita zegoela.

2020ko eta 2021eko ekitaldietan pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zergadunek ezohiko kenkaria aplikatu ahal izan zuten mikroenpresetan, enpresa txikietan edo ertainetan egindako inbertsioengatik (4/2020 Foru Dekretu Arauemailea, maiatzaren 5ekoa, COVID-19aren osasun-larrialdiaren ondorengo suspertze ekonomikorako zerga-neurri koiunturalei buruzkoa; 1. artikuluko hirugarren zenbakia), Pertsona fisikoen

errentaren gaineko zergari buruzko abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak arautzen duen kenkari orokorra aplikatu beharrean. Neurri hori 2021eko ekitaldirako luzatu du abenduaren 1eko 11/2020Foru Dekretu Arauemaileak, COVID-19ari lotutako luzapen neurriei eta beste premiazko neurri batzuei buruzkoak.

Ogasun Zuzendaritza Nagusiaren maiatzaren 29ko 5/2020 Jarraibideak zenbait irizpide ezartzen ditu 5. zenbakian hori interpretatzeko (jarraibide horren gaia COVID-19aren osasun larrialdiaren ondoren suspertze ekonomikora bideratutako koiunturazko tributu neurriei buruzko maiatzaren 5eko 4/2020 Foru Dekretu Arauemailea da).

2022ko urtarrilaren 1etik aurrera Zergaren Foru Arauaren 90. artikuluan kenkari honen testua aldatu da: "Kenkaria, mikroenpresetan, enpresa txikietan edo enpresa ertain sortu berrietan, berritzaileetan edo zilarrezko ekonomiari lotutakoetan inbertitzeagatik".

15.12. Kenkaria mezenasgo-jarduerengatik: 13/2013 Foru Araua, 91. artikulua.

15.12.1. Nola kalkulatu aplikatu beharreko kenkariak.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 91. artikuluan hauxe ezartzen da: "Zergadunek irabazteko asmorik gabeko entitateen zerga araubidea eta mezenasgorako zerga pizgarriak araupetzen dituen foru arauan zerga honetarako ezarritako kenkariak aplika ditzakete. Artikulu honetan aipatzen den kenkariaren oinarria ezin da izan zerga honen zerga-oinarriaren ehuneko 35 baino gehiago. Zerga-oinarriaren zenbatekoa zerga-oinarri orokorraren eta aurrezkiaren zerga-oinarriaren batura da, foru arau honetako 67. eta 68. artikuluetan ezarritakoarekin bat etorriz".

Martxoaren 20ko 4/2019 Foru Arauak 19. artikuluan zehazten du zein diren mezenasgoaren onura jasotzen duten entitateak. Hain zuzen ere, ezartzen du kenkaria aplikatzeko eskubidea ematen dutela bai martxoaren 20ko 4/2019 Foru Araua aplikatu ahal zaien irabazteko asmorik gabeko entitateei egiten zaizkien dohaintzek, bai martxoaren 20ko 4/2019 Foru Arauak 4. eta 5. artikuluetan ezartzen dituen baldintzak bete eta beste lurralde bateko arautegiaren mendean daudenei egiten zaizkienek. Hau da, honako legeria honen mendean dauden entitateei egiten zaizkienek:

- Bizkaian: 4/2019 Foru Araua, martxoaren 12koa, irabazteko asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga-pizgarrien zerga-araubideari buruzkoa.

- Araban: 16/2004 Foru Araua, uztailaren 12koa, irabazteko asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga-pizgarrien zerga-araubideari buruzkoa.

- Gipuzkoan: Gipuzkoan: 3/2004 Foru Araua, apirilaren 7koa, irabazteko asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga-pizgarrien zerga-araubideari buruzkoa.

- Nafarroan: 10/1996 Foru Legea, uztailaren 2koa, fundazioen eta babes-jardueren zerga-araubidea ezarri duena.

- Lurralde erkidean: 49/2002 Legea, abenduaren 23koa, irabazteko asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga-pizgarrien zerga-araubideari buruzkoa.

Halaber, kenkaria aplikatzeko eskubidea ematen dute honako dohaintza hauek ere: martxoaren 20ko 4/2019 Foru Arauak II. tituluan ezartzen dituen baldintzak beteta (batez ere 27. artikuluan egoiliar ez diren entitate batzuen aldeko ekarpenak frogatzeari buruzkoak) honako hauen alde egiten direnek:

a) Martxoaren 20ko 4/2019 Foru Arauko 4. artikuluko c) letran aipatzen diren entitateak, foru arau horrek 5. artikuluan ezartzen dituen baldintzak betez gero. Laburbilduz, entitate horiek Europar Batasuneko herrialde batean dute egoitza, edo Espainiak zerga-informazioa trukatzen duen Europako Esparru Ekonomikoko beste estatu batean, Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 10eko 2/2005 Foru Arauak hogeita laugarren xedapen gehigarriko 3. zenbakian ezartzen duenarekin bat etorriz, Espainiako lurraldean establezimendu iraunkorrik gabe jarduten dute eta beren forma juridikoa martxoaren 20ko 4/2019 Foru Arauak 4. artikuluko a) letran arautzen dituenetako bat da. Aurrean ezarritakoaren kanpo daude zerga-paradisutzat jotzen diren herrialde edo lurraldeetako entitateak, honako kasu honetan izan ezik: entitatea arrazoi ekonomiko baliozkoengatik eratu bada eta ari bada lanean.

b) Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko beste estatu batzuetan irabazteko asmorik gabe gizarte edo laguntza lanetan ari diren entitateak, martxoaren 20ko 4/2019 Foru Arauak 19.1 artikuluko b) eta i) letretan ezartzen dituen helburu berak dituztenak.

15.12.2. Aplika daitezkeen kenkari-tasak.

Bizkaian indarrean dauden kenkari-tasak aplikatuko dira.

15.12.3. Lehentasuneko mezenasgo jarduerak eta herritar guztien intereseko jarduerak sustatzeko programak: Martxoaren 10eko 4/2019 Foru Araua, 42. artikulua.

