



---

**Ogasun zuzendariaren 1/2016 Jarraibidea, martxoaren 2koa, 2015eko ekitaldirako zenbait irizpide ezartzen dituen azaroaren 27ko 33/2013 Foru Araua, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergarena, eta berori garatu duten xedapenak aplikatzeko.**

Laster hasiko da pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren 2015ko autolikidazioa aurkezteko borondatezko epea; horregatik, 1/2015 Jarraibidea eguneratu behar da, hau da, hizpide dugun gaiaren arloan izaera orokorrekina eman zen azkena.

Adierazi behar da jarraibide honen edukiak 2015eko ekitaldian aplikatzekoa den araudiari bakarrik egiten diola erreferentzia; hortaz, ekitaldi horretan bakarrik izango da aplikagarri.

## **1. ZERGAREN IZAERA ETA APLIKAZIO EREMUA.**

### **1.1. 33/2013 Foru Arauaren 4.2.b) artikulua. Egoera bereziak, autolikidazioa egitea beharrezkoa dutenak.**

*2. Ondoko kasuetan ez da aplikatuko aurreko idatz zatian xedatutakoa: (...) b) Legez banandu ez diren ezkontideen kasuan edo adingabeke seme-alaben kasuan, baldin eta ezkontideak, aitak edo amak beren ohiko egoitza atzerrian bazuten aurreko 1. paragrafoan azaldutako baldintzak bete aurretik”.*

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

## **2. ZERGA GAIA.**

### **2.1. Errenten zenbatespena.**

#### **2.1.1. 33/2013 Foru Arauaren 7. artikuluko ordainketaren presuntzioaren analisisa (58. artikulurekin lotuta dago).**

*“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, presuntzioaren aurkako froga aurkez dezake, zuzenbidean onartzen diren bideetako bat erabiliz, 33/2013 Foru Arauaren 58. artikuluan xedatutakoaren arabera eta Zergei buruzko Foru Arau Orokorreko 104. artikuluko 1. paragrafoan ezarritakoarekin bat etorritik. Izan ere, paragrafo horretan, arau orokor gisa ezarri da foru arauetan ezarritako presuntzioak aurkako frogen bidez deusezta daitezkeela, berariaz debekaturik egon ezean.

Hala ere, kontuan hartu behar da hurrengo puntuan aztertutako salbuespena.



### **2.1.2 Jarduera ekonomikoaren xede diren ondasunak, eskubideak edo zerbitzuak doan lagatzea: 33/2013 Foru Arauaren 58.3 artikulua.**

Zergadunak bere jarduera ekonomikoaren xede diren ondasunak, eskubideak edo zerbitzuak doan lagatzen edo mailegatzen badizkio hirugarren bati, edo berak erabiltzen edo kontsumitzen baditu, jardueraren etekin garbia zehazteko, ondasunek, eskubideek edo zerbitzuek merkatuan eduki ohi duten balioa hartuko da kontuan. Horren aurka ezin da frogarik aurkeztu, idatz zati honetan ezarritakoa ez baita arau presuntzioa, baizik eta berariaz emandako balorazio erregela.

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

## **2.2. Salbuetsitako errentak.**

### **2.2.1. 33/2013 Foru Arauaren 9.3 artikulua: baliaezintasunik gabeko lesio iraunkorrak.**

*“Errenta hauek salbuetsirik egongo dira: (...) 3º. Gizarte Segurantzak edo haren ordezkotako erakundeek subjektu pasiboari baliaezintasuna ez dakarten lesio iraunkorragatik, ezintasun iraunkor partzialagatik, osoagatik, erabatekoagatik edo handiagatik aitortutako prestazioak”.*

Beste alde batetik, Zergaren Erregelamenduaren 14. artikuluko 1.b) idatz zatian, denboran zehar modu nabarmen irregularrean lortzeagatik zerga oinarrian % 50ean integratu ahal diren lanaren etekintzat jotzen dira: *“Gizarte Segurantzaren edo Klase Pasiboen araubide publikoetatik datozen kalte-ordainak, eta zurtzen erakundeek eta antzeko beste erakunde batzuek baliaezintasunik ez dakarten lesioengatik ordaintzen dituzten prestazioak.”*

Nolanahi ere, egungo formulazioaren arabera PFEZen ordainketan salbuespena dute Gizarte Segurantzaren eta Klase Pasiboen araubide publikoetan baliaezintasunik ez dakarten lesioengatik ematen diren prestazioek, eta, horren ondorioz, ezin da arautu prestazio horiek zerga oinarrian integratzeko formularik.

Horrenbestez, Zergaren Erregelamenduaren 14.1 artikuluko b) eta c) idatz zatietan ezarritakoa honela interpretatu behar da:

Hizpide dugun % 50eko integrazioa dela eta, ondoren zehaztuko direnak denboran zehar modu nabarmen irregularrean lortutako lanaren etekintzat joko dira, zergaldi bakar batean egotziz gero:

- a) Araubide publikoetako kalte-ordainak, baldin eta PFEZari buruzko Foru Arauaren 9. artikuluko 3. edo 4. paragrafoen arabera salbuetsita ez badaude.
- b) Enpresa eta erakunde publikoek baliaezintasuna ez dakarten lesioengatik ematen dituzten kalte-ordainak, eta zurtzen erakundeek eta antzekoek ematen dituztenak ere bai.

### **2.2.2. 33/2013 Foru Arauaren 9.6 artikulua: erantzukizun zibileko kalte-ordainak.**

*“6. Pertsonen egindako kalte fisiko, psikiko edo moralen erantzukizun zibilagatik jasotako kalte-ordainak: legez edo epai bidez aitortutako zenbatekoa.”*



Kalte fisikoak edo psikikoak esatean haxe ulertu behar da: kanpoko indarkeriaz, bat-batean eta zergadunak nahi gabe egindako lesio fisiko edo psikikoak, aldi baterako baliaezintasuna edo baliaezintasun iraunkorra sortzen dutenak. Beraz, kalte-ordaina aurrekoak bezalako gertakari baten ondoriozkoa denean soilik aplika daiteke salbuespen hau.

Salbuetsitako zenbatekoaren gaindikina ondare irabazia izango da onuradunarentzat.

### **2.2.3. 33/2013 Foru Arauaren 9.7 artikulua: aseguru kontratuaren ondorioz jasotako diru zenbatekoak.**

*“7. Aurreko letran adierazitako kalte mota beragatik aseguru kontratuen ondorioz jasotako diru zenbatekoak: 150.000 euro gehienez. Zenbateko hori 200.000 euro izango da lesioak jasotzailea edozein lan edo jarduera egiteko ezgaitzen baldin bada, eta 300.000 eurokoa izango da baldin eta, horrez gainera, jasotzaileak beste pertsona baten laguntza behar badu eguneroko bizitzako oinarritzko ekintzetarako.”*

Kalte fisikoak edo psikikoak esatean haxe ulertu behar da: kanpoko indarkeriaz, bat-batean eta zergadunak nahi gabe egindako lesio fisiko edo psikikoak, aldi baterako baliaezintasuna edo baliaezintasun iraunkorra sortzen dutenak.

Idatz zati honetan “aseguru kontratuak” aipatzen dira, besterik zehaztu gabe, eta pentsatu behar da esamolde horrek langileekiko hartutako pentsio konpromisoak gauzatzen dituzten talde aseguruak ere adierazten dituela, kontuan edukita gertaera aipatutako kalteen ondoriozkoa izan behar dela.

Zenbateko salbuetsiaren gainetik onuradunak jasotako gaindikina honela zergapetuko da:

a) Zenbatekoa enpresak bere gain hartutako pentsio konpromisoa gauzatzen duen talde aseguru baten ondoriozkoa bada, lanaren etekin gisa.

b) Bestelako kasuetan, bereizketa hau egin behar da:

b.1. Prestazioa ezintasun iraunkorragatik ematen bada, kapital higigarriaren etekin gisa, eta

b.2. Prestazioa aldi baterako ezintasunagatik ematen bada, ondare irabazi gisa

### **2.2.4. 33/2013 Foru Arauaren 9.13 artikulua: langabezia prestazioa ordainketa bakarrean jasotzea.**

Paragrafo honetan ezarritako salbuespena aplikatzeko, ezinbestekoa da hauetako bat gertatzea: zergaduna lan sozietate edo lan elkartuko kooperatiba batean sartu bada edo ekarpena egin badu merkataritzako erakunde baten kapitalera, akzioa edo partaidetza bost urtean mantentzea; langile autonomoa bada, jarduerari bost urtean eustea. Ez da eskatuko epe horri eustea, baldin eta epe hori ez bada betetzen konkurtso prozedura batek eragindako enpresaren edo jarduera ekonomikoaren likidazioaren ondorioz.

Baldintza hori betetzen ez bada, zergadunak bere egoera erregularizatu beharko du eta ezin izango du alegatu aurreko ekitaldiak preskribatu direla. Horri begira, Administrazioak likidatzeko duen eskubidea preskribatu dela jotzeko behar diren urteak hara noiztik hasiko diren kontatzen: behar



bezala kendutako zenbatekoak sartzekoak diren autolikidazioak aurkezteko epea (hau da, ez betetzea gertatzen den ekitaldiari dagokion autolikidazioa) amaitu eta hurrengo egunetik hasita.

Preskripzioa modu berean tratatuko da beste kasu honetan ere: PFEZaren erregelamenduan ezarritakoaren arabera, zerga onura aplikatzeko, aldi jakin batean baldintza batzuk bete behar direnean (etxebizitza kontuak, ohiko etxebizitza eraikitzea, etab.).

**2.2.5. 33/2013 Foru Arauaren 9.17 artikulua eta Zergaren Erregelamenduaren 11. artikulua: langileak atzerrian egindako lanengatik jasotako etekinak.**

Salbuespena aplikatu ahal izateko, baldintza hauek bete behar dira:

- 1) Lortutako errentak lanaren etekintzat hartzea.
- 2) Errentak atzerrian egindako lan baten ondoriozkoak izatea. Horretarako, ezinbestekoa da langilea Espainiako lurraldetik kanpora joatea eta, gainera, lantokia atzerrian egon behar, aldi baterako behintzat.
- 3) Lanak egoiliar ez den enpresa edo erakunde batentzat edo atzerrian egoitza duen establezimendu iraunkor batentzat egitea. Hau da, lekuz aldatutako langileak ematen dituen zerbitzuen onuraduna egoiliarra ez den enpresa edo erakunde bat edo atzerrian dagoen establezimendu iraunkor bat izan behar da. Ondorioz, salbuespena kasu batean bakarrik aplikatu daiteke: zergadunak egindako jarduera egoiliarra ez den erakunde edo establezimendu baten onurarako izan bada, hau da, jarduerak erakunde edo establezimenduari abantailaren bat ekarri badio edo balio erantsia eman badio, edo baliagarria izan bazaio. Horregatik, salbuespenak batez ere nazioarteko zerbitzugintzan ari diren langileei eragiten die. Zerbitzuak egiten zaizkion erakundeak langilea enplegatzen duen erakundearekin lotuta badago, edo langileak zerbitzuak ematen dituen erakundearekin, Sozietateen gaineko zergari buruzko Foru Arauaren 44.1 artikuluan ezarritako guztia bete behar da.
- 4) Lanak egin diren lurraldean PFEZ bezalako edo horren antzeko zerga bat aplikatzea, eta arauz ezarritakoaren arabera herrialdea edo lurraldea zerga paradisua ez izatea. Horretarako:
  - a) Ez da beharrezkoa lanaren etekinak lanak egin diren herrialdean edo lurraldean kargatu izana egiaz. Izan ere, arauz haxe bakarrik ezarri da: lanak egin diren lurraldean PFEZ bezalako edo horren antzeko zerga bat aplikatzea. Ez da ezarri diru sarrerak sortzen diren tokian bertan kargapean egon behar direnik.
  - b) Zerga paradisu diren herrialdeak eta lurraldeak uztailearen 7ko 435/1992 Foru Dekretuan zehaztu dira. Hala ere, zerga paradisu izateari utziko diote Espainiarekin nazioarteko zergapetze bikoitza ekiditeko hitzarmena, informazioa trukatzeko klausula duena, sinatzen duten herrialdeek eta lurraldeek, bai eta zergei buruzko informazioa trukatzeko akordioa sinatzen dutenek ere, baldin eta hitzarmenean edo akordioan berariaz ezartzen bada indarrean jartzen denetik aurrera dena delako herrialdea edo lurraldea ez dela zerga paradisua izango.
  - c) Lanak egin diren herrialdeak edo lurraldeak nazioarteko zergapetze bikoitza ekiditeko hitzarmena sinatu badu Espainiarekin eta hitzarmen horretan informazioa trukatzeko klausula badago, 4) puntu honetan ezarritako baldintza betetzat joko da.



5) Salbuespena atzerrian egondako egunetan sortutako ordainsariei aplikatuko zaie; urteko gehieneko kopurua erreferentziazko artikuluan finkatu da. Atzerrian egindako lanei dagokien ordainsaria kalkulatzeko, langilea atzerrian benetan zenbat egun egon den hartu behar da kontuan, eta kanpoan egindako zerbitzuen berariazko ordainsariak ere bai. Atzerrian egindako lanengatik eguneko zenbat etekin sortu den kalkulatzeko, lan horiei dagozkien berariazko ordainsari berezietatik aparte, banaketarako irizpide proportzionala erabiliko da urtearen egun kopuru osoa kontuan hartuz.

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

### **2.7.6. 33/2013 Foru Arauaren 9.21 artikulua: zerbitzu publikoen funtzionamenduaren ondorioz pertsonen kalte fisikoak, psikikoak edota moralak.**

Kalte fisikoak edo psikikoak esatean, hauexek ulertu behar dira: kanpoko indarkeriaz, bat-batean eta zergadunak nahi gabe egindako lesio fisiko edo psikikoak, aldi baterako baliaezintasuna edo baliaezintasun iraunkorra sortzen dutenak.

### **2.2.7. 33/2013 Foru Arauaren 9.24 artikulua: mozkinen dibidenduak eta partizipazioak**

33/2013 Foru Arauaren 34. artikuluko a) eta b) idatz zatietan aipatzen diren mozkinen dibidendu eta partizipazioek kopuru bat dute salbuetsita urtero (9.24 artikuluan ezarria), mozkinak ematen dituen erakundea egoiliarra izan zein ez.

Zergaldia egutegiko urtea baino laburragoa bada, salbuespenaren zenbatekoa ez da hainbanatuko.

### **2.2.8. 33/2013 Foru Arauaren 9.25 artikulua: ezintasunen bat duten pertsonen errenta moduan jasotako prestazioak, Foru Arauaren 72. artikuluan aipatzen diren ekarpenen dagozkienak.**

BGAerako ekarpenak egiten hasi ondoren onartzen bazaio ezintasuna zergadunari, ezintasuna onartu ondoren egindako ekarpenen dagozkien prestazioek soilik edukiko dute salbuespena aplikatzeko eskubidea.

## **3. LANAREN ETEKINAK.**

### **3.1. Lanaren etekinak zer diren.**

#### **3.1.1. Bekak.**

Ikasketak egiteko ordaintzen diren diru-zenbatekoak (laguntzak, bekak, etab.), 33/2013 Foru Arauaren 9.9. artikuluan ezarritakoari lotu ezean, PFEZaren peko (eta salbuetsi gabeko) eta haren konturako atxikipenen sistemaren menpeko etekinak izango dira jasotzailearentzat, norberaren lanaren etekin gisa zein lanbide jardueraren emaitza gisa.

a) Kasu hauetan, lanaren etekintzat hartuko dira:

a.1. Bekaren sorburua edo hura ematea eragiten duen erlazioa kontuan hartuta:



- - emailearekin lan erlazioa duten pertsonak lortzen dituztenak, edo haien senitartekoek (alegia, beka jasotzen duten enplegatuen senitartekoek) lortzen dituztenak.

- - administrazio erakunde edo organo emaile bati funtzionario erlazioaz loturiko pertsonak edo haien senitartekoek lortzen dituztenak, aurreko kasuan bezala.

a.2. Emailearen eta bekadunaren artean ezartzen den lotura dela bide; hain zuzen ere, beka, horrelako kasuetan, 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; beka, horrelako kasuetan, 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 laguntzat har baitaiteke.

### **3.1.2. Lan istripuetako mutuak.**

Lan istripuetako eta lanbide gaixotasunetako mutuak Gizarte Segurantzaren kudeaketan laguntzen duten erakundeak dira.

PFEZaren ordainketan, Gizarte Segurantzak zergadunei onartutako prestazio guztiak berdin tratatu behar dira, ordaintzailea Gizarte Segurantza bera izan zein lan istripuetako mutua bat izan.