Martxoaren 20ko 4/2019 Foru Arauaren 42. artikuluak esplizituki arautzen du Bizkaiko Lurralde Historikorako lehentasunezkotzat jotzen diren jarduerek manu horretan araututako zerga-onurak jaso ditzaketela.

Martxoaren 20ko 4/2019 Foru Arauak ezabatu egin du otsailaren 24ko 1/2004 Foru Arauan ezartzen zen elkarrekikotasuna, Estatuko eta beste foru-lurralde batzuetako organo eskudunek halakotzat jotako lehentasunezko jarduerekin.

Alabaina, martxoaren 20ko 4/2019 Foru Arau horren bigarren xedapen gehigarrian, erregimen iragankor bat arautzen da dagoeneko formalizatuta dauden etorkizuneko dohaintza-konpromisoetarako. Araubide horren arabera, martxoaren 20ko 4/2019 Foru Arauaren eragin-dataren aurretik (2019ko urtarrilaren 1a) formalizatutako konpromisoek otsailaren 24ko 1/2004 Foru Arauaren 31. artikuluan xedatutakoaren onuradun izaten jarrai dezakete, konpromiso horietan ezarritako amaiera-datara arte.

15.12.4. Emariak administrazio publikoei COVID-19 koronabirusaren kontrako borrokan laguntzeko.

4/2019 Foru Arauak, martxoaren 20koak, irabazteko asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga-pizgarrien zerga-araubideari buruzkoak, honako hau ezartzen du 19. artikuluan: "1. Titulu honetako II. eta III. kapituluetan ezarritako zerga-pizgarriak titulu honetan ezarritako baldintzak bete eta honako erakunde hauen alde egiten diren emariei, dohaintzei eta doako zerbitzugintzei aplikatuko zaizkie: (...) b) Bizkaiko Foru Aldundia, gainerako foru aldundiak, Estatua, autonomia erkidegoak, toki-erakundeak eta administrazio horien guztien barruan dauden eta euren antzekoak diren erakunde autonomoak. (...)".

Beraz, COVID-19 koronabirusaren kontrako borrokan lagundu nahian Bizkaiko Foru Aldundiaren edo Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazio Orokorraren alde egiten diren emariek, dohaintzek, ekarpenek eta doako zerbitzugintzek eskubidean emango dute martxoaren 20ko 4/2019 Foru Arauak, irabazteko asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga-pizgarrien zerga-araubideari buruzkoak, 20. artikuluetan eta hurrengoetan arautzen dituen kenkariak aplikatzeko: emari, kenkari, ekarpen edo zerbitzugintzaren zenbatekoaren 100eko 30 (manu horietan ezarritako mugak kontuan hartuz).

Apirilaren 3ko 3/2020 Jarraibideak, Ogasun Zuzendaritza Nagusiarena, COVID-19 koronabirusaren ondoriozko osasun-larrialdiari aurre egiteko zergen arloko presazko neurriei buruzkoak, ezartzen duen bezala, Osakidetzari dagokionez, zuzenbide pribatuko entitatea bada ere, Gizarte Segurantzaren kudeaketaren ardura daukan erakunde publikoa denez eta lehen Osasunaren Institutu Nazionalak (gaur egun Osasuna Kudeatzeko Institutu Nazionala) erabiltzen zituen osasunaren arloko eskumenak bereganatu dituenez gero, pentsatzekoa da beraren alde osasunaren arloan transferituta dauzkan egitekoak gauzatzen laguntzeko asmoarekin egiten diren emariei, dohaintzei, ekarpenei eta doako zerbitzugintzei aplikatu ahal zaizkiela martxoaren 20ko 4/2019 Foru Arauak, irabazteko asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga-pizgarrien zerga-araubideari buruzkoak, 20. artikuluetan eta hurrengoetan arautzen dituen mezenasgorako zerga-pizgarriak (zenbatekoaren 100eko 30, manu horietan ezarritako mugak kontuan hartuz), Gizarte Segurantzari egindako ekarpenak balira bezala.

Martxoaren 20ko 4/2019 Foru Arauak, irabazteko asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga-pizgarrien zerga-araubideari buruzkoak, 26. artikuluan ezartzen duenaren arabera, kenkaria sortzen duten emari, dohaintza, ekarpen eta doako zerbitzugintzak egin direla frogatzeko Ogasun eta Finantza Saileko foru diputatuaren foru agindu baten bidez onetsitako eredu informatiboa (182 eredua) aurkeztu beharko dute entitate onuradunek.

15.12.5. Emariak administrazio publikoei COVID-19 koronabirusaren kontrako borrokan laguntzeko.

4/2019 Foru Arauak, martxoaren 20koak, irabazteko asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga-pizgarrien zerga-araubideari buruzkoak, honako hau ezartzen du 19. artikuluan: "1. Titulu honetako II. eta III. kapituluetan ezarritako zerga-pizgarriak titulu honetan ezarritako baldintzak bete eta honako erakunde hauen alde egiten diren emariei, dohaintzei eta doako zerbitzugintzei aplikatuko zaizkie: (...) b) Bizkaiko Foru Aldundia, gainerako foru aldundiak, Estatua, autonomia erkidegoak, toki-erakundeak eta administrazio horien guztien barruan dauden eta euren antzekoak diren erakunde autonomoak. (...)".

Beraz, COVID-19 koronabirusaren kontrako borrokan lagundu nahian Bizkaiko Foru Aldundiaren edo Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazio Orokorraren alde egiten diren emariek, dohaintzek, ekarpenek eta doako

zerbitzugintzek eskubidean emango dute martxoaren 20ko 4/2019 Foru Arauak, irabazteko asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga-pizgarrien zerga-araubideari buruzkoak, 20. artikuluetan eta hurrengoetan arautzen dituen kenkariak aplikatzeko: emari, kenkari, ekarpen edo zerbitzugintzaren zenbatekoaren 100eko 30 (manu horietan ezarritako mugak kontuan hartuz).

Apirilaren 3ko 3/2020 Jarraibideak, Ogasun Zuzendaritza Nagusiarena, COVID-19 koronabirusaren ondoriozko osasun-larrialdiari aurre egiteko zergen arloko presazko neurriei buruzkoak, ezartzen duen bezala, Osakidetzari dagokionez, zuzenbide pribatuko entitatea bada ere, Gizarte Segurantzaren kudeaketaren ardura daukan erakunde publikoa denez eta lehen Osasunaren Institutu Nazionalak (gaur egun Osasuna Kudeatzeko Institutu Nazionala) erabiltzen zituen osasunaren arloko eskumenak bereganatu dituenez gero, pentsatzekoa da beraren alde osasunaren arloan transferituta dauzkan egitekoak gauzatzen laguntzeko asmoarekin egiten diren emariei, dohaintzei, ekarpenei eta doako zerbitzugintzei aplikatu ahal zaizkiela martxoaren 20ko 4/2019 Foru Arauak, irabazteko asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga-pizgarrien zerga-araubideari buruzkoak, 20. artikuluetan eta hurrengoetan arautzen dituen mezenasgorako zerga-pizgarriak (zenbatekoaren 100eko 30, manu horietan ezarritako mugak kontuan hartuz), Gizarte Segurantzari egindako ekarpenak balira bezala.

Martxoaren 20ko 4/2019 Foru Arauak, irabazteko asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga-pizgarrien zerga-araubideari buruzkoak, 26. artikuluan ezartzen duenaren arabera, kenkaria sortzen duten emari, dohaintza, ekarpen eta doako zerbitzugintzak egin direla frogatzeko Ogasun eta Finantza Saileko foru diputatuaren foru agindu baten bidez onetsitako eredu informatiboa (182 eredua) aurkeztu beharko dute entitate onuradunek.

15.12.6. (*) (*) Kenkaria aplikatzea sortu ondoko ekitaldietan.

"2. Artikulu horretan aipatzen den kenkariaren oinarria gehienez zerga horren zerga-oinarriaren %35ekoa izan daiteke, eta halakotzat hartuko da Foru Arau honen 65. eta 66. artikuluetan aurreikusitako zerga-oinarri orokorrak eta aurrezkiaren oinarriak batuz ateratzen den zenbatekoa. Muga hori gainditzeagatik kendu ez diren zenbatekoak ondoz ondoko hurrengo bost urteetan amaitzen diren zergaldietako autolikidazioetan aplikatu ahal izango dira, muga bera errespetatuz.

Kenkari hau aplikatzeko hautapena aitorpena aurkezteko epealdiaren barruan egin behar izateak ez dakar berekin dohaintzari dagokion ekitaldian gabe beste batean sor daitekeenik. Hautatu behar da: kenkaria sortu edo ez sortu.

Kenkaria sortu ondoren, Foru Arauaren 91. artikuluaren arabera hurrengo urteetan aplika daiteke zerga-oinarriaren mugaz gaindiko soberakina, baina beste soberakin batzuk ez, esaterako kuota osoa nahikoa izan ez erabili gabe utzitako kenkariaren zenbatekoa.

Gainera, Arauak ez du ezartzen zer hurrenkeratan aplikatu behar diren kenkariak, eta, horregatik, zergadunak berak hauta dezake aitorpeneko urteko kenkariak aplikatu edo aurreko ekitaldietakoak.

15.13. Nazioarteko zergapetze bikoitzagatiko kenkaria. 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 92. artikulua.

15.13.1. Nazioarteko zergapetze bikoitzagatiko kenkaria. 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 92.1 artikulua.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak honako hau ezartzen du 92.1 artikuluan: "Zergadunaren errenten artean atzerrian lortutako eta zergapetutako etekinak edo ondare irabaziak egonez gero, kopuru hauetatik txikiena kenduko da: a) Zerga honen antzeko edo Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren pareko zerga bat dela medio, etekin edo ondare irabazi horien gainean atzerrian ordaindu den zenbateko efektiboa. b) Atzerrian lortutako errentari batez besteko karga-tasa orokorra edo aurrezkiaren karga-tasa aplikatuz lortzen den emaitza, errenta horretatik likidazio-oinarri orokorrean edo aurrezkiaren likidazio-oinarrian sartu den zatiaren arabera".

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.

Nazioarteko zergapetze bikoitzagatik aplika daitekeen kenkariaren xedea da atzerrian lortzen diren errentak ez egotea bi errentaren kargapean: Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga eta atzerriko antzeko zerga bat. Horregatik, kenkari hau ezin da aplikatu atzerriko zerga ez denean Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga edo Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zerga bezalakoa edo antzekoa (tokiko zergak eta ondarearen gaineko zergak, eta abar).

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.

15.13.2. Nazioarteko zergapetze bikoitzagatiko kenkaria. 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 92.2 artikulua.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 92.2 artikuluan hauxe ezartzen da: "2. 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, artikulu honetako aurreko zenbakian araututakoaren ordezkoa izango da, harekin bateraezina baita. Atal honetan xedaturikoa 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. Zenbaki honetan ezarritakoa ez da aplikatuko, batetik, foru arau honetako 9. artikuluaren 17 zenbakian aurrez ikusitako salbuespena aplikatzen denean, eta, bestetik, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Araudiak tributaziotik kanpo uzten dituen soberakinen araubidea aplikatzen denean. (...)".

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 100eko 50 baino gehiago.

Baterako tributazioan, familia-unitateko pertsona fisiko guztiek lortutako errenta guztiak metatuta kargatzen dira; hori kontuan eduki behar da kenkariaren zenbatekoa kalkulatzean.

15.14. Kenkaria langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoei emaniko kuota eta ekarpenengatik.

Langileen sindikatuei ordaindutako kuoten ehuneko 20eko kenkaria aplikatu ahal da. Era berean, alderdi politikoei emandako afiliazio-kuoten eta ekarpenen ehuneko 20ko kenkaria aplikatu ahal dute.