## **3.2. Joan-etorri gastuetarako eta mantenu eta egonaldiko gastu arruntetarako sariak eta esleipenak.**

### **3.2.1. Sarien araubidea lan zentro higigarri edo ibiltarrietan. Eraikuntza eta muntaketako enpresak.**

Eraikuntzako enpresek beren 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 ibiltarizat hartzen, ez dira lekuz aldatzen eta.

### **3.2.2. Izaera bereziko lan harremanak: 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 gasturik ordaintzen ez badu, zergadunek, etekin garbiak kalkulatzeko, ezin dituzte murriztu beren sarrerak kontzeptu honen zioz.

## **3.3. Gauzako errentak.**

### **3.3.1. Gauzako errentak: 33/2013 Foru Arauko 60.2 artikuluko azken paragrafoak.**



Gauzatan jasotzen diren lanaren etekinak maileguetan badute etekina, haien zenbatekoa kalkulatzeko eragiketa hau egin behar da: ordaindutako korrituetatik, aldi horretan diruak izan duen legezko korrituak kendu behar dira.

Hala ere, kreditu etxeek beren langileei maileguak emanez gauzatan ordaindutako ordainsarien balioa honela kalkulatu behar da:

Diruaren legezko korritu tasa merkatukoa baino baxuagoa bada, gauzatan jasotako ordainsariaren zenbatekoa hauex da: ordaindutako korrituen eta legezko korrituen arteko diferentzia. Diruaren legezko korritu tasa merkatukoa baino altuagoa bada, ordainsariaren zenbatekoa hauex da: ordaindutako korrituen eta merkatuko korrituen arteko diferentzia.

Ondorio horietarako, aintzat hartuta kreditu etxeek baldintza onuragarri bereziak dituzten pertsonen eskatzen dizkieten korritu tasak eta beren langileei emandako maileguetako berankortasun eza, hauex da merkatuko korritu tasa:

a) Mailegua etxebizitza erosteko eman bada, hipoteka bermedunak diren ala ez alde batera utzita, bi hauetako txikiena:

a.1) Etxebizitza askea erosteko norbanako egoiliarrei hiru urte edo gehiagorako ematen zaizkien hipoteka bermedun maileguen urteko batez besteko korritu tasa haztatua, Espainiako Bankuaren ekainaren 27ko 5/2012 Zirkularraren, banku eragiketen gardentasunari eta bezeroen babesari buruzkoaren, hamaseigarren arauaren 4. puntuan eta 9. eranskinean xedatutakoaren arabera kalkulatua.

a.2) Hamabi hiletarako EURIBORari dagokion urteko batez besteko korritu tasa, 0,3 puntu gehituta (EURIBOR+0,3).

b) Mailegua kontsumorako eman bada, bi hauetako txikiena:

b.1) Etxebizitza askea erosteko norbanako egoiliarrei hiru urte edo gutxiagorako ematen zaizkien mailegu pertsonalen urteko batez besteko korritu tasa haztatua (dela polizan dela finantza gaitan emandako mailegua), Espainiako Bankuaren ekainaren 27ko 5/2012 Zirkularraren, banku eragiketen gardentasunari eta bezeroen babesari buruzkoaren, hamaseigarren arauaren 4. puntuan eta 9. eranskinean xedatutakoaren arabera kalkulatua.

b.2) Hamabi hiletarako EURIBORari dagokion urteko batez besteko korritu tasa, 1,25 puntu gehituta (EURIBOR+1,25).

Batera zein bestera, merkatuko korritu tasatzat honako hau hartuko da: ordainsaria eman den ekitaldiaren aurreko urteko batez besteko korritu tasa.

**3.3.2. 33/2013 Foru Arauaren 60.2.b) artikulua: ordaintzailearen turismo automobila (atoi eta guzti), ziklomotorra, motozikleta, kiroleko edo aisialdirako itsasontzia edo aireontzia erabili edo emanez gero ordainsari gisa:**



1) Ibilgailua eman egiten bada erabili ondoren, aurreko erabileraren ondoriozko balorazioa kontuan hartuta baloratuko da, hau da, ondasunak ematean eduki duen baliotik erabili den artean gauzatan jasotako etekina kendu behar da. Horregatik, ibilgailua langileak 5 urtean erabili ondoren seigarren urtean ematen bada, ematearen zioz ez da konputatu behar lanaren etekinik gauzatan.

2) Enpresa batek langile bati berak edo hirugarren batek erabilitako ibilgailua ematen badio, gauzatan jasotako ordainsariaren balorazioa hau izango da: ibilgailuak, eman denean, merkatuan eduki duen balioa.

3) 60.2.b) artikuluko azken ahapaldian, ibilgailua lanerako eta helburu partikularretarako erabiltzen den kasuak arautu dira. Bada, bertan adierazitakoa ibilgailuaren erabilerari soilik dagokio. Horregatik, ibilgailua ematen denean, gauzatan jasotako ordainsariaren balorazioa ezin da izan ordaindutako eskuraketa balioaren % 50.

### **3.3.3. 33/2013 Foru Arauaren 17.1 b) artikulua: talde aseguruako kontratuen primak langileei egozte.**

*“(...) Zerga egozketa hau borondatezkoa izango da enpresen gizarte aurreikuspeneko planez bestelako talde aseguruaren kontratuetan. Erabakia hartuz gero, aseguru kontratua iraungi arte ordaintzen diren prima guztietarako eutsi behar zaio. Dena den, arrisku kontratuetan derrigorrean egin beharko da zerga egozketa, nahiz eta 2. paragrafoko i) idatz zatian xedatutakoa bete. Aseguru kontratuetan aldi berean erretiroa, heriotza edo lanerako ezintasuna estaltzen direnean, zerga egozketa ez da inolaz ere nahitaezkoa izango”.*

Agindu honetan, artikuluko bereko 2. paragrafoko f) idatz zatian eta Sozietateen gaineko zergari buruzko Foru Arauan ezarritakoa kontuan edukita, hauxe da egozketen taula:

- a) Enpresaburuak gastu gisa kendu nahi baditu ordaindutako primak, langileari egotzi behar dizkio, nahitaez.
- b) Enpresaburuak ez badu asmorik ordaindutako primak gastu gisa kentzeko, honako kasu hauetan nahitaez egotzi behar dizkio langileari:
  - Enpresaren gizarte aurreikuspen plan batekoak badira.
  - Arrisku garbiko aseguru batekoak badira, gertaerarik ezean estaldura kontratatutako aldia amaitzeagatik besterik gabe amaitzen bada (horretarako, aseguruak erretiroa eta heriotza edo ezintasuna estaltzean, ordaindutako primak ez dira egotzi behar). Aurrekoa gorabehera, heriotza edota baliaezintasuneko arrisku garbiko aldi baterako talde aseguruaren kontratuaren arrazoi honengatik egozten diren primak ez dira langileak gauzatan jasotako ordainsaritzat hartuko, baldin eta kontratua hitzarmen, akordio kolektibo edo balio bereko xedapen batean ezarritakoaren arabera egin bada (Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren Erregelamenduaren 55. artikulua).

### **3.3.4. Langileei enpresaren akzioak edo partizipazioak ematea. 33/2013 Foru Arauaren 15. xedapen iragankorra.**

Ez dira gauzatan jasotako lan etekintzat joko aktiboan dauden langileei doan (edo merkatuko prezio normala baino merkeago) emandako enpresaren akzioak edo partizipazioak, ez eta enpresaren





sozietate taldeko beste enpresa batzuenak ere. Nolanahi ere, muga bat ezarriko zaio arau bidez; muga langile bakoitzak urtean jasotako akzio eta partizipazio guztiei aplikatuko zaie (muga hori, akzioak edo partizipazioak emateko planei aplikatzekoa izango da, baina 2014ko urtarrilaren 1a baino lehen gauzatuei), baldin eta eskaintza data hori baino lehenago egin bazaie langileei, eta, betiere, 2013ko zergaldian zehar indarrean zegoen araudia aplikatuko zaielarik.

Langileek, gero, akzioak edo partaidetzak eskualdatuz gero, haien eskuraketa prezioa langileari ematean eduki duten merkatu prezioa izango da.

Langileei akzioak prezio murriztuarekin ematea gauzatan jasotako ordainsaritzat ez hartzeko, Erregelamenduan ezarrita dago ezinbestekoa dela, besteak beste, langileek gutxienez bost urtean edukitzea jasotako tituluak. Eskakizun horren helburua da langileek beren enpresan duten partizipazioa, Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren Erregelamenduan 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 baldin eta langileak, eskatutako bost urteko epean, bere esku badauzka dohainik edo prezio murriztuan jasotako tituluen balore homogeenak, 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).

### **3.3.5. 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 gauzatan jasotako ordainsaritzat hartu behar dira eta, beraz, atxikipena edo konturako sarrera aplikatu behar zaie, Zergaren Erregelamenduaren 83. artikuluan xedatutakoa eragotzi gabe. Hona zer dioen: *“Halaber, arauetan xedatutakoa betetzeko, ez dira sartu behar zerga oinarrian bazkide langileen edo langileen gizarte eta laguntza estaldurarako kooperatibek Gizarte Segurantzari langile autonomoen araubide berezian ordaintzen dizkieten kopuruak”*.

Horrelako kasuetan, norberaren lanaren etekin osoei, enpresak Gizarte Segurantzari ordaindutako kuotak gehitu behar zaizkie, eta, gero, hala balegokio, konturako diru-sarrera ere bai, baldin eta enpresak konturako diru-sarrera hori jasan badu.

## **3.4. Lanaren etekin osoa.**

### **3.4.1. Zergaren Erregelamenduaren 14. artikulua: enpresak langileari ordaintzen dizkion osagarrien kobrantza kapitalizatuaren zerga tratamendua.**

a) Osagarriak bizi artekoak badira: Kasu hau Zergaren Erregelamenduaren 14.1 e) artikulua argitzen du. Haren arabera, “muga gabeko iraupeneko soldata osagarriak, pentsioak edo urtekoak konpentsatzeko edo ongitzeko ordaintzen diren zenbatekoak edo lan baldintzak aldatzearen zioz ordaintzen direnak” zergaldi bakar bati egozten bazaizkio, zenbateko horien % 50 integratu behar da.

b) Osagarriak aldi baterakoak badira: Ezin da aplikatu aurreko artikulua hori, osagarriak ez baitira muga gabekoak. Ondorioz, sorkuntzaldiaren araberrako integrazioarako irizpide orokorrak hartu behar



dira aintzat (sorkuntzaldia, hala, osagarri kapitalizatuak jasotzeko eskubidea amaitzeko falta den denbora da).

#### **3.4.2. Zatika jasotako etekinak eta errenta gisa jasotako etekinak.**

a) Zergadunak kalte-ordaina jasotzeko eskubidea badu, haren zenbatekoa lan erlazioa azkendu denetik zehatz-mehatz ezarrita badago, eta zenbateko hori aldatu ezin bada eta urte batzuetan zehar jasotzen bada, zatika jasotako kapital etekintzat hartuko da zergaren ordainketan. Beraz, 33/2013 Foru Arauaren 19. artikuluan eta Zergaren Erregelamenduaren 14. artikuluan ezarritako integrazio ehunekoak aplikatu behar dira, artikuluko horietan ezarritako erregelak aintzat hartuz.

b) Aldiz, kalte-ordainaren zenbatekoa zehatz-mehatz finkatuta ez badago eta kanpoko parametroen arabera aldatu ahal bada (esaterako: hobekuntza, soldata igoerak...) edo Gizarte Segurantzak edo EINEk emanik jasotako osagarria bada, errenta erregular gisa tratatuko da, nahiz eta urte batzuetan zehar kobratu. Kasu horretan, urtean jasotako zenbatekoen % 100 integratu beharko da, eta ez dira aplikatuko 33/2013 Foru Arauaren 19. artikuluan eta Zergaren Erregelamenduaren 14. artikuluan ezarritako integrazio ehunekoak. Beraz, errenta gisa jasotako kalte-ordaina izango litzateke, nahiz eta urte batzuetan zehar kobratu.

#### **3.4.3. Lanaren etekinak zatika jasotzea.**

Zergaren Erregelamenduaren 14. artikuluko 2. paragrafoan aipatzen da lanaren etekinak zatika har daitezkeela, baina bertan ezarria ezin zaie aplikatu denboran zehar modu nabarmen irregularrean lortutako etekin artikuluko bereko 1. paragrafoan adierazitakoei, ez baitira “bi urtean baino aldi luzeagoan sortutako lanaren etekinak” kategoriakoak. Etekin hauek beste modu batean tratatzen dira.

#### **3.4.4. Ezkontideak emandako konpentsazio pentsioak.**

Kapital gisa kobratuz gero, baldin eta sortzapenaldia zehatz-mehatz zehaztu ezin bada pentsioak mugagabeak izateagatik, denboran zehar modu nabarmen irregularrean lortutako etekintzat hartuko dira, Zergaren Erregelamenduaren 14.1.e) artikuluan ezarritakoarekin bat etorritik.

#### **3.4.5. Borondatezko gizarte aurreikuspeneko erakundeek emandako prestazio bitarikoak: Zergaren Erregelamenduaren 15.1 artikulua.**

Kontingentzia bat gertatzeagatik, gaixotasun larriagatik, iraupen luzeko langabeziagatik edo bestelako arrazoiren batengatik lehenbizikoz zenbateko bat jasotzen denean, kapital bakarraz gainera aldizkako errenta ere ematen bada, honako ehuneko hauek aplikatu behar dira lortutako diru zenbatekoak lanaren etekin oso gisa integratzeko:

a) Errenta gisako prestazioari dagokionez, ekitaldi bakoitzean jasotakoaren % 100.

b) Kapital moduan kobratzen denaren % 60, baldin eta bi urte baino gehiago pasatu badira BGAera lehenengo ekarpena egin zenetik. Prestazioa baliaezintasunagatik edo mendekotasunagatik jasotzen bada, ez da bete behar bi urteko epealdia.



Pentsio planen prestazioa edo 33/2013 Foru Arauaren 18 a) 4., 5., 7. eta 8. artikuluetan ezarritako gizarte aurreikuspeneko gainerako sistemen prestazioa jasoz gero, aurreko irizpide berak aplikatu behar dira.

### **3.4.6. Borondatezko gizarte aurreikuspeneko erakundeen prestazioak (edo pentsio planenak) kapital gisa zatika jasotzea hainbat ekitalditan.**

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

Beraz, alde batera utzita zenbat erakundetako bazkide den zergaduna, kontingentzia bat gertatzeagatik jasotzen dituen prestazioen nahiz gaixotasun larriagatik, iraupen luzeko langabeziagatik edo beste arrazoiren batengatik jasotzen dituen diru zenbatekoen zerga tratamendua, kapital gisa soilik kobratu baditu, honako hauei bakarrik aplikatuko zaie: kontzeptu horietako bakoitzagatik (kontingentzia bakoitza, gaixotasun larria, iraupen luzeko langabezia, eta beste arrazoi batzuk.) urte bakar batean jasotako diru zenbatekoei.

Urte bakar batean jaso ez badira, aurrean aipatutako kontzeptu bakoitzagatik jasotako lehenengo prestazioaren edo kopuruaren % 60 integratuko da, horretarako baldintzak betez gero.

Horretarako, lehenengo prestazioa edo jasotako zenbatekoa izango da kontzeptu batengatik ekitaldi batean jasotzen diren zenbateko guztien batura.

Aurreko guztia gorabehera, zergaduna ez dago behartuta kobratzeko lehen ekitaldian kapital eran jasotako zenbatekoen ehuneko 60 ezinbestez integratzera; hau da, ehuneko hori bigarren edo hurrengo ekitaldietan lortzen dituen zenbatekoei –horiek ere kapital eran lortuak– aplikatu ahal izango die, baldin eta ez badie alde aurretik aplikatu.

### **3.4.7. Zergaren Erregelamenduaren 15. artikulua: batez besteko iraupenaren kalkulua.**

*"4.- Prestazioak lotutako pertsonen egotzitako talde aseguruetarako ekarpenei dagokienez, Zergaren Foru Arauaren 19.2.c) artikulua a) eta b) azpi idatz zatietan ezarritako ehuneko 25eko portzentajea aplikatzeko, kontratuaren iraupenean zehar ordaindutako primak aldizkotasun eta erregularitate nahikoarekin ordainduzat joko dira, baldin eta lehenengoa ordaindu denetik zortzi urte baino gehiago igaro badira eta primen batez besteko iraunaldia lau urte baino luzeagoa izan bada.*

*Primen batez besteko iraunaldia kalkulatzeko hauxe egin behar da: primen batura eta beraien iraunaldiko urteen kopurua biderkatu eta horren emaitzako kopurua, ondoren, ordaindutako prima guztien baturaren artean zatitu.*

Ekarpenen batez besteko iraupen aldia kalkulatzeko, ez dira kendu behar zergaduna titular den edo izan den gizarte aurreikuspeneko sistemek ordaindutako zenbatekoak.