Ezin dira sartu kenkari honen oinarrian abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 22. artikuluko b) letran ezarritakoaren arabera gastu gisa kendutako kopuruak.

Kenkari hauek aplikatu ahal izateko ezinbestekoa da zergadunak abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 116. artikuluko h) eta i) letretan eta Zergaren Araudiko 117. artikuluko 6. eta 7. idatz-zatietan (182 eredua) aipatzen den aitorpen informatiboan sartuta egotea.

16. BATERAKO TRIBUTAZIOA.

16.1. (*) (*) Tributazio-hautapena aldatzea: 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 97. artikulua.

Hautapena ezestea eta baliatzea.

Edozein ezkontidek edo izatezko bikoteko edozein kidek uko egin diezaioke Administrazioak egindako proposamen-zirriborroan ezarritako baterako tributazioaren hautapenari. Horretarako ez da beharko beste ezkontide edo izatezko bikotekidearen ordezkaritzaren gakoa.

Baterako tributazioaren aldeko hautapena aitorpena aurkezten duen familia-unitateko lehen kideak egin behar du. Horrek beste ezkontide edo izatezko bikotekidearen ordezkaritzaren gakoa eduki beharko du. Hautapena ezin aldatu izango da aitorpena norberaren borondatez aurkezteko aldian.

Hautapena aldatzea.

Zergaren Araudiaren 78. artikuluan ezartzen den bezala, aitorpena norberaren borondatez aurkezteko aldia amaitutakoan hautapena behin bakarrik aldatu ahal izango da. Horretarako, hautapena zuzentzeko idazkia aurkeztu beharko da Bizkaiko Foru Aldundiaren egoitza elektronikoaren bidez eta ezinbestekoa izango da Zerga Administrazioak, zergapekoari formalki jakinarazita, zerga-betebeharraren elementu guztiak edo batzuk onartzeko, erregularizatzeko, egiaztatzeko, ikuskatzeko, bermatzeko edo likidatzeko ekintzarik ez egitea.

"Administrazioak, zergapekoari formalki jakinarazita, zerga-zorra biltzeko ekintza bat egiten duenean" esamoldearen barruan ez da sartzen behin-behineko likidazioa, itzulketa edo ordainketa egiteko baino egiten ez dena.

Aitorpena ez aurkeztea

Zergaren Foru Arauak honako hau ezartzen du 97.5 artikuluan: "5. Zergadunek baterako autolikidazioa aurkezten ez badute, zergak banaka ordaindu dituztela pentsatuko da". Beraz, zergadunek aitorpena. aurkezten ez badute, zerga banaka ordaintzea hautatu dutela pentsatuko da.

Horrenbestez, aitorpena aurkeztu ezean, hautapena epealdiaren barruan egin dela ulertuko da: zerga banaka ordaintzea. Hautapen hori PFEZaren 78. artikuluan ezartzen denarekin bat etorriz alda daiteke, aurrean azaldu den bezala. Hori dela-eta, Zerga Administrazioak errekerimendua bidaltzen badu aitorpena epealdiaren barruan ez aurkezteagatik, kasu honetan gaude: "Zerga Administrazioak, zergapekoari formalki jakinarazita, zerga betebeharraren elementu guztiak edo batzuk onartzeko, erregularizatzeko, egiaztatzeko, ikuskatzeko, bermatzeko edo likidatzeko ekintza bat egiten duenean".

Beraz, administrazioak jardun ezean, zergadunek hauta dezakete zerga batera ordaintzea, baina aitorpena aurkezteko errekerimendua egin ondoren ezin dezakete hauta zerga batera ordaintzea.

Halaber, administrazioak ezin du aldatu zergadunaren hautapena, ezta isilbidezko hautapena denean ere (Zergaren Foru Arauaren 97.5 artikulua).

16.2. Gurasoek elkarrekin bizitzen jarraitzea.

Zergadunek ezin dute baterako tributazioa hautatu legezko bananketa gertatu edo epai bidez bien artean inolako loturarik ez dagoela adierazi ondoren, ezta elkarrekin bizitzen segitu arren ere.

Xedapen hau maiatzaren 7ko 2/2003 Legean ezarritakoaren arabera eratutako izatezko bikoteak azkentzen direnean ere aplikatu dateke, lege horretako 18.d) artikuluan arautzen den kasuan izan ezik (bikotekideak ezkontzea).

16.3. (*) (*) Familia-unitatearen modalitateak: 13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 98. artikulua.

Familia-unitateetan bi talde bereizi behar dira:

a) Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 98. artikuluko 1. apartatuan arautzen dituen familia-unitateak. Unitate hauetan senar-emazteak edo izatezko bikoteetako kideak (maiatzaren 7ko 2/2003 Legean xedatutakoaren arabera eratuta) izaten dira, umeekin zein ume barik. Modalitate honetan ez dago salbuespenik, nahiz eta ezkontide edo bikotekideetako batek aurreko beste erlazio bateko umeren bat eduki. Ume horiek familia-unitatearen modalitatean sar daitezke, zeren eta abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 98. artikuluaren 1. apartatuan ez baita ezartzen bi gurasoko familia-unitateetako seme-alabak nahitaez ezkontide bienak izan behar direnik, edo izatezko bikotekideenak, baizik eta adingabeak izan behar direla (salbu eta, gurasoen baimenarekin, gurasoengandik aparte bizi badira) edo, adin nagusikoak izanez gero, Kode Zibilaren XI. tituluan xedatzen den esparruan, ordezkaritza-ahaldun kuradoretzapean egon behar direla, hain zuzen ere gurasoen edo adoptatzaileen ordezkaritza-ahaldun kuradoretzapean.

Izatezko bikoteak direla-eta, Konstituzio Auzitegiak honako hau ebatzi zuen 2022ko martxoaren 21eko epaian oinordetza eta dohaintzen gaineko zergaren eremuko zerga-onurei buruz: "8. Babesgabezia baiestearen ondorioak. Autonomia erkidegoko kasazio-organo judizialaren erabakiaren berehalako ondorioa izan da errekurtsogilea baztertuta geratu dela izatezko bikoteentzat legez ezarritako zerga-onura baten aplikazio-eremutik eta horrela zentzurik gabeko tratamendu-desberdintasuna ezarri dela, justifikazio objektibo nahikorik ez daukana eta, gainera, kostu handiko ondorioa sortzen duena. Legegileak erabaki du oinordetza eta dohaintzen gaineko zergan tratamendu bera aplikatzea senar-emazteei eta inskribatutako izatezko bikoteei. Horregatik, izatezko bikotea eratuta dagoela egiaztatzeko, organo judizialek modu integratzailean interpretatu behar dute araua, halako moduz non beste erregistro ofizialetako inskripzioak onartu ahal izan daitezen bete beharreko baldintza materialak erregistro autonomikoan inskribatzeko bete beharreko berak direnean, zeren eta arauaren interpretazio honen arabera (zeina auzialdiko epaian aintzatetsi baitzen) segurtasun juridikoa bermatzen baita, bai eta legearen aurreko berdintasuna ere, Konstituzioak agintzen duen bezala".

Horrenbestez, ez da sine qua non baldintza maiatzaren 20ko 2/2003 Legearen arabera inskribatuta egotea; aitzitik, beste autonomia erkidego batzuetako pareko erregistroetako inskripzioak ere onargarriak dira izatezko bikoteen zerga-onurak aplikatu ahal izateko, eta Batasuneko askatasunen arabera Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko beste lurralde batzuetako erregistroetakoak ere bai.

b) Artikulu beraren 2. apartatuan araupetutakoak; kasu hauek gerta daitezke:

- legezko banantzea, eta - bikotea ez ezkonduta ez maiatzaren 7ko 2/2003 Legean ezarritakoaren arabera izatezko bikote gisa eratuta ez egotea; hau bikotea izatezko bikote gisa inskribatuta ez dagoenean edo ezkontza deseginda dagoenean gertatzen da (desegiteko arrazoiak: ezkontzaren deuseztapena, dibortzioa, edo ezkontide baten heriotza edo hil delako adierazpena).

Apartatu honetan aipatutako kasuetan familia-unitatean gurasoetako bat eta adingabeko ume guztiak daude (bienak zein batenak), norekin bizi diren kontuan hartu gabe. Beste gurasoa bizi bada ere, ez da familia-unitateko kidea. 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 gurasoa eta seme-alaba horiek. Kasu horretan bi familia-unitate

egon daitezke, eta honela osatuko da bakoitza: gurasoa eta era esklusibo batean bere zaintzapean dauden seme-alaba guztiak.

Gurasoetako bat gutxienez ezkonduta dagoenean (edo izatezko bikotea osatzen denean beste pertsona batekin), aurreko harremanetako seme-alabak familia-unitate bati edo beste bati eratxiki behar zaizkiola (aitarenari edo amarenari, bi gurasokoak zein guraso bakarrekoak izan), abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauan gurasoengandiko legezko banaketarako edo ezkontzarik ezerako edo izatezko bikoterik ezerako ezarritako irizpideen arabera. Hortaz, lotura bikoitzeko neba-arrebak familia batean edo bestean sartuko dira, gurasoen akordioaren arabera (edo familia-unitatea osatuko dute batekin edo beste batekin). Akordioa dagoenik ezin bada egiaztatu, epailearen ebazpena dela bide zaintza esklusiboa eratxikita duen gurasoaren familia-unitatean sartuko dira seme-alabak (edo harekin osatuko dute familia-unitatea, kasuan kasukoa). Kasu honetan, baldin eta guraso bakoitzak seme-alaben zati baten zaintza esklusiboa badu, aztergai ditugun ondorioetarako, epailearen ebazpenaren bidez zaintza esklusiboa duten seme-alabak eratxiki beharko dituzte gurasoek familia-unitatean.

Aurreko bi paragrafoetan ezarritakoaren ondorioetarako, gurasoen arteko adostasuna zuzenbidean onartutako edozein frogabideren bitartez egiaztatu ahalko da, eta, adierazi denez, adostasun horren froga sinesgarririk ez badago, familia-unitatea soilik era honetara osatu ahalko da: ebazpen judizial baten bidez era esklusiboan seme-alaben zaintza duen gurasoa eta seme-alaba horiek.

Lotura sinpleko neba-arrebak badaude, seme-alaba guztiak guraso bati bakarrik atxikitzeko araua, guraso biak ados egonda (edo, bestela, seme-alaben zaintzaile bakarra nor den kontuan izanik), bakarrik aplikatu ahal zaie bikote bakoitzak elkarrekin dituen seme-alaba guztiei (lotura bikoitzeko neba-arrebei); izan ere, jakina denez, guraso bakoitzak bere seme-alaben zergapetzean bakarrik (edo familia-unitate bateko edo besteko integrazioan) izan dezake eragina, baina ez inoren seme-alabenean.

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 79.6 artikuluan ondorengoengatik aplika datekeen kenkariaz ezarritako gorabehera, adingabeen babesaren arloan eskumena daukan erakunde publikoaren aurrean formalizatutako tutoretzaren edo harreraren ondorioz zergadunari lotuta dauden pertsonak ez dira seme-alabatzat hartuko familia-unitatearen kalkuluetarako.

16.4. Urtean familia unitateko kideren bat hil.

Urtean zehar familia unitateko kideren bat hiltzen bada, gainerakoek hauetako bat hautatu ahal izango dute:

a) Bakoitzak bere banako aitorpena aurkeztea, bai eta hildakoarena ere.

b) Kide guztien baterako aitorpena aurkeztea, hildakoaren errentak ere barne direla. Hala eginez gero, nahiz eta hildakoa ezkontideetako bat izan ez, 98. artikuluko 1. idatz-zatian adierazitako familia unitateei dagokien murrizketa aplikatu behar da, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 101.2 artikuluan ezarri den bezala.