Gainera, azaroaren 26ko 30/1992 Legearen, herri administrazioen araubide juridikoari eta administrazio prozedura erkidearenaren, 48.2 artikuluan eta Kode Zibilaren 5.1 artikuluan xedatutakoarekin bat etorriz, urtekako epealdiak datatik datara zenbatu behar dira. Ondorioz, ekarpen bakoitzaren iraupen urteak eta lehenengo ekarpenetik igaro direnak datatik datara zenbatu behar dira (gauzatu zirenetik dirua jaso arte pasatutako denboraren arabera). Horri dagokionez, PFEZen



erregelamenduan ez dago inolako erregularik kalkulu horien emaitzako zenbateko dezimaldunak biribiltzeko (ez goitik, ez behetik).

### **3.5. Gastu kengarriak.**

#### **3.5.1. Sarrerarik ez.**

Lan etekinen gastu kengarri hauek soilik onartzen dira, kontzeptu horretan sarrerarik jaso ez bada:

- a) Gizarte Segurantzarekin sinatutako hitzarmen berezia dela bide langileak ordaindutako kotizazioak.
- b) Umezurtzen elkarteei eta nahitaezko mutualitateei ordaindutako kuotak.

#### **3.5.2. Gizarte Segurantzaren langile autonomoen araubide bereziko kuotak: 33/2013 Foru Arauaren 22.a) artikulua.**

Araubide horretan sozietateak bazkide bati dagozkion kuotak ordaintzen dituzenean, kuota horiek lanaren etekinen gastu kengarriak izango dira. Konturako sarreraren zenbatekoa inolaz ere ez da hartuko kengarrizat.

#### **3.5.3. Erakunde politikoentzako ekarpenak: 33/2013 Foru Arauaren 22.b) artikulua.**

Zergadunak erakundeetan lan eginez lortutako etekina beraren errentaren iturri nagusia denetz zehazteko, lan horretan jarduteagatik jasotako zenbatekoa eta gainerako errenta iturriak erkatu behar dira, banan-banan.

Horretarako, 33/2013 Foru Arauaren 116. artikulua i) idatz zatian eta Zergaren Erregelamenduaren 123. artikulua 12. paragrafoan aipatzen den aitortze informatiboan (182 eredu) sartutako zergadunek aplikatu ahal izango dute gastu hori.

### **3.6. Hobariak.**

#### **3.6.1. Lanaren etekinaren hobariak: 33/2013 Foru Arauaren 23 artikulua.**

1. Lanaren etekinetarako ezarritako hobari orokorraren gehikuntza zergaldiko zeinahi egunetan aplikatu daiteke, berariaz ezarritako inguruabarrak egun horretan batera gertatuz gero.

Zergaldian zehar ezintasunaren gradua aldatzen bada, ekitaldian zehar izan diren ezintasun inguruabarren arabera aplikatu daitezkeen gehikuntza ehunekoetatik handiena aplikatuko da.

Baterako zerga ordainketan, baldin eta zergadun batek baino gehiagok lortu baditu lanaren etekinak eta bakoitzak hobari orokorra gehitzeko eskubidea badu (edo batek bakarrik badu horretarako eskubidea), ezintasun gradurik handiena duenari dagokion gehikuntza ehunekoa aplikatu behar dute.

2. Hobariaren gehikuntza, hartzailaren ezintasunagatik.

Langile aktibo batek % 33 - 65 bitarteko ezintasun gradua badauka, lanaren etekinen gaineko hobaria % 250 gehitu ahal izateko (23.3.b artikulua) ezinbestekoa da hauetako bat gertatzea:



- Abenduaren 23ko 1971/1999 Errege Dekretuaren II. eranskineko baremoan aurreikusitako A), B) edo C) kasuan egotea, edo

- 7 puntu edo gehiago edukitzea baremo horretako D), E), F), G) edo H) kasuetako batean egonik.

3. Lanaren etekinen hobaria eta langabezian edo alde zurretik erretiratuta dauden “langile aktibo ezintasunen batekikoak” esamoldearen interpretazioa.

Lanaren etekinen gaineko hobariak gehitu egingo dira zergaduna zergaldiko egunen batean langile aktiboa izan bada eta ezarritako ezintasun kasuetako batean egon bada.

33/2013 Foru Arauaren 23.3 artikuluko “langile aktibo ezintasunen batekikoak” esamoldea honako hauei buruzkoa da: enplegatzaile edo enpresaburu (pertsona fisikoa zein juridikoa) baten erakundean eta haren zuzendaritzapean ordainsari trukean lanean ari diren enplegatuak.

Gehikuntza honen helburua da ezintasunen bat duten pertsonen lantokira joateko eta lan egiteko eduki ohi dituzten arazoak eta eragozpenak konpentsatzea.

Beraz, langabezia prestazioa jasotzen dutenek lanik egiten ez dutenez, ez daukate gehikuntza hau aplikatzeko eskubiderik.

Aldez aurreko erretiroa; zergadunak Gizarte Segurantzaren Araubide Publikoan ordaintzen du, batez ere TAS/2865/2003 Aginduan (BOE, 2003/10/13) araututako hitzarmen bereziaren arabera (hartara, 5. artikuluan ezarritakoaren arabera, altaren pareko egoeran dago Gizarte Segurantzaren araubide hitzarmena sinatu denekoan); jaso ditzakeen prestazioak araubide horri lotu behar zaizkio. Lana dela eta, eta are gehiago Zergaren ordainketarako, ez da pentsatu behar interesduna langile aktiboa denik beraren egoera altaren parekoa dela eta.

Izan ere, “aldez aurreko erretiroa” hartu eta lanari uzten dioten interesdunek araubide berezi horri heldu diezaiokete, eta horri esker, lanik ez egin arren Gizarte Segurantzari kotizatzen jarraitzen dutenez, egunen batean jasoko duten erretiro pentsioa handiagoa izango da.

Beraz, hizpide ditugun kasuetan ez da bidezkoa lanaren gaineko etekinen hobaria gehitzea.

### **3.6.2. Heinean banatzea.**

Lanaren etekin garbiei aplikatzekoak diren hobariak ez dira heinean banatuko zergaldia urte naturala baino laburragoa izan bada.

## **4. JARDUERA EKONOMIKOEN ETEKINAK.**

### **4.1. 33/2013 Foru Arauaren 24.2 artikulua. Lanbide jarduera egiteagatik Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergaren tarifen lehen atalean alta emanda egon behar duten erakundeak.**

Halako erakundeek egiten dituzten jarduerak lanbidekoak edo enpresakoak diren zehazteko, jarduerok nolakoak diren aztertu behar da, alde batera utzita erakundeek, Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergaren ondoreetarako, zerga horren tarifen lehen atalean alta eman beharra.



#### **4.2. Jarduera ekonomiko bati erabat loturiko ondare elementuak. Ibilgailu bitarikoak.**

Jarduera ekonomikoarekiko % 100eko loturaren presuntzioa duten ibilgailuen artean (Zergaren Erregelamenduaren 27. artikuluan 5. araua), salgaien garraioan erabiltzen diren ibilgailu bitarikoak daude. Alde horretatik, salgaien 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.

#### **4.3. Jarduera ekonomiko bati partzialki loturiko ondare elementuak.**

Jarduera ekonomiko bati partzialki loturiko ondare elementuak daudenean, hain zuzen ere Zergaren Erregelamenduaren 18.2.3 artikuluan ezarritakoak, frogatu beharraren karga bere eskubidea bere eskubidea darabilenari dagokio, Zergen Foru Arau Orokorrean ezarritako arauekin bat etorriz.

#### **4.4. 33/2013 Foru Arauaren 26. artikulua: jarduera egiteari uzten zaionean, aurretik jaregitea.**

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

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

#### **4.5. Gastu kengarriak.**

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

Horretatik salbu daude jarduera bati ekin edo uzten zaion kasuak, bai eta, inguruabarrak kontuan hartuta, jarduera batek sarrerarik ez duela sortu frogatu daitekeen kasuak ere.

#### **4.6. Nola kalkulatu etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate erraztuan.**

33/2013 Foru Arauaren 27. artikuluko 2. paragrafoko erregela berezia, zenbatespenaren metodoaren modalitate arruntean etekin garbia kalkulatzeko, berdin-berdin aplikatu ahal da modalitate erraztuan, zeren eta, foru arau horretako 28.1 a) artikulua modalitate horri dagozkion arauen gain uzten baitu diru sarrerak eta gastuak zenbatu eta kalifikatzeari dagokiona.

Beste alde batetik, finantza errentamenduko kontratuetan ezin dira batera aplikatu batetik leasing kuota guztien kenkaria, Enpresa Txiki eta Ertainen Kontabilitateko Plan Orokorrean mikroenpresentzat ezarritakoa, eta aurreko etekin garbiaren % 10eko murrizketa, PFEZari buruzko 33/2013 Foru Arauaren 28.1 artikuluko b) idatz zatian aipatzen dena, zeren eta, eragiketa horiei kontabilitatean ematen zaien tratamendua gorabehera, kostuen berreskurapenari dagokion kuoten zatia, zerga ondoretarako, elementuaren amortizazioak eragindako gastutzat kalifikatzen baita (Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauaren 18. artikulua).



#### **4.7. Arabatik kanpoko nekazaritza eta abeltzaintzako jarduerak.**

Jarduera hauei ere Arabako zerga araudia aplikatu behar zaie.

#### **4.8. Jarduera ekonomikoen etekin garbia kalkulatzeko arau berezia (33/2013 Foru Arauaren 25.5 artikulua).**

Jarduera ekonomiko batean hasten diren zergadunek % 10 murriztu ahal izango dute jardueraren etekin positibo garbia, etekina positiboa den lehenbiziko zergaldian, bai eta hurrengo zergaldian ere, betiere etekin garbi positiboa lortu den lehenbiziko zergaldia jarduera hasi eta lehenbiziko bost zergaldietan gertatzen bada.

Horri begira, aditu behar da arau berezi hau jarduera ekonomiko bat 33/2013 Foru Araua indarrean sartu ostean hasten duten zergadunei bakarrik dagokiela, hau da, 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten dutenei.

### **5. KAPITALAREN ETEKINAK.**

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

a) Erabilera edo gozamen eskubide errealak eratzearen eta lagatzearen ondoriozko etekinak kapitalaren etekinak dira. Eskubide errealaren lagapentzat hartuko da ondasun baten jabeak hirugarren bati aldi jakin baterako edo bizi osorako egiten diona.

Hala ere, erabilera edo gozamen eskubide erreala eskualdatzeak ondare irabazia edo galera sortzen du. Hori dela eta, horrelako kasuetan, eskualdaketaz ari garelarik besterentzeaz ari gabela ulertu behar da, baina ondasunaren jabeak gabe eskubide errealaren titularrak egindako besterentzeaz.

b) Erabilera edo gozamen eskubide erreal bat kosturik gabe eratzen duenari egotzi beharreko etekina.

33/2013 Foru Arauaren 30. eta 34.c artikuluetan ezarri denez, ondasun higiezinaren edo erakunde baten funtsetako partizipazioen gainean, hurrenez hurren, erabilera edo gozamen eskubide edo ahalmenak eratuta edo haiek lagata lortzen diren etekinak kapital higiezinaren edo higigarriaren etekin osotzat hartuko dira. Kasu honetan, lagatzaileak zenbatekorik jaso ez duela kontuan hartuta, ez du, aipatutako artikuluetan xedatutakoaren arabera, etekinik gordailatu beharko kontzeptu horregatiko zerga oinarrian (33/2013 Zergaren Erregelamenduaren 7. artikuluan kostubidez kotasunaren presuntzioari buruz xedatutakoa salbu).

### **6. KAPITAL HIGIEZINAREN ETEKINAK.**

#### **6.1. Kapital higiezinaren etekin osoa.**

Kapital higiezinaren etekinen gaineko atxikipenaren 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; bestetik, higiezinaren titularrak kobratzen dituen gainerako kontzeptuak. Gero, kontzeptuok gastu kengarriak badira, aurreko baturatik kenduko dira etekin garbia kalkulatzeko.



## **6.2. Etxebizitzaren errentamendua: 33/2013 Foru Arauaren 32.1 artikulua.**

1. Etxebizitzek sortutako kapital higiezinaren etekintzat, Hiri Errentamenduei buruzko Legearen 2. artikuluan adierazitako kontratuen ondoriozkoak soilik hartzen dira. Hona zer dioen artikulua horrek: *“1. Etxebizitzaren errentamendutzat hartzen da errentariaren behin betiko etxebizitza beharra asetzeko lehentasuna duen 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 errentamenduan etxebizitzaren ondoko osagarriak ere sartzen dira, baldin eta harekin batera lagatzen badira eta elementu guztien errentamendua araubide juridiko bakarra duen kontratu batean formalizatzen bada.

Hain zuzen ere, etxebizitzaren errentamendu kontzeptutik kanpo daude errentamendu kontratuen ondoriozko etekinak, Hiri errentamenduari buruzko Legeko 3. artikuluan aipatzen den etxebizitza erabileraz beste baterako egiten badira. Artikulu horren arabera: *“1. Etxebizitzarena ez bezalako erabilerarako errentamendua da eraikuntza bakarrean egonik aurreko artikuluan ezarritakoa ez bestelako lehentasunezko erabilera duen etxebizitzaren errentamendua. 2. Bereziki, halakotzat joko dira denboraldika egin diren hiri-finken errentamenduak, udan zein beste edozein sasoiatan, baita finkan industri, merkataritza, eskulangintza, lanbide, jolas, laguntza, kultura edo hezkuntzaren gaineko jarduera bat egiteko gauzatzeko direnak ere, errentamenduak egiten dituzten pertsonak edozein direla ere”*.

2. Etxebizitza enpresa bati errentatzea: zerga tratamendua. Zergadun batek bere etxebizitza bat errentatu dio apartamentuak errentatzen dituen enpresa bati.

33/2013 Foru Arauaren 65. artikuluan ezarritakoaren arabera, etxebizitzek sortzen dituzten kapital higigarriaren etekinak, 32.1 artikuluan aipatzen direnak, aurrezkiaren oinarrian sartu behar dira.

32.1 artikuluan ezarri da atal honetan sartu behar direla 29/1994 Legearen 2. artikulua arabera etxebizitza errentamendu diren eragiketek sortzen dituzten etekinak.

Aipatu berri den 2. artikuluan ezarritakoa etxebizitza beharizan iraunkorrak asetzen dituzten higieziei soilik dagokie.

Aurreko guztia ikusita, hauxe da ondorioa: aurrezkiaren zerga oinarrian, maizterren egoitza diren higiezinaren errentamenduen etekinak soilik sartu behar dira.

Beraz, xede horretarako ez diren higiezinaren errentamenduen etekinak zerga oinarri orokorrean sartu behar dira. Esaterako, halakoak dira etxebizitza medikuntzako kontsultetarako errentamenduen arloan ari den enpresa bati errentatuta lortzen diren etekinak, ondoko kasuan izan ezik: etxebizitza, hain zuzen, Sozietateen gaineko Zergaren Erregelamenduan araututako etxebizitza errentamenduan ari diren erakundeen araubide berezian dagoen sozietate bati lagatzea edo alojeratzea.

3. Gelaren errentamenduaren zerga tratamendua.

Errentariak, zerga agentziaren irizpidearen arabera, aplikatu ahalko du 86. artikuluan finkatzen duen ohiko etxebizitza alokatzeagatik kenketa, baldin eta errenta hori etxebizitzarako bada azaroaren 24ko 29/1994 Legearen, hiri errentamenduei buruzkoaren, 2. artikuluan xedatutakoarekin bat etorrira,





hau da, errentamendua “etxebizitza behar iraunkorra asebetetzea helburu nagusi duen eraikin bizigarriaren gainean egiten bada”.

Kasu horretan eta errentariak kapital higiezinaren etekina integratzea dela eta, aurrezki errentatzat hartuko da, 33/2013 Foru arauaren 32.1 artikuluan xedatutakoa betetzen bada (atal honetan honako hauek bakarrik sartzen direla joko da: azaroaren 24ko 29/1994 Legearen, hiri errentamenduei buruzkoaren, 2. artikuluan etxebizitza errentamendutzat jotzen direnetatik sortutako etekinak); hala, bada, 63. artikuluan definitzen den aurrezkiaren zerga oinarrian integratu behar da.

### **6.3. 33/2013 Foru Arauaren 32.2 artikulua: etxebizitza-errentamenduez besteko errentamenduak. Amortizazio gastuak.**

Euskal Autonomia Erkidegoko Justizia Auzitegi Nagusiak eta Arabako Lege eta Administrazio Erakundeak finkatutako interpretazio ildoari jarraituz, Zergaren Erregelamendua aldatzen ez den bitartean, kapital higiezinaren etekinetatik kendu ahal izango da etekinak sortu dituzten ondasunek erabileraren edota denbora pasatzearen poderioz jasandako narriaduraren zenbatekoa, are dohainik eskuratu badira ere.

Higiezina jaraunspen edo dohaintza bidez eskuratuz gero, eskuraketa balioa izango da ondasun higiezinak oinordetza eta dohaintzen gaineko zergaren ordainketarako daukan balioa.

## **7. KAPITAL HIGIGARRIAREN ETEKINAK.**

### **7.1. Kooperatiben itzulketak.**

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

### **7.2. 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 hirugarrenei lagata lortutakoak. Hori dela eta, ezin zaie aplikatu Zergari buruzko 33/2013 Foru Arauaren 9.24 artikuluan araututako salbuespena.

### **7.3. Penalizazioa eperako ezarpena alde aurretik ezeztatzeko eskatzeagatik.**

Gordailu, eperako ezarpen edo antzekoren bat behar baino lehen ezeztatuz gero, norberaren kapitala hirugarren batzuei lagata lortutako kapital higigarriaren etekintzat hartuko da honako kopuru hau (positiboa zein negatiboa): printzipalaren eta korrituen zioz jasotako zenbatekotik ezeztatzeagatik komisioa kenduta geratzen den zenbatekoaren eta hasieran emandako zenbatekoaren arteko diferentzia.

## **8. ONDARE IRABAZIAK ETA GALERAK.**



**8.1. 33/2013 Foru Arauaren 41. artikulua: ondarearen osaeran aldaketarik ez dagoela jotzen den kasuak.**

**a) Ondasun erkidegoa desegitea.**

Partaide batzuek izaera bereko ondasun batzuen jabetza ehuneko bera edukiz gero, ondasun erkidego bakarra dagoela joko da eta, beraz, halaxe tratatu behar da PFEZaren eta gainerako zergen ordainketan.

**b) Irabazpidezko sozietateak desegitea.**

Gehiegizko adjudikazioak ondare aldakuntza dakar. Ondare aldakuntza ondasun eta eskubideen gaineko gehiegizko adjudikazioaren proportziozkoa da.

**8.2. 33/2013 Foru Arauaren 45. artikulua: eskuraketa balioa eta eskualdaketa balioa. Gainbalioak.**

Ondasun higiezin baten eskuratzailerak hiri lurren balioaren gehikuntzaren gaineko zergaren zioz ordaindu behar duen kopurua ez da izango eskuraketa balio handiagoa, baldin eta eskrituran prezioa finkatzeko diren klausuletan ez bada berariaz adierazi prezioaren osagai diren kontzeptuetako bat dela.

**8.3. 33/2013 Foru Arauaren 45. artikulua: eskuraketa balioa eta eskualdaketa. Mailegua.**

Etxebizitza eskualdatzen bada, ez zaizkio gehitu behar eskuraketa balioari etxebizitza eskuratzea finantzatzeko maileguaren gastuak; nolahi ere, finantza gastu modura kengarri izan badaitezke.

Mailegua kitatzeko gastuek ere ez dute eskualdaketa balioa murriztuko.”

**8.4. 33/2013 Foru Arauaren 45. artikulua: eskuraketa balioa. Nola aplikatu egunerapen koefizienteak.**

33/2013 Foru Arauaren, zergarenaren, 45.2 artikuluan ezarri da eskualdatzen diren ondare elementuen eskuraketa balioa erregelamendu bidez ezartzen diren koefizienteak aplikatuz eguneratu behar dela.

Akzioak jaulkitzeagatiko prima banatzen denean, sozietatearen kapitala murriztu eta bazkideei ekarpenak itzultzen zaizkienean (murrizketa banatu gabeko mozkinen ondoriozkoa denean izan ezik) edo, 2012ko urtarrilaren 1a baino lehen, araupeko merkatu batean negoziatzeko onartutako baloreak harpidetzeko eskubideak eskualdatzen direnean, lortutako zenbatekoek balore erasanen eskuraketa balioa murriztuko dute. Zergaren Erregelamenduaren 44.3 artikuluan ezarritakoaren arabera, baloreen eskuraketa balioa murriztu behar duten zenbatekoak eragiketa gertatu den urteko koefizienteak aplikatuz eguneratzen dira.

**8.5. Ondare galera eta etekin negatibo batzuen integrazioa: 33/2013 Foru Arauaren 43 g) eta h) eta 35.3 artikulua.**

33/2013 Foru Arauaren 43. artikuluko g) eta h) idatz zatietan aipatzen diren ondare galerak ezin konputatu izan badira eskuratzailerak balore homogeenok eskuratu dituelako artikuluan ezarritako epealdietan, muga ekarri duen titulu kopuru bera saldu ahala integratuko dira.



Irizpide bera aplikatu behar da 33/2013 Foru Arauaren 35.3 artikuluko azken paragrafoan ezarritako erregelari dagokionez; horrela, etekin negatiboak finantza aktibo homogeneoak eskualdatzen diren heinean integratuko dira.

#### **8.6. Banako gaixotasun aseguruua.**

Hauexek izan daitezke aseguru mota horren prestazioak:

a) Kapital bat, aurrez finkatu eguneko zenbateko baten arabera zehazten dena eta laguntza medikuaren gastuekin zerikusirik batere ez duena, aseguratuak gaixorik dagoen artean jasotzen duena –dela gaixotasun arrunt batek dela laneko gaixotasun batek jo duelako– zeina, ezintasuna iraunkor bihurtuz gero, iraungi egiten baita.

b) Prestazioa horrenbesteko finko baten trukean ematen bada, baldin eta aseguratuak gaixorik bada gaixotasun arrunt batek edo laneko gaixotasun batek jota.

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 prestazioen ondoriozko etekina kapital higigarriaren etekintzat hartuko da, 33/2013 Foru Arauaren 36. artikuluan ezarri den bezala, baldin eta prestazioa baliaezintasun egoera batek sortzen bada.

#### **8.7. Banako istripu aseguruua.**

Hauexek 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 sortutako egoera patologikoan dagoen artean jasotzen duena –dela istripu arrunta edo lanekoa–, zeina, ezintasuna iraunkor bihurtuz gero, iraungi egiten baita.

b) Horrenbesteko finko bat, aseguratuak istripu arrunt edo lanekoa izanez gero.

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

Prestazioa baliaezintasunagatik ematen bada, horren zioz sortzen den etekina kapital higigarriaren etekintzat hartuko da, 33/2013 Foru Arauaren 36. artikuluan ezarritakoarekin bat etorritik. Bestela, ondare irabazitzat hartuko da.

Nolanahi ere, 33/2013 Foru Arauaren 9.7 artikulua ezarritakoari jarraituz, mota honetako aseguru kontratuen ondoriozko pertzepzioak salbuetsita daude, artikulua horretan zehaztutako mugekin.

#### **8.8. Errentariari kalte-ordaina ematea errentamendu kontratua hutsaltzeagatik.**

Errentamendu kontratua suntsiarazteagatik kalte-ordaina eman behar zaio errentariari; zenbateko hori:



a) Errentariarentzat ondare irabazia da. Hori dela eta lortutako errentak aurrezkiaren zerga oinarrian integratu eta konpentsatuko dira (bai eta errentamendu eskubidea eskualdatzearen ondorioz gerta litekeen ondare aldaketa ere).

b) Errentatzailearentzat, higiezinaren eskuraketa balio handiagoa da (hobekuntza).

#### **8.9. BOE baten deskalifikazioa: laguntza eta korrituak itzultzea.**

Etxebizitzaren deskalifikazioa lortzeko ordaintzen diren diru zenbatekoek (etxebizitza eskuratzeko jasotako dirulaguntza itzuli beharrik gabekoa, dirulaguntzari esker hartutako maileguen korrituak eta bi kontzeptuen gainean sortutako korrituak) ez dute ematen ohiko etxebizitza eskuratzearen kenkaria aplikatzeko eskubiderik; aitzitik, ondare galerak dira eta zerga oinarri orokorrean integratu edo konpentsatu behar dira.

Aldiz, eskuraketaren berezko gasturen bat itzuliz gero (esaterako, ondare eskualdaketen gaineko zergaren kuota), zenbateko horrek kenkaria aplikatzeko eskubidea emango du.

#### **8.10. Jabetza soila erostea eta gero gozamina azkentzearen zioz kontsolidatzea: eskuraketa data.**

Higiezinaren eskuraketa data haren jabetza soila eskuratu zenekoa da. Izan ere, Kode Zibilean ezarritakoaren arabera, higiezin baten jabea haren jabetza soila daukana da. Beraz, ondare irabazia kalkulatzeko data hori eta balio hori hartu behar dira kontuan.

#### **8.11. Berrinbertsioaren ziozko salbuespena. Etxebizitzaren eskualdaketa data eta eskuraketa data.**

Etxebizitza eskualdatu den eguna zehazteko (data horrek berrinbertsioa egiteko epealdia mugatzeko erreferentzia puntua markatzen du), haren jabetza osoa besterentzeko unea hartu behar da aintzat (une hori eta hori eskuratzailaren ondarean gehitzen den unea berbera izango da). Horretarako, doktrinako eta Auzitegi Goreneko gehiengoaren iritziz, gure antolamendu juridikoak tituluaren teoria eta modua jasotzen du eta, horren arabera, saldutako gauzaren gaineko jabetza edo jabaria ez da eskualdatzen gauza erosleari ematen ez zaion bitartean. Ondorioz, zergadunari berrinbertsioa egiteko emandako epealdia konputatzen hasteko unea izango da ohiko etxebizitzaren gaineko jabetza osoa eskualdatzen den eguna.

Beste alde batetik, oro har, ohiko etxebizitza eskuratu dela ulertuko da higiezin osoaren edo zati baten jabetza osoa lortzen den unean; hau da, aurretik laburtutako tituluaren teoria eta moduari jarraituz, higiezina eroslearen esku jarri eta haren edukitzakoa bihurtzen denean. Hori, normalean, erosketa eskritura publikoa formalizatzen denean gertatuko da, non eta ez den egiaztatzen, aurretik, badela higiezinaren salerosketaren kontratua (titulua) eta gertatu dela halaber higiezinaren entregatzea edo tradizioa diren moduetako edozeinen arabera (giltzak ematea, etab.). Horrek guztiak ez du eragozten jarraibide honetako hurrengo puntuan xedatutakoa, ez eta puntu horretan ezarritako antzeko kasuetan ondorioztatu beharrekoa ere.

#### **8.12. Berrinbertsioaren ziozko salbuespena. Eraikitzen ari den etxebizitza eskuratzeta.**

Zergadunaren ohiko etxebizitza eskualdatzean lortutako ondare irabaziaz zergapetu gabe geratuko dira, baldin eta eskualdaketa horretan lortutako zenbateko osoa beste ohiko etxebizitza bat



eskuratzeko berrinbertitzen bada Zergaren Erregelamenduaren 46. artikuluan ezarritako baldintzen arabera.

Hain zuzen, Zergaren Erregelamenduaren 46. artikuluan ezarritako epean ohiko etxebizitza eraikitzeke inbertitzen diren zenbatekoen arabeko berrinbertsioaren konpromisoa bete dela joko da (etxebizitzaren sustatzaileari emandako zenbatekoak ere barne) baldin etxebizitza eskuratzeko eta etxebizitza eraikitzeke parekotzat jotzeko Zergaren Erregelamenduaren 62. artikuluan ezarritako baldintzak betetzen badira. Epealdian egindako berrinbertsioa partziala bada, salbuespena ere modu partzialean aplikatuko da.

### **8.13. Berrinbertsioaren ziozko salbuespena. Berrinbertsioa egiteko epealdia.**

Zergaren Erregelamenduaren 46. artikuluan arautzen da ohiko etxebizitza eskualdatuta lortzen den ondare irabazia berrinbertitzeagatik salbuespena; epealdi hauek ezartzen dira:

- Etxebizitza besterenduta lortutako zenbatekoa ohiko etxebizitza erosteko erabili behar da, eskualdatzen denetik bi urte pasatu baino lehen.
- Baldin etxebizitza besterenduz lortutako zenbatekoa eskualdaketa egin aurreko 2 urteetan eskuratutako etxebizitza bat ordaintzeko baliatzen bada, zenbateko hori salbuesteko eskubidea izango da. Hori dela eta, eskualdatzen den etxebizitza ohiko etxebizitza dela joko da, baldin, eskualdatu aurreko bi urteetan zehar, edozein egunetara arte, ohiko etxebizitza izan bada.

Epealdiak luzatu egin dira ekitaldi batzuetarako:

- 21/2008 Foru Arauaren bosgarren xedapen iragankorrek luzatu egiten du epea, 4 urtera arte; hara zertarako:

- Ohiko etxebizitzaren eskualdaketak, 2006, 2007 eta 2008. urteetan egindakoak.
- Ohiko etxebizitzaren eskuraketak, 2006., 2007. eta 2008. urteetan egindakoak, gero aurreko ohiko etxebizitza salduz gero.

- 14/2009 Foru Arauaren hamabigarren xedapen gehigarriak luzatu egiten du epea, 4 urtera arte; hara zertarako:

- Ohiko etxebizitzaren eskualdaketak, 2009. eta 2010. urteetan egindakoak.
- Ohiko etxebizitzaren eskuraketak, 2009. eta 2010. urteetan egindakoak, gero aurreko ohiko etxebizitza salduz gero.

### **8.14. Berrinbertsioaren ziozko salbuespena. Ondasun pribatiboak.**

Baldin zergadun batek bere etxebizitza pribatiboa eskualdatu eta salmentaren ondorioz lortutako zenbatekoa irabazpidezko etxebizitza bat eskuratzeko erabiltzen badu, berrinbertsioaren ziozko salbuespenaren ondorioetarako, zenbateko horren % 100 berrinbertitu duela ulertuko da, ez % 50 (irabazpidezkoa delako), izan ere, ekarpen pribatibotzat joko da.



### **8.15. Berrinbertsioaren ziozko salbuespena. Irabazpidezko eraentzapean eskuratutako etxebizitzaren salmenta.**

Jarraibidearen 12.4.19 puntuak zera ezartzen du: ezkontide batek etxebizitza bat eskuratu bazuen ezkongabetan eta erosketa finantzatzeko mailegu bat badu, irabazpidezko eraentzapean ezkondu zirenean artean amortizatu gabe zegoen kapitala zuena, etxebizitzan inbertitzearen ziozko kenkaria bi ezkontideei dagokie, erdi bana.

Etxebizitza hori eskualdatuz gero, berrinbertsioaren ziozko salbuespenaren ondorioetarako, berrinbertsioa honako honek egin duela ulertuko da: erosketa eskrituran titular gisa agertzen ez den ezkontideak edo izatezko bikotekideak, etxebizitzan duen partaidetzaren arabera dagokion ehunekoan.

### **8.16. Etxebizitzaren sustatzaileari edo saltzaileari egindako konturako emateak, eta ondoren salerosketa kontratua suntsiaraztea, erosleak ordaindu ezin izateagatik.**

Etxebizitza baten salerosketa kontratua erosleak zerbait ez betetzeagatik suntsiarazten bada, saltzaileari eman beharreko kalte-ordainak (kontura emandako zenbatekoak, 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 suntsiarazi eta saltzaileari kalte-ordaina eman beharra sortzen den ekitaldiari.

Horregatik, ondare galera horiek zerga oinarri orokorrean integratu eta konpentsatu behar dira, 33/2013 Foru Arauaren 65. artikuluan ezarri den bezala.

### **8.17. Negoziatzeko onartutako baloreek sortutako ondare irabaziaz zergapetzeko aukerako araubidea. (33/2013 Foru Arauaren hogeigarren xedapen gehigarria).**

#### **Baloreak eskualdatzearen ondoriozko errenta kuantifikatzea aukerako araubidea aplikatzen denean.**

Auzia hau da: PFEZaren Foru Arauaren 20. xedapen gehigarriko kargatze berezia hautatu denean lortutako irabazia ea errentatzat jo ote daitekeen, eta, jo ahal izatekotan, irabazi horren kuantifikazioa.

Ondare irabazia da, eta, PFEZaren 6. artikulua 2. paragrafoaren d) idatz zatiaren arabera, zergadunaren errentaren parte da. Hala, beraz, horrela lortutako irabazia bada errenta.

Kuantifikatzeko, ordea, metodo objektibo bat daukagunez, ez dago zertan kuantifikatu.

## **9. ZEIN ZERGALDIRI EGOTZI.**

### **9.1. Pentsio planek edota BGAEek titularren heriotzagatik ordaintzen dituzten prestazioak.**

Azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauak, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergarenak, 57. artikuluan xedatzen du lan etekinak jasotzaileak eska ditzakeen zergaldiari egotziko zaizkiola.

Horregatik guztiagatik, BGAEen araudian xedatutakoa beteko da zehazteko zein unetan, babestutako inguruabarra jasotakoan, eska daitekeen onuradunaren eskubide diren prestazioak eta hartukizunak kobratzea.