Ezkontide edo izatezko bikoteko kide bat (maiatzaren 7ko 2/2003 Legean xedatutakoaren arabera eratutako izatezko bikotea) hiltzen bada eta familia unitatean ez badago ez umerik ez bestelako ondorengorik, bizirik dagoen ezkontideak edo izatezko bikotekideak Zerga harekin batera ordaintzea hauta dezake.

17. (*) HAUTAPENAK.

Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 10eko 2/2005 Foru Arau Orokorreko 117. artikuluko 3. idatz-zatian xedatzen denaren ondoreetarako, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren aitorpena aurkezten denean honako hautapen hauek egin behar dira: abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 105. artikuluan adierazten dituenak (jarduera ekonomikoen etekinei dagokienez ere bai).

Desgaitasunaren edo mendekotasunaren kenkaria dela eta, bi aukera daude: kenkaria desgaituak berak aplikatzea edo harekin bizi den senide batek edo hirugarren pertsona batek aurkeztea. Hautapenik egiten ez bada, zergaren foru arauak 105. artikuluan ezartzen duena aplikatuko da.

17.1. (*) (*) Zergaren Foru Arauaren 105. artikuluko katalogoaren izaera, batez ere jarduera ekonomikoen eremuan.

Bizkaiko Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 10eko 2/2005 Foru Arau Orokorreko 117. artikuluko 3. idatz-zatian xedatzen denaren ondoreetarako, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren aitorpena aurkezten denean honako hautapen hauek egin behar dira: abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak 105. artikuluan adierazten dituenak (jarduera ekonomikoen etekinei dagokienez ere bai).

17.2. (*) (*) Jasotako lehen kopurua zer den eta lanaren etekin batzuei aplikatzen zaizkien integrazio-ehunekoen hautapena. Zergaren Araudiaren 15.1 artikuluaren 5. paragrafoa eta Foru Arauaren 105. artikulua.

Borondatezko gizarte-aurreikuspeneko sistemen prestazioen eremuan, Zergaren Foru Arauaren 19.2 b) artikuluan arautzen den %60ko integrazioa aplikatzeko, ez dago zertan hartu jasotako lehen kopurutzat dena delako kontingentzia gertatu ondoren benetan jasotako lehen kopurua; aitzitik, zergadun bakoitzak bere kabuz hauta dezake zein den jasotako lehen kopurua, eta horri aplikatuko zaio Foru Arauaren 19.2.b) artikuluan ezartzen den %60ko integrazioa.

Hautapen hau egiteko aukera ez da ageri Zergaren Foru Arauaren 105. artikuluan. Horregatik, ez da aitorpena aurkezteko epealdian nahitaez egin beharreko hautapenetakoa, eta, beraz, aitorpena aurkezteko epealditik kanpo alda daiteke, baina, horretarako, ezinbestekoa da preskribatu edo iraungi gabe egotea Administrazioak zerga-zorra zehazteko daukan ahala, Zergei buruzko Foru Arau Orokorrak 119. artikuluan ezartzen duenaren arabera.

17.3. (*) (*) Desgaitasunagatik aplika daitekeen kenkaria.

Desgaitasunaren edo mendekotasunaren kenkaria dela eta, bi aukera daude: kenkaria desgaituak berak aplikatzea edo harekin bizi den senide batek edo hirugarren pertsona batek aurkeztea. Hautapenik egiten ez bada, zergaren foru arauak 105. artikuluan ezartzen duena aplikatuko da.

18. AITORTZEKO BETEBEHARRA.

18.1. Nola kalkulatu abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 102. artikuluan ezarritako mugak aplikatzeko kontuan hartu beharreko etekinak eta irabaziak.

Erregela hauek hartu behar dira kontuan, kasuan kasukoa errentaren arabera:

a.Lanaren etekinak: jasotako zenbateko gordina hartu behar da kontuan, integrazio-ehunekoak aplikatu gabe; muga gainditzen zehazteko salbuetsi gabeko kopuruak soilik hartuko dira. Ez dira kontuan hartuko ez gastu kengarriak ez hobariak.

Irizpide bera aplikatuko da lanaren etekinen zenbatekoa zehazteko, baldin eta zergadunak, betekizunak betetzen dituela, Zerga etekin horiek soilik kontuan hartuz ordaintzea hautatzen badu (aitorpen laburra). Horrenbestez, lanaren etekinik lortu ezean, ezingo da aurrekoa aplikatu.

b.Kapital higiezinaren etekinak: sarrera positibo osoak hartuko dira kontuan, salbuetsitakoak barne, integrazio-ehunekoak aplikatu gabe eta gastu kengarriak bazter utzita. Etekin positiboak ez dira konpentsatuko negatiboekin. Positiboak soilik hartuko dira aintzat.

c.Kapital higigarriaren etekinak: sarrera positibo osoak hartuko dira kontuan, salbuetsitakoak barne, integrazio-ehunekoak aplikatu gabe eta gastu kengarriak bazter utzita. Etekin positiboak ez dira konpentsatuko negatiboekin. Positiboak soilik hartuko dira aintzat.

d.Ondare-irabaziak: ondare-irabazi garbiak hartu behar dira kontuan, eguneratpen eta murrizketa koefizienteak aplikatu ondoren eta ekitaldiko ondare-galerekin konpentsatu baino lehen, bai zerga-oinarri orokorrean integratzen diren irabaziak, bai aurrezkiaren zerga-oinarrian integratzen direnak.

Aitortu beharreko ondare irabaziei dagokienez, zerga-oinarri orokorrean eta aurrezkiaren zerga-oinarrian integratu beharrekoak batu behar dira, ondare galerak kontuan hartu gabe, hau da, horien zioz aitorpena aurkeztu beharra sortzen ez dela. Hala ere, baldin eta zergadunak ondare galerak hurrengo ekitaldietan izan litezkeen irabaziekin konpentsatu nahi baditu, aitorpena aurkeztu beharko du, behartuta ez egon arren.