Araudi horren arabera ondorioztatzen da hil izanagatiko BGAE hartukizunak eska daitezkeela onuraduna zehaztu, haiek kobratu nahi direla eskatu, eskubide hori egiaztatzen duten agiriak aurkeztu eta bost egun baliodun igarotakoan.

Bestalde, egozketa ez da berdina izango kapital edo errenta gisa jasota. Kapital gisa jasoz gero, onuraduna zehaztu, eskaera egin eta bost egun balioduneko epea igarota, dagokion ekitaldiari egotziko zaio, edo hartukizuna lortu zen ekitaldiari, azken hori bestea baino lehenagokoa bada. Aldi baterako edo biziarteko errenta gisa jasoz gero, ordainketa eska daitekeen ekitaldiei egotziko zaie.

Hau da, BGAEk estalitako heriotzak ez du berez haren ondoriozko prestazioa noiz ordaindu behar den zehazten. Hartukizuna eskatzeko haiek izango dira kontuan: a) aplikagarri den finantza araudia; b) prestazioak kobratzeko eskatzen den eguna; eta c) hautatutako kobratze era (kapital –berehala edo geroratuta–, errenta edo era misto gisa).

#### Diru eskubideak beste BGAE batera mugitzea:

Horrelakoetan, hau da, diru eskubideak BGAE batetik beste batera eramaten direnean, ez dakar kargapeko errentarik lortzea, nahiz eta onuradunek entitate horiek arautzen dituzten finantza legeek ezarritako eran egin, baldin eta onuradun badira eta ez bazkide edo partedun. Egoera horretan, diru eskubide horiei dagozkien lan etekinak haien ondorio diren prestazioak jasotzen diren ekitaldiei egotzi behar zaizkie.

Dena den, bazkide edo partedun den BGAE batean diren diru eskubideak norbere BGAE batera mugitzen badira eta BGAE horretan, norberaren gertakizunak babesteko den horretan, bazkide arrunt edo partedun izanez gero, ulertu behar da PFEZFAren 18. eta 19. artikuluetan xedatutakoaren arabera zergari lotutako jatorrizko erakundean ziren heriotzagatiko prestazio guztiak eskueran direla, hots, eskueran direla BGAEn edo jomuga den pentsio planean horrela jasotako funts guztiak.

#### **9.2. 33/2013 Foru Arauaren 57.2.a) artikulua: ebazpen judiziala noiz eman zain dauden errentak jasotzen badira.**

*“a) Errenta osoa edo haren zati bat ordaindu ez bada, hura jasotzeko eskubiderik ba ote dagoen edo haren zenbatekoa epai bidez ebatzi gabe dagoelako, ordaindu gabeko zenbatekoak epaia irmo bihurtzen den zergaldiari egotziko zaizkio”.*

Jasotzeko eskubide bat edo zenbatekoa berresten duen ebazpen judizialaren 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 ez ordaindu izanaz bakarrik ari bada, ezin da aplikatu erregela berezi hau.

Eskubidea onartzean hedatu eta haren eremuan sartzen badira ezaugarri berdinekiko kolektibo bateko kide izanik prozedura judizialean alderdi izan ez diren zergadunak ere, errentak, irizpide berberari jarraituz, onarpena dakarren ebazpena irmo bihurtzen den aldiari egotziko zaizkio.

Zergaldi bati edo besteari egozteko 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, 33/2013 Foru Arauaren 19.2 artikuluan ezarritako integrazio ehunekoak aplikatuko dira.



Baldin eta, zergadunari ezin egotz dakizkiokeen inguruabarren ondorioz, lanaren etekinak, ebazpena irmo bihurtzen den ekitaldian barik, beste batean jasotzen badira, zergaldi horri egotziko zaizkio, eta aitorten osagarria egingo da, eta ez da egongo ez berandutza korriturik, ez errekarurik. Aitorten hori etekinak jasotzen direnetik PFEZaren hurrengo aitortpena aurkezteko epealdia amaitu bitartean aurkeztu behar da.

## **10. LIKIDAZIO OINARRI OROKORRA.**

### **10.1. Murrizketak gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako ekarpen eta kontribuzioengatik. Nola aplikatu baterako zerga ordainketan likidazio oinarri orokorraren muga.**

Murrizketen aplikazioak ezin du sortu likidazio oinarri orokor negatiborik, ez eta hura gehitu ere.

Zerga batera ordaintzen bada, muga erlatibo hori familia unitateko kide bakoitzari ere badagokio; horretarako, zergadun bakoitzari zerga oinarrian dagokion ehuneko 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 aplikatu ditzakeen murrizketak deskontatuta geratzen den zenbateko positiboa.
- 2.) Bestetik, familia unitateko kide guztiek bat eginda gehienez ere zenbateko hau ken dezakete: baterako zerga oinarri orokorretik konpentsazio pentsioen eta mantenurako urtekoen zioz denek aplikatu ditzaketen murrizketak deskontatuta geratzen den saldo positiboa.

### **10.2. Murrizketak gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako ekarpen eta kontribuzioengatik. Finantza mugak.**

Honako ekarpen edo kontribuzio hauek baizik ezingo dira murriztu: 33/2013 Foru Arauan galdatzen diren baldintzak betetzeaz gain gizarte aurreikuspeneko sistema bakoitzaren finantza araudian ezarritako gehieneko mugak errespetatzen dituztenak.

Ondorio horietarako, kontuan izan behar da ez dagoela finantza mugarik BGAEetara eginiko ekarpenen edo kontribuzioen gainean. Pentsio planen, gizarte aurreikuspeneko mutualitateen, bermatutako aurreikuspen planen, enpresen gizarte aurreikuspeneko planen, mendekotasun larriko edo handiko bizitza aseguruaren eta kirolari profesionalen gizarte aurreikuspeneko mutualitateen zati orokorraren kasuan, 10.000 €-ko urteko muga dago baterako aitortpenetarako, banako ekarpenei zein enpresako kontribuzioei eragiten diena. 50 urtetik gorako zergadunen kasuan, muga 12.500 €-ra igotzen da.

Pentsio planetara, gizarte aurreikuspeneko mutualitateetara, bermatutako aurreikuspen planetara eta mendekotasun handiko arriskua soilik estaltzen duten aseguruetara egindako ekarpenek –horiek guztiak ere ezintasunen batekiko pertsonen alde eratuak direla– baterako finantza muga hauek dituzte: a) ezintasunen batekiko pertsonen alde eginiko gehieneko urteko ekarpenak, ahaidetasun erlazioren bat dela tarteko, 10.000 €; eta b) ezintasunen bat duen pertsona baten alde eginiko urteko gehieneko ekarpenak, bere ekarpenak barne, 24.250 €





Azkenik, kirolari profesionalen gizarte aurreikuspeneko mutualitatearen zati bereziari eginiko ekarpenak eta enpresa kontribuzioek gehieneko 24.250 €-ko finantza muga dute urteko.

**10.3. 33/2013 Foru Arauak, 71. artikuluan, muga hauek ezartzen ditu gizarte aurreikuspeneko sistemetara egiten diren ekarpenen eta kontribuzioen ziozko murrizketarako:**

Ezarrিতako murrizketa mugak ezin dira hainbanatu.

**10.4. 33/2013 Foru Arauaren 72. artikuluan ezarrিতako kasu bereziaren analisia.**

a) ezintasunen bat duen pertsonak berak egindako ekarpenak eta beste pertsona batzuek beraren alde egindakoak biltzen badira, lehenik eta behin ezintasunen bat duen pertsonak berak egindako ekarpenak murriztu behar dira; eta ekarpen horiek 24.250 euroko mugara iristen ez badira bakarrik murriztu ahal izango dira beste pertsona batzuek haren alde egindako ekarpenak haien zerga oinarrietan, 72. artikuluan ezarrিতako mugekin eta modu proportzionalen.

b) Ezkontidearen edo ahaideen aldeko ekarpenak egin daitezke –odol ahaidetasuna edo ezkontza ahaidetasuna, zuzenekoa edo zeharkakoa, hirugarren graduraino (hori barne)– baldin eta % 65eko baliaezintasun fisikoa edo handiagoa badute, % 33ko baliaezintasun psikikoa edo handiagoa badute edo, Kode Zibilean ezarrিতako kasuak direla bide, epaileak adierazitako ezgaitasuna badute.

c) Ezintasunen bat duen ahaidearen aldeko ekarpenen urteko muga (8.000 €) ekartzaileko da, ez ezintasunen bat duen pertsonako.

d) Ezintasunen bat duten pertsonen alde gizarte aurreikuspeneko sistemetara ekartzen diren kopuruak, ezarrিতako murrizpen mugak gainditzeagatik oinarrian murriztu ezin izan direnak: hurrengo bost ekitaldietan aplikatu ahal dira, baldin eta gizarte aurreikuspeneko sistema bakoitzean aplika daitekeen finantza araudian ezarrিতako mugak errespetatzen badira.

**10.5. Baterako tributazioaren ziozko murrizketa: Fallecimiento de un cónyuge (artículos 73 y 98 de la Norma Foral 33/2013).**

Ezkontide bat hiltzen bada eta familia unitateko gainerako kideek baterako tributazioa hautatzen badute, hildakoaren errentak aitopenean sartuta, baterako tributazioaren ziozko murrizketa aplikatu daiteke.

**10.6. Ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen aldeko ekarpenak murriztea (33/2013 Foru Arauaren 70.3 eta 71.3 artikulua).**

Zergadunaren ezkontideak ez badu eskuratzen zerga oinarrian integratzeko moduko errentarik edo horrelako errenten zenbatekoa 8.000 euro baino gutxiago izan bada, murrizketa aplika dezake hura bazkide, mutualista edo partaide den gizarte aurreikuspeneko mutualitateetara, pentsio planetara eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko erakundeetara egindako ekarpenengatik, baina muga batekin: 2.400 euro urtean.

Testuan “zerga oinarriaren zati orokorrean sartu beharreko errentak” esamoldea agertzen da eta honela ulertu behar da: etekin garbiak, hau da, guztirako etekinetatik gastu kengarriak eta hobariak kenduta geratzen dena.



Era berean, ezarritako gehieneko muga gairiditzeagatik murriztu ezin izan diren ekarpenak hurrengo bost ekitaldietan murriztu ahal izango dira, baldin eta, ekarpenak noren alde egin ziren, bazkide, partedun, mutualista edo asegurduna den ezkontidea edo izatezko bikotekidea ez badago erretiraturik.

## **11. KUOTA OSOA.**

### **11.1. Zergaren eskala: 33/2013 Foru Arauaren 75.3 artikulua. Zergapekoak, jarduera ekonomiko batean, hari atxikitako elementuak eskualdatzen baditu berrinbertsioaren salbuespena baliatu gabe, honako kalkulu hau egin behar du.**

Jarduera ekonomikoa egiten duen zergadun batek hari atxikitako elementuak eskualdatu ditu berrinbertsioaren salbuespena baliatu gabe, eta irabaziak jarduera ekonomikoaren etekin arruntekin konpentsatu ditu.

33/2013 Foru Arauaren 75.3 artikulua hauxe dio:

*“ 3. Zergadunaren batez besteko karga tasa (aurreko idatz zatian aipatutakoa) Sozietateen gaineko Zergaren oinarri orokorra baino gehiago bada, kuota osoa murriztu egingo da, honela: batez besteko karga tasaren eta Sozietateen gaineko Zergaren oinarri orokorraren arteko kenketaren emaitzako tasa jarduera ekonomikoaren etekin garbi positiboaren osagai diren ondare irabazien zenbatekoari aplikatzearen emaitzako zenbatekoa.*

*Aurreko paragrafoan xedatutakoa aplikatzeari dagokionean, ondare irabazien zenbatekotik, hala badagokio, jardueraren etekin garbia zehazteko kontuan hartutako ondare galerak murriztuko dira”.*

Kasu honetan, murrizketaren oinarria ondare irabazi osoa da, arau orokorra aplikatuta. Hala ere, ondare irabazia lortu arren jarduera ekonomikoaren etekin arrunta negatiboa izan bada, murrizketaren oinarria ezin da izan irabaziaren eta etekin negatiboaren arteko konpentsazioaren emaitza baino gehiago, zeren “etekin garbi positiboaren osagai” den irabaziaren zatia ezin baita izan etekin garbi positiboa bera baino gehiago.

Beste alde batetik, baldin eta zergapekoak zenbateko bat irabaztearekin batera ondare galera bat izan badu jarduerari atxikitako elementuetan, murrizketaren oinarria, gehienez ere, bien arteko konpentsazioaren emaitzako saldo garbia da.

## **12. KUOTA LIKIDOA.**

### **12.1. Ondorengo ahaideen kenkaria eta seme-alaben urteko mantenua ordaintzeagatiko kenkaria (33/2013 Foru Arauaren 79. eta 80. artikulua).**

#### **12.1.1. Ezkontza ahaidetasuna.**

Familia kenkariak ezin dira aplikatu ezkontza ahaideekin bizitzeagatik, ezinbesteko baldintza baita odolkidetasun edo adopzio ahaidetasunezko harremanak izatea.

#### **12.1.2. Ezintasunen batekiko pertsona bat, 18 urte baino gehiagokoa, tutoretzapean.**



Ondorengoan ziozko kenkaria dela eta, ondorengoan parekotzat jotzen dira ezintasunen bat duten pertsona adin nagusikoak, zergadunarekin tutoretzazko lotura badute.

#### **12.1.3. 33/2013 Foru Arauaren 79.3 b) artikulua.**

*“3. Ezin da aplikatu kenkaririk ondoko egoeretako batean dauden ondorengoengatik: (...)*

*b) Zergaldiko urteko errentak, salbuetsitakoak kontuan hartu gabe, lanbide arteko gutxieneko soldata baino gehiago izatea, edo kideren batek lanbide arteko gutxieneko soldatetik gorako urteko errentak, salbuetsitakoak kontuan hartu gabe, izan dituen familia unitate bateko kide izatea”.*

Ezkontza edo izatezko bikotea (maiatzaren 7ko 2/2003 Legean xedatutakoaren arabera eraturikoa) 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 familia unitateko kidea bada, hau da, kenkaria aplikatu nahi duena ez beste unitate batekoa.

#### **12.1.4. Ondorengoan ziozko kenkaria (33/2013 Foru Arauaren 79.3 c) artikulua).**

ezin da aplikatu kenkaririk banako aitortpena aurkezten duten edo aurkeztu beharra duten ondorengoengatik.

Familia unitateko kide guztiek baterako aitortpena aurkeztuz gero: kenkaria aplika daiteke Zergaren autolikidazioa aurkeztu behar ez duten kide guztiengatik.

#### **12.1.5. Mantenu ekonomikoaren edo urteko mantenuaren zenbatekoak benetan ordaintzearen baldintza.**

Bi kenkariak (bai ondorengo ahaideena bai seme-alaben urteko mantenuarena) aplikatzeko, beharrezkoa da ondorengoa edo seme-alaba ekonomikoki mantentzea. Beraz, benetan mantenu hori egiten dela egiaztatu behar da agiri bidez; hain justu, aldi horretan egindako ordainketa guztiak aurkeztu behar dira. Kenkariok aplikatzeko, ez da nahikoa izango ordainketen zati bat egiaztatzea.

#### **12.2. Aurrekoen ziozko kenkaria (33/2013 Foru Arauaren 81. artikulua).**

##### **12.2.1. Ezkontza ahaidetasuna.**

Kenkari hau ezin da aplikatu ezkontza ahaideekin bizitzeagatik, ez eta haien egoitzetarako dirua emateagatik (ezkontidearen gurasoak, etab.), ezinbestekoa baita ahaidetasuna odolezkoa zein adopzioaren bidezkoa izatea.

##### **12.2.2. Elkarrekin bizitzeko baldintza: 33/2013 Foru Arauaren 81.1 artikulua.**

Ezinbestekoa da egutegiko urte osoan elkarrekin bizitzea, aurrekoa hil izan ezean. Baldin eta udalak emandako ziurtagirian agertzen bada aurrekoa ekitaldiko egun batera artean edo egun batetik aurrera zergadunarekin batera bizi izan dela, ezin da aplikatu haren ziozko kenkaria.

Kenkari honen ondoretarako, elkarbizitzaren parekotzat jotzen dira honako kasu hauek: ondorengoak ordaintzen dituztenean aurrekoa jarraitasunez eta iraunkortasunez bizi den egoitzako diru zenbatekoak.



Hori dela eta, ondorengo eta aurrekoa etxe berean bizi diren 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, non eta lekualdaketa ez den gertatzen aurrekoa ondorengoarekin bizi izan den etxebizitzatik edo ondorengoak berak ordaintzen izan duen beste egoitza batetik.

#### **12.2.3. 33/2013 Foru Arauaren 81.2.c) artikulua.**

Kenkari hau ezin da aplikatu zergaldian Zergaren aitortpena aurkezten duten aurrekoen zioz, hau da, "aitortpena aurkeztu behar duten" zein "beren borondatez aurkezten dutenen zioz".

#### **12.2.4. Egoitza zentroetan bizi diren aurrekoen ziozko kenkaria.**

Pertsona bat egoitza zentro batean bizi bada eta hango gastuak ahaidetasun gradu desberdineko ondorengoek ordaintzen badituzte (esaterako, seme batek eta biloba batek), hurbileneko ahaideak soilik aplikatu ahal du kenkaria (zenbateko osoa; kasu honetan semeak). Gastuak ordaintzen dituzten ondorengoak ahaidetasun gradu berekoak badira, eta kasu horreketan soilik, kenkariaren zenbatekoa denen artean banatu behar da, heinean.

#### **12.3 Errentak zer diren, familia kenkarietarako.**

Ondorengoan, aurrekoen eta ezintasunen ziozko kenkariak aplikatu ahal izateko, ezinbestekoa da kenkarirako eskubidea ematen duen pertsonaren urteko errentak ez izatea gehieneko zenbateko jakin bat baino gehiago (ondorengo eta aurrekoen kasuan, lanbidearteko gutxieneko soldata; ezintasunen bat dutenen kasuan, soldata hori halako bi).

Errenten zenbatekoa gordina da, hau da, gasturik kendu gabe eta hobaririk aplikatu gabe.

#### **12.4. Ohiko etxebizitzan inbertitzearen ziozko kenkaria.**

##### **12.4.1. Ohiko etxebizitza alokatzearen kenkaria. Higiezin bat erosteko eskubidea dakarten alokairu kontratuak.**

Higiezin bat erosteko eskubidea dakarten alokairu kontratuetan, merkatuko balioen irizpideei eta kontratuaren klausulei jarraituz irizten bazaio ordaindutakoa bat datorrela errentamenduagatik hilero ordaindutako kuotekin, eta ez kontuan sartu denarekin, honelaxe jokatuko da errentaduna erosketa aukeraz baliatzen den ekitaldian:

- a) Mantendu egingo dira aurreko urteetan alokairuagatik egindako kenkariak, eta
- b) Etxebizitzaren balioari ordura arte ordaindutakoa kenduko zaio (kenkariaren oinarria kalkulatzeko), baldin eta errentamendu kontratuan itundu bada alokairu kuotek eragina izango dutela etxebizitzaren azken balioan.

##### **12.4.2. Ohiko etxebizitza erostearen kenkaria. Higiezina erosteko aukera.**

Jabeak hirugarren bati emandako eskubide edo ahalmen bat da erosteko aukera, saria tartean egon zein ez, eta hartaz baliatuz hirugarrenak, epe zehatz baten barruan eta berak hala erabakita, ondasun bat eros dezake, erosteko aukeran itundutako prezioan eta baldintzetan.



Halako kasuetan, alde batera utzita salerosketa kontratu pribatu bat sinatu ondoren eskura emateagatik ordaindu diren zenbatekoak edo kontura ordaindu diren zenbatekoak, etxebizitza bat erosteko aukeragatik ordaindutako diru zenbatekoek ez dute eskubiderik ematen ohiko etxebizitza erostearen kenkaria aplikatzeko.

#### **12.4.3. Kenkariaren oinarria: finantza gastuak.**

1.- Finantza gastuak (hipotekaren eskritura, mailegua, tasazioa, irekiera komisioa, etab.) kengarriak dira, ez bakarrik besteren kapitalak erabiltzeagatik ordaindutako korrituak. Ohiko etxebizitza erosteko finantza gastuak soilik dira kengarriak, birfinantzaketak eragiten dituenak ez; beraz, lehen hipoteka eratzeko gastuak eta azken kitapenekoak kengarriak dira.

Finantza erakundeek ohiko etxebizitza eskuratzeko ematen dituzten maileguetarako adostutako zenbatekoen ordainketetan atzeratzeagatik kobratzen dituzten interesak ez dira kengarriak.

2.- Langabeziaren kontingentzia estaltzen duen ordainketak babesteko kontratu baten onuraduna izateagatik jasotako zenbatekoak hipoteka maileguaren kuotak ordaintzeko erabili dira: tratamendua.

Onuradunak jasotzen dituen zenbatekoak, diren aseguruaren hartzailearen bidez zein banku erakundearen bidez, hipoteka maileguaren kuotak ordaintzeko erabili behar dira; ondorioz mailegu hartzaileak ez ditu ordaindu beharko maileguan ordaintzeke dauden kuotak.

Horrenbestez, subjektu pasiboak errenta bat lortu du, zorra kitatzeko hipoteka maileguaren kuotak ordaintzeagatik, eta horrek aldakuntza ekarri du beraren ondarrera: ondare irabazia.

Hala, 33/2013 Foru Arauaren 40. artikulua haxe xedatzen du:

*“Zergadunaren ondarearen balioan zeinahi aldaketa gertatzeagatik agerian jartzen diren aldaketak dira ondare irabaziak eta galerak, foru arau honek etekintzat jotzen dituenean izan ezik.”*

Beraz, ondare irabazi hau aseguru erakundeak ordaindutako prestazioen zenbatekoa da; kopuru hori aurrezkiaren zerga oinarrian sartu eta konpentsatu behar da, Lurralde Erkidean prestazio horiek duten tratamendu bera izan behar baitu.

Gainera, aseguru erakundeak ordaindutako prestazioek kenkaria aplikatzeko eskubidea emango dute, baldin eta hipoteka mailegu kengarri baten kuotak ordaintzeko erabiltzen badira.

Azkenik, ordainketak babesteko aseguruaren primen zenbatekoengatik, finantza gastuak direla eta, ezin da aplikatu kenkaririk.

Besteren finantzaketak eragindako gastutzat hauek joko dira, ez beste: irekiera komisioa, amortizazioa aurreratuagatiko komisioa eta maileguaren kitapenagatiko, eta notario gastuak, tasazio gastuak eta erregistro gastuak, maileguaren eskritura publikoa ezartzeko eta inskribatzeko egin beharrekoak.

Ondorioz, ordainketak babesteko aseguruaren primak ordaintzeko zenbatekoek ez dute emango kenkaria aplikatzeko eskubiderik, ez eta beste aseguru mota batzuen primak ordaintzeko zenbatekoek ere (mailegua amortizatzeako aseguruak, sute aseguruak, etxeko arrisku anitzeko aseguruak...).



#### **12.4.4. Gauzatan jasotako ordainsariak: mailegua ohiko etxebizitza eskuratzeko edo birgaitzeko.**

Gauzatan jasotako ordainsariaren balorazioa kenkariaren oinarrian sartzea onartuko da, baina ez kenkaria konturako sarreraren zioz aplikatzea.

#### **12.4.5. Maileguen gabealdia.**

Ordaindutako korrituen kenkaria onartuko da, eskubidea egonez gero, nahiz eta ekitaldian zehar maileguaren printzipaletik ezer amortizatu ez.

#### **12.4.6. Ohiko etxebizitza eskuratzeko mailegua dibisetan.**

Gerta liteke mailegua dibisaren batean formalizatuta egotea, edo Espainian egoitzarik ez duen finantza erakunde batek emana izatea. Horrelako kasuetan, korrituengatik edo printzipala amortizatzeko ordaindutako dibisen kontrabalioa hartu behar da kontuan, eurotan, kontratuaren arabera ordaintzea dagokion egunean Europako Banku Zentralak ezarritako erosketa kotizazioaren arabera.

#### **14.4.7. Kenkariaren mugak.**

Zergaldia egutegiko urtea baino laburragoa bada, kenkariaren gehieneko mugak ez dira heinean banatzen.

#### **12.4.8. Kasua: ohiko etxebizitzan inbertitzearen ziozko kenkariak aplikatu ondoren, etxebizitza eskualdatu eta lortutako zenbatekoa ohiko beste etxebizitza bat eskuratzeko berrinbertitzea.**

33/2013 Foru Arauaren 87. artikuluan eta Zergaren Erregelamenduaren 64. artikuluan ezarritakoaren arabera, etxebizitza kreditua murriztu egin behar da, ez bakarrik ohiko etxebizitzan egindako inbertsioengatik kendutako zenbatekoen arabera, baita berrinbertsioaren zioz salbuesitako ondare irabaziaren % 18 kenduz ere.

Eskualdaketa dagoeneko indargabetuta dagoen 35/1998 Foru Arauaren indarraldian egin bada, zerga kreditua berrinbertsioengatik salbuesitako irabaziaren % 15 murriztu behar da.

Berrinbertsioaren ziozko salbuespena aplikatzen bada, zergadunak ez du edukiko eskualdatutako etxebizitza eskuratzegatik aplikatutako kenkariengatik ezer itzuli beharrik, eta etxebizitza hori eskualdatuta lortutako ondare irabazia kargapetik salbuesitatzat jotzeko eskubideari eutsiko dio, baldin eta lortutako zenbateko osoa beste ohiko etxebizitza bat eskuratzeko berrinbertitzen bada arau bidez ezarritakoari lotuta.

#### **12.4.9. Familiaren egoeraren erreferentzia eguna.**

33/2013 Foru Arauaren 86.2 artikuluan ezarritakoaren arabera, familia ugariaren adina eta titulartasuna zehazteko, zerga sortzen den eguneko egoera hartuko da kontuan.



**12.4.10. Etxebizitzan egindako inbertsioa eta ezkontzaren deuseztapena edo senar-emazteen banantzea edo dibortzioa, edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legean xedatutakoaren arabera eraturiko izatezko bikotea azkentzea: 33/2013 Foru Arauaren 87.7 artikulua.**

Epailleak hala ebatzita edo epai bidez onetsitako hitzarmena dela bide zergadunak banandu edo dibortziatu den pertsonari familia etxebizitza finantzatzeko edo hartan inbertitzeko ordaindu behar dizkion zenbatekoek ohiko etxebizitzan egindako inbertsioaren ziozko kenkaria aplikatzeko eskubidea ekar dezakete, eta, hala, zergadunaren etxebizitza kreditua murriztuko dute, non eta zenbateko horiek ez diren ordaindu konpentsazio pentsio gisa, hitzarmen horretan hala ezarrita dagoelako.

**12.4.11. Ohiko etxebizitza eraikitzea.**

1.- Ohiko etxebizitza eskuratzearen parekotzat joko da ohiko etxebizitza eraikitzea, baldin eta zergadunak zuzenean ordaintzen baditu obrak egitearen ondoriozko gastuak, edo obren sustatzaileari konturako diru zenbatekoak ematen badizkio, betiere obra horiek, gehienez, lau urteko epealdian amaitzen badira, inbertsioa hasten denetik zenbatuta.

Horretarako, oro har, eraikuntza obrak amaitzeko ezarritako lau urteko epealdia hara noiztik hasi behar den kontatzen: zergadunak ohiko etxebizitzan egindako inbertsioaren kenkaria dela-eta onuraren bat dakarkion lehenbiziko inbertsioa egiten duenetik (kenkaria aplikatzea, etxebizitza kontuaren saldoan aplikatzea)

2.- Zergadunak berak eraikitzea bere etxebizitza.

**Aurkeztu beharreko agiriak:**

**1.- Obra amaitu bada:**

- Obraren azken ziurtapena, kapituluka xehakaturia, eraikuntzaren guztirako balioaren berri ematen duena (Arkitektoen Elkargoaren onespena behar du).
- Obraren azken ziurtapenean ageri ez diren gastu guztiak: obra lizentzia, arkitektoen zerbitzu-sariak, etab.

**2.- Obra amaitu ez bada:**

- Obra lizentzia.
- Obraren ziurtapen partziala (Elkargoaren onspena behar da)
- Beste edozein kasu.

**Finantzaketa:**

Arkitektoaren ziurtapen partzialen arabera.



- Kreditu poliza baten bidez: amortizazioa eta korrituak baliatutakoaren gainean (bat etorri behar dira ziurtapenekin eta gastuekin)
- Mailegu baten bidez: amortizazioa eta korrituak.

Ezin da aplikatu kenkaririk fakturengatik. Mailegurik ez badago, konturako emateak ziurtapen partzialen bidez.

Obrak hasitakoan: lehenbizi oinarritzko proiektua aurkeztu eta gero egikaritze proiektua. Bi proiektuetan obren balorazioa behar da.

Obrak amaitutakoan, bi gauza gerta daitezke:

- a) Aldakuntza egotea egikaritze proiektuarekin alderatuta. Halakoetan, obraren azken likidazioaren kapitulukako laburpena aurkeztu behar da.
- b) Aldakuntzarik ez egotea egikaritze proiektuarekin alderatuta. Hala bada, ez dago zertan aurkeztu obraren azken likidazioaren kapitulukako laburpena.

3.- Ohiko etxebizitza inoren lurtean eraikitzea.

Kode Zibilak 358. artikuluan ezartzen du inoren lurtean eraikitakoa lur horren jabeari dagokiola. Ondorioz, ondasunak banantzearen eraentzapeko ezkontide edo izatezko bikotekideek edo beraien artean inongo loturarik ez duten zergadunek ohiko etxebizitza eraikitzeke dirua bideratzen badute, horrek lurraren titular den zergadunari baino ez dio emango kenkarirako eskubidea.

Aurrekoa gorabehera, zergari dagokionez, obra berria aitortzeko eskritura publikoa ematen den unean edo obra amaitzen denean, jatorrian lurraren titular ez zen zergadunak lurraren jabetza osoaren zati bat sinesgarritasunez egiaztatzen badu, orduan, eraikuntza aldiaren egindako kenkariak onartuko dira.

#### **12.4.12. Lonja bat erostea etxebizitza bihurtzeko.**

Zergaren Erregelamenduaren 62.5 artikuluan ezarritakoarekin bat etorrituz, ohiko etxebizitza birgaitzeko lanak direla joko da zergadun batek bere jabetzakoa den lokal batean egindako lanak, baldin eta etxebizitza bezala antolatzeke izan badira eta etxebizitza hori zergadunaren ohiko etxebizitza izango bada ondoren.

Kasu horretan, zergadunak ohiko etxebizitzan inbertitzearen ziozko kenkaria aplikatu ahal izango du, baita lokalaren eskuraketa balioari dagokion zenbatekoaren gainean ere, baldin eta: 1) Zerga aitortzeko borondatezko epealdia amaitzen denean, obra egiteko behar dituen lizentziak eskatu baditu; 2) Zergaren Erregelamenduan etxebizitza eraikitzea etxebizitza erostearen parekotzat jotzeko ezarritako baldintzak betetzen badira.

#### **12.4.13. Etxebizitza kontua.**

- a) “Kenkari eskubidea sortu duena” esamoldea:





Zergaren Erregelamenduaren 63. artikuluan ezarritakoa dela bide, kreditu erakundeetan gordailutzen diren zenbatekoak –ezarpen mota guztietatik bereizitako kontuetan, betiere– zergadunak ohiko etxebizitza eskuratzeko edo birgaitzeko erabili dituela pentsatuko da, baldin eta kenkari eskubidea sortu duten diru zenbatekoak beraren ohiko etxebizitza eskuratzeko edo birgaitzeko ez beste ezertarako erabili badira.

Idatz zati horretan “kenkari eskubidea sortu duten diru zenbatekoak” esamoldea ageri da, eta esan nahi du ohiko etxebizitzan inbertitzearen ziozko kenkaria aplikatu dela.

Gordailaturiko diru zenbatekoak baliatzeko baldintzak betetzat joko dira, baldin eta kenkaria aplikatzeko eskubidea sortu duten diru zenbatekoak kreditu erakunde bereko edo beste bateko beste kontu batean jartzen badira oso-osorik zerga sortu aurretik.

b) Zati bat baliatzea:

Kontuko zenbateko batzuk ohiko etxebizitza eskuratzeko edo birgaitzeko barik beste zerbaitetarako baliatzen badira eta zerga sortu baino lehen berriz jartzen ez badira, hurrenkera honetan baliatu direla pentsatuko da:

- - Lehenbizi, kenkari eskubidea sortu ez dutenak; eta zenbatekoa handiago bada,
- Lehenengo jarritakoak.

c) Etxebizitza kontuak lotzea:

Zergaren Erregelamenduan ezarritakoaren arabera, etxebizitza kontura egindako ekarpenengatik kenkariak aplikatzeko eskubidea ez galtzeko ezinbestekoa da kontua ireki denetik sei urte pasatu baino lehen ohiko etxebizitza erostea edo birgaitzea.

c.1) Beraz, beharrezkoa izango da frogatzea ezen 6 urteko epe horretan kontuko saldo osoa etxebizitza erosteko baliatu dela, egindako kenkariak egiteko eskubidea galduko ez bada. Hori egiaztatutzat emango da etxebizitza kontuko saldoa ohiko etxebizitza erosteko erabiltzen bada; eta horretarako hauek aurkeztuko dira: 1) Etxea erosi izanaren kontratu pribatua eta; 2) egindako ordainketen justifikazioa, hori guztia ezarritako sei urteko epea bete aurretik egin beharko da.