Zergari buruzko Araudiko 96.2. artikuluan ezarritakoaren arabera, atxikipenaren oinarria zerga-oinarrian sartu beharreko zenbatekoak ezartzen ez duten Inbertsio Kolektiboko Erakundeen akzio eta partaidetzen eskualdaketatik edo itzultzetik eratorritako ondare-irabaziak lortzen dituen zergadunek zergaren aitorpena aurkeztu behar dute, edozein dela irabazi horien zenbatekoa.

e.Ondare-irabaziak ezin dira konpentsatu kapitalaren etekin negatiboekin. Kapitalaren etekin positiboak ere ezin dira konpentsatu negatiboekin.

18.2. Aitortzeko betebeharra (13/2013 Foru Araua, abenduaren 5ekoa, 102. artikulua, 3. apartatua).

Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 102. artikuluaren 3. artikuluaren a) letraren kasuan ezartzen denari dagokionez, ulertu behar da zergadun batek ordaintzaile batetik baino gehiagotik jasotzen dituela lan-etekinak, izaera horretako errentak kobratzen dituenean nortasun juridiko desberdina duten pertsona edo erakundeengandik, izan ere, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 107. artikuluak nahiz Zergaren Arautegiko 83. artikuluak atxiki beharreko edo kontura sartzeko obligaziodunak arautzen dituztela. Horrela, lehendabizi, betebehar hori "pertsona juridikoek eta erakundeek" dituztela ezartzen dute.

Hori dela eta, kargapeko eta salbuetsi gabeko errenten ordaintzaileak baino ez dira zenbatuko.

Enpresaren ondorengotza gertatzen denean, aurreko enplegatzailearen lan-harremanak ez dira iraungitzen; aitzitik, ondorengotza jasotzen duen enplegatzaile berria harreman horietan subrogatzen da. Kasu horretan, enpresaburu berriaren langileriara gehitutako langileentzat, erakunde hori nahiz lehenagokoa ordaintzaile bakarra dira, kenketak aplikatzeko betebeharraren eta aitorpena egiteko betebeharraren ondorioetarako, langile horiek eta enplegatzaile horiei lotzen dituen lan-harremana bakarra dela ulertzen delako.

Abenduaren 1eko 11/2020 Foru Dekretu Arauemailearen bidez 2020ko eta 2021eko zergaldietan aitorpena aurkeztu beharra eragiten duen lanaren etekin gordinen muga gehitu da: 12.000 eurotik 14.000 eurora. Gainera, ordaintzaile bat baino gehiagoren eskutik jasotako 14.000 eta 20.000 euro arteko lan-etekin gordinak jasotzeagatik aitorpena egin behar duten zergadunen kasuan, betebehar hori betetzetik salbuetsiko dira, baldin eta bigarren ordaintzailetik eta gainerakoetatik jasotako zenbatekoen baturak, zenbatekoen hurrenkeran, urtean 2.000 euroko kopurua gainditzen ez badu. Hau da, kasu horietan, ez dira aitorpena aurkeztera behartuta egongo 20.000 eurorainoko lan-etekin gordinak jasotzen dituzten zergadunak.

Abenduaren 30eko 8/2021 Foru Arauak, Bizkaiko Lurralde Historikoaren 2022. urteko Aurrekontu Orokorrei buruzkoak, 48. artikuluan ezartzen duen bezala. "Luzapen-neurriei eta COVID-19arekin lotutako premiazko beste neurri batzuei buruzko abenduaren 1eko 11/2020 Foru Dekretu Arauemailearen 9. artikuluaren Bi atalean xedatutakoa 2022ko zergaldiko aitortzeko betebeharrari aplikatuko zaio".

Gainera, araubide hau, hasieran iragankorra izatekoa zena, behin betiko txertatu da Zergaren Foru Arauan (ondorioak 2023ko urtarrilaren 1etik aurrera, Bizkaiko Lurralde Historikoko 2023ko Aurrekontu Orokorrei buruzko abenduaren 28ko 10/2022 Foru Arauak 55. artikuluaren lehen zenbakian ezartzen duenarekin bat etorriz.

18.3. Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauaren 102. artikuluaren 3. apartatuko aitorpena.

Lanaren etekinak ezarritako mugara ez iritsi arren, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 102. artikuluko 3. idatz-zatian adierazitako arrazoiengatik aitorpena aurkeztu behar bada (Zergaren Araudiko 75.1 artikuluko h) letran ageri den kasua salbuetsita), zergadunak hauen artean hautatu ahal du:

a) Zerga berari buruzko xedapen orokorren arabera ordaindu.

b) Zerga lanaren etekinak soilik kontuan hartuz ordaindu, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 102. artikuluko 3. idatz-zatian ezarritako erregelen arabera.

Tributazio mota honi dagokionez:

b.1 Tauletan ezarritako atxikipen-ehunekoa kalkulatzeko kontuan hartuko den zenbatekoa honakoa izango da: sortutako etekin-mota honen zenbateko osoari honako irizpide hauek aplikatzearen emaitzakoa:

- Bidezko integrazio-ehunekoak aplikatuko dira.

- Abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauak xedatzen duenaren arabera salbuetsita dauden ordainsariak bazter geratuko dira.

- Ondoko errentak ez dira kontuan hartuko (Zergari buruzko Foru Arauko 71. artikuluko 1. idatz-zatiko b) letran xedatutakoa ordainsariei aplikatzearen emaitzako gehieneko mugarekin): 1/ sustatzaileek enpleguko pentsio planetara egindako ekarpenak; 2/ enpresa sustatzaileek Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2016ko abenduaren 14ko 2016/2341 (EB) Zuzentarauan (enpleguko pentsio-funtsen jarduerei eta gainbegiratzeari buruzkoa) arautzen diren pentsio-planetara egindako kontribuzioak; 3/ bazkide babesleak BGAEetara egindako ekarpenak; 4/ enplegatzaileek gizarte aurreikuspeneko mutualitateetara egindako ekarpenak, zerga-oinarri orokorra txikitzen dutenak; 5/ hartzaileak enpresen aurreikuspen planetan ordaindutako primak.