Erosketa kontratua dela eta, kontratuaren datak, hirugarrenen aurrean balioa izan dezan, inskribatua behar du izan erregistro publikoan edo funtzionario publikoari emana bere karguarengatik, aipatutako sei urteko epemuga hori bete aurretik.

c.2) Bestalde, zergak direla-eta ohiko etxebizitza eraikitzeak erostearen antza duenez gero, betetzat emango da aipatutako betekizuna, baldin eta kenkari eskubidea sortu duten zenbatekoak ohiko etxebizitza eraikitzen erabiltzen badira, 12.4.11 puntuak ezarritako baldintzetan.

c.3) Gauza bera gertatzen da honako kasu honetan ere:

- Zergaduna etxebizitza kooperatiba bateko bazkidea izanez gero.
- Kooperatibak lurzati baten adjudikazioa jasotzen badu babes ofizialeko etxebizitzak eraikitzeko.



- Baldin eta kooperatibak adjudikatuta dituen etxebizitza kopuruaren eta zergaduna lehentasun hurrenkeran dagoen postuaren arabera ondorioztatzen bada ezen etxebizitza bat jasoko duela.

Kooperatibak horiek guztiak betetzen direla ziurtatu behar du.

Beti adierazi behar da etxebizitza kontua blokeatuztat joko dela ireki denetik sei urte pasatutakoan eta ordutik aurrera ezin izango dela egin ekarpenik Zergaren kuotan kenkariak aplikatzeko. Geroztik, etxebizitza erosteko egiten diren ordainketak etxebizitza kontuko saldoaren kargura egin beharko dira, harik eta amaitu arte.

d) Subjektu pasibo batek ezin ditu eduki kenkari eskubidea ematen duten bi etxebizitza kontu.

Kasua: familia unitate bateko ezkontide bakoitzak etxebizitza kontu bat dauka; ezkontzaren araubidea irabazpidezkoa da.

Legeria zibilaren arabera ezkontide bakoitza bi kontuen % 50aren titularra da (indibisoan), ekarpenetarako ondasun edo errenta pribatiboak erabili direla frogatu ezean.

Hori erabat debekatuta dago PFEZen Erregelamenduan; hona zer dioen 63.3 artikulua:

*“Zergadun bakoitzak etxebizitza kontu bat bakarrik eduki dezake.”*

Hala ere, badaude honelako kasuak, eta ondoko irizpideak ezarri dira erregularizatzeko:

- Zergadunei eskatuko zaie etxebizitza kontu berriena ezeztatzeko eta bertako saldo osoa beste kontuan sartzeko. Uste dugu transferentzia hori ez dela kontuko dirua ohiko etxebizitza erostez edo birgaitzeaz besteko xede baterako erabiltzea.
- Uneko ekitaldia erregularizatuko dugu (behar denean baita aurrekoak ere): ekitaldi guztietako ekarpenak batu eta emaitza erdi bana egotzi ezkontideei.

e) Jabetza pribatiboko etxebizitza kontura egindako ekarpenen ziozko kenkaria.

Demagun zergadun batek etxebizitza kontu pribatibo bat ixten duela eta kontu horri ohiko etxebizitzan inbertitzearen ziozko kenkaria aplikatzen zaiola; zergadun horrek kontuan zegoen saldoa irabazpidezko etxebizitza bat eskuratzeko erabiliz gero, etxebizitza kontura egindako ekarpenen ziozko kenkariaren ondorioetarako, saldoaren % 100 inbertitu duela ulertuko da, ez % 50 (eskuratutako etxebizitza irabazpidezkoa baita). Ekarpina pribatibotzat joko da.

f) Herri administrazioek etxebizitza kontuarengatik egindako kenkariak. Araua ez betetzea ez da zergadun Araban. Zer administrazioi itzuli behar dizkio kendutako zenbatekoak?

Administrazio bakoitzak, bere araudiarekin bat etorriz, eskumena du zergadunak lurraldean bizi izan den bitarteko ekitaldietan aplikatu dituen kenkariak zuzenak diren ala ez zehazteko, bai eta zergaduna lurraldean bizi izan den bitarteko ekitaldietan egiaztatutako zenbatekoak itzuliak izan daitezen eskatzeko ere, baldin eta administrazioak zehaztutako ekitaldi horretan beste batean bizi izan ez bada.

#### **12.4.14. Ezintasunen bat duten pertsonak eta 70 urtetik gorakoak (Zergaren Erregelamenduaren 62.1 artikulua)**



Oztopo arkitektonikoak kentzeari begira higiezin gainera jabetzak dituen mugei buruzko Legeak (15/1995 Legea, maiatzaren 30ekoa) ezintasunen bat duten pertsonen aitortzen dizkien eskubideak 70 urtetik gorakoek egikaritu ahal izango dituzte, ezintasuna egiaztatu behar izan gabe.

Aipatutako 62.1 artikulua oinarria lege hori denez, kenkariaren aplikazio eremua zabaltzen da 70 urtetik gorakoak sartzeko, betiere gainerako baldintzak betetzen badira.

Oztopo arkitektonikoak ezabatzeko obrak.

60. eta 62.1.d artikuluen arabera, obra GOFEk ziurtatu behar du; hala ere, erakunde horrek ez du horrelako ziurtapenik egiten, eta ondorioz agiri hauek eskatuko dira:

A.- Ezintasunen bat duen pertsonak, beraren ezkontideak edo berarekin bizi den norbaitek ordaindu ditu obrak:

- Faktura; egokitzapen mota zehaztu behar da.
- Ezintasunaren ziurtagiria, aurrekarietan ez bada ageri.

B.- Obrak ezintasunen bat duen pertsonarekin batera jabe den batek ordaindu:

- Faktura; egokitzapen mota zehaztu behar da.
- Jabeen erkidegoaren administratzaileak egindako ziurtagiria, datu hauek zehazten dituen: ezintasunen bat duen pertsona nor den eta auzokide bakoitzak obraren kostuan daukan partaidetza ehunekoa.

#### **12.4.15. Kenkaria epealdi jakin batzuk betetzearen baldintzapean.**

Zergaren erregelamenduan ezarritako epealdiak (ad.: etxebizitza kontua, ohiko etxebizitzaren eraikuntza...) bete ezean, zergadunak bere egoera erregularizatu beharko du, eta ezin alegatu izango du aurreko ekitaldiak preskribatu direnik.

Horri begira, Administrazioak likidatzeko duen eskubidea preskribatu dela jotzeko behar diren urteak hara noiztik hasiko diren kontatzen: behar bezala kendutako zenbatekoak sartzekoak diren autolikidazioak aurkezteko epea (hau da, ez betetzea gertatzen den ekitaldiari dagokion autolikidazioa) amaitu eta hurrengo egunetik hasita.

#### **12.4.16. Ohiko etxebizitza zer den: Lana galdu izanagatik etxebizitza saldu beharra, bertan hiru urte jarraituki bizi izateko eskatzen den epea bete aurretik.**

33/2013 Foru Arauaren 87.8 artikulua hauxe dio:

*Zerga honi dagokionez, ohiko etxebizitzatzat hartuko da zergaduna hiru urtean jarraian bizi dena. Hala ere, etxebizitza ohikoa izan dela joko da epealdi hori igaro ez arren, zergaduna hiltzen denean, edo ezinbestez etxebizitzaz aldatzera behartzen duten beste zirkunstantzia batzuk gertatzen direnean, hala nola: etxebizitza ez egokitzea zergadunaren edo horrekin bizi den ondorengo edo aurreko ahaidearen, ezkontidearen edo izatezko bikote lagunaren ezintasun mailara edo zergaren kuota osoan kenkaria egiteko eskubidea ematen duen pertsonarenera; senar-emazteak banantzea edo izatezko*



*bikotea desegitea; lantokia aldatzea; lehen enplegua edo beste bat lortzea; etxebizitza aipatutako epean ordaintzea eragozten duten zirkunstantzia ekonomikoak, edo antzeko besteren bat.*”

Etxebizitza ordaintzea eragozten duten inguruabar ekonomikoak egoteak bertan hiru urtez jarraituki 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 igurikapenak 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, oro har; gastu arruntetarako berak eta bere mendeko pertsonak baliagarri daukaten errentaren zenbatekoa (hipoteka maileguaren kuotak kenduta); eta enplegu berria aurkitzeko igurikapenak. Horiek guztiak baloratzeko, kontuan eduki behar da egungo egoeran, merkatua nola dagoen ikusita (erabat motelduta dago eta prezioak beheraka hasita daude), etxebizitzaren salmenta nekez izan daitekeela espekulaziorako.

Irizpide hori bera aplikatuko zaie lanari utzi behar dioten langile autonomoei eta sarreretan murrizketa handia jasaten dutenei ere.

#### **12.4.17. Ohiko etxebizitza bat baino gehiago: 33/2013 Foru Arauaren 87.8 artikuluko azken paragrafoa.**

Senar-emazte batzuk edo izatezko bikoteko bateko kideak (maiatzaren 7ko 2/2003 Legean xedatutakoaren arabera eraturako bikotea) bi etxebizitzaren titularrak badira eta bakoitza batean bizi bada, bietako bat baizik ez da hartuko ohiko etxebizitzatzat. Foru Arauaren 87.8 artikuluan ohiko etxebizitza zein den ezarri da: dela familia unitatearen bizi interesen eta giza, gizarte eta ekonomiaren aldetiko harremanen berebiziko gunea dena.

Hori dela eta, ohiko etxebizitzaren kenkariak aplika ditzakete (ohikoa zein den aurreko paragrafoan ezarritakoaren arabera zehaztuta), Araban zein beste lurralde batean egon, baldin eta etxebizitzaren gaineko titulartasunak eta ezkontzaren araubide ekonomikoak (edo izatezko bikotearen ondarearen araubide ekonomikoak) horretarako aukera ematen badute.

#### **12.4.18. Etxebizitza eskuratzeko mailegua. Etxebizitza ezkongabetan erosi eta gero irabazpidezko araubidearekin ezkondu.**

Ezkontide batek etxebizitza bat eskuratu zuen ezkongabetan, eta erosketa mailegu baten bidez finantzatzen ari da, mailegu horren kapitala guztiz amortizatu gabe zegoelarik irabazpidezko araubidearekin ezkondu zirenean.



Zeinek aplika dezake etxebizitzan inbertitzearen ziozko kenkaria?

Ohiko etxebizitza eskuratzegatiko kenkaria haren titulartasun juridikoa daukanak aplika dezake. Hori dela eta, irabazpidezko sozietate batekin ari garenez, Kode Zibileko 1.357. eta 1.354. artikuluetan xedatutakoa aplikatu behar da.

1.357. artikulua.- "Ezkontide batek sozietatea eratu aurretik erositako ondasunak pribatiboak izango dira kasu guztietan, nahiz eta geroraturako prezio osoa edo haren zati bat irabazpidezko diruaz ordaindu.

*Salbuespen gisa har daitezke familiaren etxebizitza eta ostilamendua; horiei dagokienez, 1.354. artikulua aplikatuko da".*

1.354. artikulua.- "Ondasunak zati batean irabazpidezkoa eta beste batean pribatiboa den prezio edo kontraprestazio baten bidez eskuratzen badira, pro indiviso izango dira irabazpidezko sozietatearenak eta ezkontide batenak edo bienak, bakoitzak egindako ekarpenen balioaren proportzioan".

Beraz, hizpide dugun kasuan, etxebizitzan egindako inbertsioagatiko kenkaria erdi bana dagokie ezkontideei, zeren maileguaren kuotak irabazpidezko diruarekin ordaintzen baitira eta etxebizitzaren titulartasuna ere, ezkontza egunean kitatu gabe egon den kopuruari dagokionez, irabazpidezkoa baita.

Nolanahi ere, Kode Zibileko 1.354. eta 1.357. artikuluetatik ondorioztatu daitekeen irizpide hau ezkontideek eurek aldatu dezakete euren borondatez: ez aplikatzea hauta dezakete, eta eskuraturako ondasuna nahi duten bezala egotz dezakete. Etxebizitzaren titulartasuna aldatzeko asmoa modu sinesgarrian frogatu behar zaio Administrazioari Zuzenbidean onartutako frogabideetako bat erabiliz; izan ere, aldatetako erabateko ondorioak sortuko ditu, baita zergen arloaz kanpo ere.

Ondorioa: maileguaren kuotei dagokien kenkaria erdi bana egotzi behar zaie ezkontideei, baldin eta ez badute frogatzen etxebizitza lehenago eskuratu zuen ezkontidearen jabetza pribatiboa dela.

**12.4.19. BOE bat % 100ean titular bakar batek erostea, eta hipoteka mailegua egitea titularrak eta bere bikoteak erdi bana (% 50 bakoitzak) eskuratzeko. Ondoren, irabazpidezko eraentzapean ezkotzea edo irabazpidea arautzen duen itunpean izatezko bikotea eratzea.**

BOEaren esleipendunak baino ez du erosi etxebizitza, eta hipoteka mailegu baten bidez finantzatu du, non bi pertsona ageri diren mailegu hartzaile solidario gisa; hain zuzen ere, BOEaren erosle titularra eta bere bikotea.

Kasu honetan, bi une bereizi behar ditugu:

1.- Irabazpidezko eraentzapean ezkondu baino lehenago edo irabazpidea arautzen duen itunpean izatezko bikotea eratu baino lehenagokoa.

Baldin eta maileguak xede bakar bat izan badu, hau da, etxebizitza erosteak eragindako kostu osoa edo zati bat berdintzea, etxebizitzaren titularrak, jabea denez, mailegua dela eta unean unean ordaintzen denaren erdiagatik baino ezin izango du ezarri kenkaria; hau da, mailegu horretan duen partaidetzagatik, eta betiere hura ordaindu izana ziurtatu ondoren.



Bere bikoteak, berriz, ezin izango du kenkaririk aplikatu etxebizitza erosi izanagatik, haren titularra ez den bitartean.

2.- Irabazpidezko eraentzapean ezkondu edo irabazpidea arautzen duen itunpean izatezko bikotea eratu ondorengoa.

Ordutik aurrera etxebizitzan egindako inbertsioagatiko kenkaria erdi bana dagokie ezkontideei edo izatezko bikotekideei, zeren maileguaren kuotak irabazpidezko diruarekin ordaintzen baitira eta etxebizitzaren titulartasuna ere, ezkontza egunean edo izatezko bikotea eratzeko egunean kitatu gabe egon den zenbatekoari dagokionez, irabazpidezkoa baita.

Egoera berri horrek auzia eragiten du maileguaren zer ehuneko den kenkaria erabakitzerakoan. Lehengo 1. puntuan esan dugu etxebizitza erosteko maileguaren % 50 baino ezin zitekeela onartu, eta esan dugu gainerako % 50a ez zela kengarria, bikoteak ez zuelako etxebizitzaren titulartasunik.

Edonola ere, maileguak xede bakar bat izan duela pentsatuko dugu; hau da, etxebizitza erosteak eragindako kostu osoa edo zati bat berdintzea, eta bikotea orain, beste familia egoera batean, bai ari da etxebizitza erosten Kode Zibilak bere 1.354 eta 1.357 artikuluan xedaturikoari jarraituz. Hartara, bikoteari bere maileguaren erdiagatik dagokion zorra hasieran kengarria ez bazen ere, orain kengarria dela esan dezakegu etxebizitza erosteko dagoen mailegu osoa, bikoteak orain bete egiten du-eta etxebizitzaren titulartasuna eskuratzearen baldintza.

Babes ofizialeko etxebizitza bat erostea besterik gabeko kasu honi aplikatu beharreko ondorioak berdin aplikatu behar zaizkio, jakina, etxebizitza libre bat erosten deneko antzeko beste kasuren bati. Edonola ere, BOE bat erosteari buruzko kasuan, Eusko Jaurlaritzako kasuan kasuko sailari jakinarazi behar zaio kasu horrek ez ote duen menturaz hausten babes ofizialeko etxebizitzetzi buruz indarrean den araudia.

#### **12.4.20. Ohiko etxebizitzan inbertitzearen edo hura finantzatzearen ziozko kenkaria.**

Maileguaren balioa etxebizitzaren eskuraketa balioa eta erosketaren berezko gastuak bat eginda baino gehiago bada, amortizazioaren % 100 egotzi behar da eta korrituak heinean banatu.

Halaber, birfinantzaketa eginez gero, amortizazioaren % 100 egotzi behar da eta korrituak heinean banatu.

Batera zein bestera, lehenengo etxebizitzaren balioa amortizatzen da, hau da, zati kengarria. Kenkariaren oinarria esaten diogun enbategora iritsitakoan, ezin da jarraitu kenkaririk aplikatzen maileguagatik.