- Etekinen jasotzaileak epaile baten ebazpena dela bide konpentsazio-pentsioa eman behar badio bere ezkontideari edo izatezko bikotekideari (maiatzaren 7ko 2/2003 Legean xedatutakoaren arabera eratutako izatezko bikotea), horren zenbatekoari atxikipen-ehunekoa kalkulatzeko kontuan hartu beharreko ordainsarien zenbatekoa kendu behar zaio, baldin eta Zergaren Araudiko 88. artikuluko 3. idatz-zatiko 4. erregelan ezarritako betekizunak betetzen badira.

- Lanaren etekin aktiboak zein pasiboak lortzen dituen pertsona desgaituek langile aktibo desgaituen atxikipenen taula aplikatu ahal diote jasotako etekinen guztirako kopuruari (aktiboak eta pasiboak).

b.2 Horri dagokionez, familiaren egoera egutegiko urteko lehenengo egunean dagoena izango da, edo harremanen hasierako egunekoa, baldin eta harremanok egutegiko urtearen lehenengo egunaren ondoren hasi badira.

b.3 Oro har ezarritako epealdian sartu beharreko zenbatekoa bi zatitan sartu ahal izango da.

b.4 Ondoko inguruabarretan dauden zergadunek ezin hautatu izango dute tributazio mota hau:

- Lan eginez 20.000 eurotik gorako etekinak lortu dituztenek.

- Ondare-kapitaletik eta irabazietatik etekin positiboak lortzen badituzte, eta zenbateko osoa 1.600 eurotik gorakoa bada, edo Zergaren Araudiko 96.2 artikuluan ezarritakoaren arabera, atxikipenaren oinarria zerga-oinarrian sartu beharreko zenbatekoak ezartzen ez duten inbertsio kolektiboko entitateen akzio eta partaidetzen eskualdaketatik edo itzultzetik eratorritako ondare-irabaziak ez badira.

- Jarduera ekonomikoen etekinak lortu dituztenek.

- Jarduera ekonomikoen gaineko zergaren erroldan alta emanda daudenek, jarduera egin zein ez.

- Batasunaren politikaren zioz galerak izan dituztenek.

- Honako errenta-egozketa hauek dituztenek: nazioarteko zerga-gardentasunaren araubidekoak; zerga-paradisutzat jotzen diren herrialde edo lurraldeetan eratutako talde-inbertsioko entitateetako bazkide eta partaideenak; zergaren foru arauko hogeita hamalaugarren ondoriozkoak (xedapena sozietateen gaineko zergaren kargapeko sozietate zibilei buruzkoa da); aldi baterako enpresa-elkarteetako eta interes ekonomikoko taldeetako partaidetzei dagozkienak.

- Aurreko urteetako ondare-galeren edo likidazio-oinarri negatiboen konpentsazioak kontsignatzen dituztenak, bai eta aurreko ekitaldietako etekin negatiboak ere.

- Baterako tributazioa hautatu dutenek.

- Honako arrazoietako batengatik salbuetsita dagoen ohiko etxebizitzaren eskualdaketaren bidez ondare-irabaziak lortzen dituztenek: 1) berrinbertsioa; 2) mendekotasun larria edo handia duen pertsona (39/2006 Legea, abenduaren 14koa, besteren menpean dauden pertsonen autonomia pertsonala eta arreta sustatzekoa); 3) 65 urtetik gorako pertsona.

- Jasotako zenbateko osoa aseguratutako biziarteko errenta bat eratzeko erabiltzeagatik, salbuetsitako ondare-irabaziak lortzen badituzte, zergari buruzko Foru Arauaren 42. artikuluaren f) letraren arabera.

- Zergari dagokionez salbuespen, hobari, txikipen, kenkari edo hobariren bati heltzeko eskubidea izateak Zerga Administrazioari hura jakinarazi beharra edo erregularizazio edo sarreraren bat egin beharra dakarrenean, zergadunak eskubide hori izateko ezarritako baldintza edo epeetako bat ez betetzea (Zergaren Araudiko 75.1.h) artikulua).

Atxikipen-ehunekoen taulak aplikatzeko ezartzen diren erregelak aitorpen mota honetako oinarria zein karga-tasa zehazteko aplikatu behar dira; hau da, lehenbizi karga-tasa kalkulatu behar da eta gero oinarriari aplikatu behar zaio, atxikipenak kalkulatzeko egiten den bezala.

18.4. Hainbanaketak.

Aitorpena egiteko beharrari buruzko atalean ezarritako mugak ez dira hainbanatuko.

19. ATXIKIPENAK.

19.1. Ordaindutako lanaren etekinen zenbatekoaren aldakuntza egutegiko urtean (Zergaren Araudia, 88.2.3 artikulua).

Arrazoia gorabehera, egutegiko urtean lanaren etekinen zenbatekoa aldatzen bada, beste atxikipen-ehuneko bat kalkulatu behar da gertatutako aldaketa kontuan hartuta. Ehuneko berria aldaketa gertatzen denetik hasita aplikatzen da bakarrik.

19.2. Lan pertsonalaren etekinen atzerakinen gaineko atxikipenak.

Lanaren etekinak eska daitezkeen zergaldian barik beste batean jasotzen badira (atzerakinak), haien gainean aplikatu beharreko atxikipenak kalkulatzeko Zergaren Araudiko 88. artikuluan (etekinak egotzi behar diren ekitaldian indarrean dagoen testua) ezartzen denaren arabera bidezkoa den ehunekoa aplikatu behar da, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Arauko 57.2.b) artikuluan xedatzen denarekin bat etorriz.

Bilbon, 2023ko maiatzaren 29a

OGASUNEKO ZUZENDARI NAGUSIA
Sin.: Iñaki Alonso Arce.