#### **12.5. Inbertsioengatik eta beste jarduera batzuentatik aplika daitezkeen kenkariak: 33/2013 Foru Arauaren 88 artikulua.**

**12.5.1. Nola kalkulatu jarduera ekonomikoek sortutako etekinek zerga oinarri orokorrean eratutako zatiari dagokion kuota osoa.**

Eragiketa hau egin behar da:



$$x = \frac{\text{Cuota íntegra general} \times \text{Rendimiento actividades en estimación directa}}{\text{Base imponible General Total}}$$

### 12.5.2. Kuota osoa aski izan ez eta aplikatu ez diren kenkariak.

Kuota osoa aski ez izateagatik aplikatzen ez diren kenkariak inbertsioa egin eta hurrengo hamabost urteetan amaitzen diren zergaldietako aitortpenetan aplikatu ahal izango dira, 33/2013 Foru Arauko 88. artikuluan ezarritako muga errespetatzen dela. Zergaldi horietan jarduera ekonomikorik etekinik sortzen ez badute, zergadunak galdu egingo du eskubidea.

### 12.6. Jarduera ekonomikoak sustatzearen ziozko kenkariak.

#### **12.6.1. Langileek enpresan parte hartzearen ziozko kenkaria: 33/2013 Foru Arauaren 89 artikulua.**

Kenkari horren urteko gehieneko zenbatekoa ez da gehitzen baterako tributazioa eginez gero, eta zergaldia urtea baino laburragoa denean ez da heinean banatu behar.

#### **12.6.2. Jarduera ekonomiko bati ekiteko inbertsioei begira kreditu erakundeetan egindako gordailuengatik aplika daitezkeen kenkariaren araubide iragankorra (33/2013 Foru Arauaren 21. xedapen iragankorra). Ekarpinak jarduera ekonomikoari ekiteko beharrezkoak diren gastuak eta inbertsioak gauzatzera bideratzeko epea.**

Kontuek hiru urteko epealdia badute (3/2007 Foru Arauaren 92.1 artikuluan eta Zergaren Erregelamenduaren 72.2 artikuluan aipatzen dira) eta epealdia 2008ko urtarrilaren 1etik 2009ko abenduaren 31ra bitartean amaitzen bada, gordailutako zenbatekoak jarduera ekonomikoari ekiteko behar diren gastu eta inbertsioetan inbertitu ahal izateko epealdia bost urtekoa izango da, kontua irekitzen denetik zenbatzen hasita. Bi urte gehigarri horietan zergadunak kontuan ekarpenak egiten jarraitu ahal izango du, bai eta horien gaineko kenkaria aplikatzen ere.

Gauza bera gertatuko da 3 urteko ohiko epealdia 2010eko urtarrilaren 1etik 2011ko abenduaren 31ra bitartean amaitzen den kontuekin ere.

#### **12.6.3. Jarduera ekonomiko bati ekiteko inbertsioei begira kreditu erakundeetan egindako gordailuengatik aplika daitezkeen kenkariaren araubide iragankorra (33/2013 Foru Arauaren 21. xedapen iragankorra). Kreditu erakundeetan gordailuak egitea jarduera berri bati ekiteko inbertsiorako, erakunde bateko partizipazioen harpidetza eginez. Eskakizuna: erakundearen ordainsaria zergadunaren zerga oinarriaren % 50 baino gehiago izatea: 3/2007 Foru Arauaren 92 artikulua.**

Zergadun batek kontuan ezarritako kopuruak erakunde baten partizipazioak eskuratzeko erabiltzen baditu eta Zerga batera ordaintzea hautatzen badu, erakundearen ordainsaria PFEZen zerga oinarriaren % 50 baino gehiago izan beharra haren banako zerga oinarriari aplikatu beharrekoa da.

#### **12.6.4. Jarduera ekonomiko bati ekiteko inbertsioei begira kreditu erakundeetan egindako gordailuengatik aplika daitezkeen kenkariaren araubide iragankorra (33/2013 Foru Arauaren 21. xedapen iragankorra). Kreditu erakundeetan gordailuak egitea jarduera berri bati ekiteko inbertsiorako, erakunde bateko partizipazioen harpidetza eginez. Baterako zerga ordaintzaren ziozko kenkariaren muga.**



33/2013 Foru Arauko 99.2 artikuluan ezarri denez, banakako zerga ordainketaren ondorioetarako finkatutako zenbatekoak eta muga kuantitatiboak neurri berean aplikatuko dira baterako zerga ordainketan, familia unitateko kide kopuruaren arabera gehitu edo biderkatu gabe.

Horrenbestez, kasu honetarako salbuespenik ezarri ez denez, baterako zerga ordainketan, PEFZari buruzko urtarrilaren 29ko 3/2007 Foru arauaren 92. artikuluan ezarritako urteko mugak aitortzen bakoitzeko aplikatu behar dira, eta familia unitateko kide guztiei batera.

## **12.7. Mezenasgo jarduerengatik aplikatu daitezkeen kenkariak: 33/2013 Foru Arauaren 91 artikulua.**

### **12.7.1. Nola kalkulatu aplikatu beharreko kenkariak.**

33/2013 Foru Arauaren 91. artikuluan hauxe ezarri da:

*“1. Zergadunek irabazteko asmorik gabeko erakundeen eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarrien zerga araubidea ezarri duten foru arauetan zerga honetarako jasotako kenkariak aplikatu ditzakete.*

*2. Artikulu honetan aipatutako kenkariaren oinarria ez da izango zerga honen oinarri likidagarriaren % 30etik gorakoa. (...)*”

Beraz, egun indarrean dagoen araudiarekin, kengarriak izango dira irabazi asmorik gabeko erakundeen alde egindako dohaintzak, baldin eta irabazi asmorik gabeko erakundeen eta mezenasgorako zerga pizgarrien zerga araubideari buruzko Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako lurralde historikoetako foru arauak bazez aplikatzekoak; kengarriak izango dira, hain zuzen, arau horietan berariaz aipatzen diren erakundeei dohaintzak emandako diru zenbatekoen gain (hala nola Gurutze Gorria, ONCE eta abar).

Araudia:

- - Araban: 16/2004 Foru Araua, uztailaren 12koa, irabazteko asmorik gabeko erakundeen eta mezenasgorako zerga pizgarrien zerga araubidearena.

- - Bizkaian: 1/2004 Foru Araua, otsailaren 24koa, irabazteko asmorik gabeko erakundeen eta mezenasgorako zerga pizgarrien zerga araubidearena.

- - Gipuzkoan: 3/2004 Foru Araua, apirilaren 7koa, irabazteko asmorik gabeko erakundeen eta mezenasgorako zerga pizgarrien zerga araubidearena.

### **12.7.2. Lehentasuneko mezenasgo jarduerak eta herri interes berezia duten jarduerak sustatzeko programak. 16/2004 Foru Arauaren 29. eta 30. artikulua.**

Lehentasuneko jardueretarako eta herri interes berezia duten gertaerak sustatzeko programetarako ezarritako zerga onurak Estatuko eta foru lurraldeetako organo eskudunek halakotzat jotzen dituzten jarduerari eta egitarauari aplikatuko zaizkie, baldin eta haiek onetsitako araudian elkarrekikotasunarekin aintzatesten badituzte Arabako Foru Aldundiak onetsitako jarduerak eta programak.

Arabako eta gainerako bi lurralde historikoetako zerga araudian elkarrekikotasun hori ageri bada ere, araubide erkideko zerga araudian ez da hala gertatzen, eta, horregatik, Arabako foru araudiari lotuta





dauden zergadunek ezin dute kenkaririk aplikatu araubide erkideko zerga araudian zehaztutako herri interes bereziko gertaerak sustatzeko ematen dituzten kopuruen zioz.

### **12.7.3. Kenkariaren oinarriaren muga.**

Mezenasgo jardueren ziozko kenkariaren oinarria ezin da izan zergaren likidazio oinarriaren % 30 baino gehiago.

Muga horrek eraginez gero, lehenik eta behin, mezenasgoko lehentasunezko jardueri dagokien % 30eko kenkaria aplikatuko da, bigarrenik, egindako emari eta dohaintzei dagokien % 20ko kenkaria aplikatuko da eta, gero, zuzeneko zenbatespenaren peko zergadunek lehentasunezko adierazpena duten jardueri egindako ekarpenei dagokien % 18ko kenkaria.

### **12.7.4. Emarien ziozko kenkaria, erlijiosoek lanaren etekin guztiak euren kongregazioari emanaz gero.**

Argitu nahi da ea erlijiosoek euren kongregazioari emandako diru zenbatekoek mezenasgo jardueren ziozko kenkaririk sortzen duten (kenkari hori 33/2013 Foru Arauaren 91. artikuluan dago araututa), kontuan izanik erlijioso batzuek euren lanarekin lortutako etekin guztiak ematen dituztela.

Kongregazioak erlijiosoaren ostatu eta mantenu beharizanak asetzen dituzenez gero, emari kengarri gisa ondokoa soilik onartu daiteke: beharizan horiek asetzeak sortzen dituzten gastuen gaineko zenbatekoa.

## **12.8. Beste kenkari batzuk.**

### **12.8.1. Nazioarteko zergapetze bikoitzagatik aplika daitezkeen kenkariak.**

12.8.1.1. Dibidenduen kasuan: Nazioarteko zergapetze bikoitzaren kenkaria kalkulatzeko, kontuan izanda urtean 1.500 euroko muga duela, 33/2013 Foru Arauaren, PEFZarenaren, 9.25. artikulua dibidenduei eta mozkinetako partizipazioei ezarritako salbuespenak, dibidenduen guztirako zenbatekoa muga hori baino gehiago bada, ezarri behar da zergadunak ekitaldian jasoriko dibidenduen zer zati proportzionalek jasan duen benetan zergapetze bikoitza (urtean gehienez jaso daitezkeen 1.500 euroak baino gehiago jasotzeagatik).

Proportzio berean konputatuko da atzerrian dibidendu horienagatik ordaindutako zerga.

12.8.1.2. Atzerrian egindako lanen zioz jasotako lan etekinen salbuespena. Nazioarteko zergapetze bikoitzaren kenkaria kalkulatzeko, kontuan izanda urtean 60.100 euroko muga duela, 33/2013 Foru Arauaren, PEFZarenaren, 9.17. artikulua atzerrian egiaz egindako lanen etekinengatik ezarritako salbuespenak, etekinen guztirako zenbatekoa muga hori baino gehiago bada, ezarri behar da zergadunak ekitaldian jasoriko etekinen zer zati proportzionalek jasan duen benetan zergapetze bikoitza (urtean gehienez jaso daitezkeen 60.100 euroak baino gehiago jasotzeagatik).

Proportzio berean konputatuko da atzerrian etekin horienagatik ordaindutako zerga.

### **12.8.2. Langileen sindikatuei ordaindutako kuoten eta alderdi politikoei emandako kuoten eta ekarpenen ziozko kenkaria.**



Zergadunek langileen sindikatuei ordaindutako kuoten % 20ko kenkaria aplikatu ahal dute. Era berean, alderdi politikoei emandako afiliazio kuoten eta ekarpenen % 20ko kenkaria aplikatu ahal dute.

Ez dira sartu behar kenkari honen oinarrian 33/2013 Foru Arauaren 22.b. artikuluan ezarritakoaren arabera gastu gisa kendutako kopuruak.

Horretarako, hasiera batean, kenkari hori aplikatu ahal izateko, beharrezkoa da zergadunak 33/2013 Foru Arauaren 116. artikuluko h) eta i) letretan eta Zergaren Erregelamenduaren 116. artikuluen 11. eta 12. paragrafoetan (182 eredu) aipatzen den aitopen informatiboan sartuta egotea.

### **12.8.3. 33/2013 Foru Arauaren 13. xedapen iragankorrean eta Zergaren Erregelamenduaren 3. xedapen iragankorrean jasotako kenkaria.**

Baterako zerga ordainketan, familia unitateko kide guztien errenta guztiak aintzat hartuta finkatuko da konpentsazio eskubidea sortzen duten etekinak integratzearen eta konpentsatzearen emaitzako saldo positiboa, bai eta etekin horiek likidazio oinarri orokorrean sartu izan balira bidezkoa izango zen kuota osoaren zenbateko teorikoa ere, betiere lehenago indarrean zeuden integrazio ehunekoak aplikatuta. Beraz, kenkaria ez da bat etorriko horietako bakoitzak bere banako aitopenean aplikatutako kenkariaren baturarekin.

## **13. ZERGA BATERA ORDAINTZEA.**

### **13.1. Familia unitatearen modalitateak: 33/2013 Foru Arauaren 98 artikulua.**

Bi familia unitate multzo bereizi behar dira:

a) Bi ezkontideek eratzen duten familia edo izatezko bikoteko kideek eratzen dutena (maiatzaren 7ko 2/2003 Legean xedatutakoaren arabera izatezko bikoteak, alegia), seme-alabekin edo seme-alaba gabe (98.1 artikulua). Familia unitate mota honetan ez da salbuespenik onartzen, nahiz eta ezkontideetako edo izatezko bikotekideetako batek seme-alabak izan aurreko harremanetatik. Ume horiek familia unitate mota honetan sartu ahal dira, zeren eta Foru Arau horren 98.1 artikuluan ez baita eskatzen familia unitatea eratzen duten umeek bi gurasoenak edo izatezko bikoteko bi kideenak izan behar dutenik nahitaez; eskatzen duen gauza bakarra da adingabeak izan daitezela (non eta, gurasoen baimenarekin, ez diren haiengandik bereizi) edo adin nagusikoak baina epaileak ezgaituak eta guraso-ahal luzatuaren edo birgaituaren pekoak.

b) Legez bananduta egotea eta ezkontza lokarririk edo izatezko bikotearen lokarririk ez izatea (maiatzaren 7ko 2/2003 legean xedatutakoaren arabera eratutako izatezko bikotea, esan nahi da); hau gertatzen da izatezko bikotea inskribatu ez bada edo ezkontza desegin egin bada, eta desegitea izan daiteke dueseztasunagatik, dibortzioagatik, heriotzagatik edo heriotza deklaratzegatik (98.2 artikulua).

Kasu horietan, familia unitatea gurasoetako batek eta adingabeko ume guztiek eratzen dute, norekin bizi diren kontuan hartu gabe. Beste gurasoa bizi bada ere, ez da familia unitateko kidea. Familia unitatea eratzeari begira ume guztiak guraso bati edo besteari esleitzeko guraso bien adostasuna behar da. Adostasunik ez badago, hauexek dira familia unitateko kideak: seme-alaben zaintza



ebazpen judizial baten bidez era eskusiboan duen gurasoa eta seme-alabak. Kasu horretan, bi familia unitate egon daitezke: guraso bakoitza eta berak modu eskusiboan zaintzapean dauzkan umeak.

Honelako kasuetan, gurasoetako bat gutxienez ezkondata dagoenean (edo izatezko bikotea osatzen denean beste pertsona batekin), aurreko harremanetako seme-alabak familia unitate bati edo beste bati esleitu behar zaizkio (aitarenari edo amarenari, bi gurasokoak zein guraso bakarrekoak izan), 33/2013 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). Akordio horren berririk ez badago, seme-alabak epaile baten ebazpenaren bidez haien zaintza eta babespea dauzkan gurasoaren familia unitateko kideak izango dira (edo familia unitatea osatuko dute berarekin, kasuan kasukoa). Honelako kasuetan, ume batzuen zaintza eta babespea guraso batek badauzka eta beste batzuenak besteak, bakoitzak bere familia unitatean sartu behar ditu epailearen ebazpena dela bide zaintzapean dauzkan umeak.

Aurreko bi paragrafoetan aurreikusitakoaren ondorioetarako, gurasoen arteko adostasuna zuzenbidean onartutako edozein frogabideren bitartez egiazta daiteke, eta, adierazi den bezala, adostasun horren frogara sinesgarririk ez badago, familia unitateko kideak honako hauek baizik ez dira izango: ebazpen judizial baten bidez era eskusiboan seme-alaben zaintza duen gurasoa eta seme-alaba horiek.

### **13.2. Zerga ordaintzeko aukerak urtean zehar familia unitateko kideren bat hiltzen denean.**

Familia unitateko kide bat hiltzen bada abenduaren 31 ez beste egun batean, gainerako kideek bi aukera hauetako bat hautatu behar dute:

- a) Bakoitzak banaka tributatu (hildakoaren aitorenaren zergaldia urtea baino laburragoa izango da).
- b) Baterako aitoren aurkeztu, zenduaren errentak jasota.

## **14. AUTOLIKIDAZIOA EGIN BEHARRA.**

### **14.1. Nola kalkulatu 33/2013 Foru Arauaren 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 denez 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 (zerga hautapena: atxikipenen bidez). 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.



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 baizik ez dira aintzat hartuko.

d. Ondare irabaziak: ondare irabazi garbiak hartu behar dira kontuan, egunerapen eta txikipen 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 aitortpena aurkeztu beharra sortzen ez dela. Hala ere, baldin eta zergadunak ondare galerak hurrengo ekitaldietan izan litezkeen irabaziekin konpentsatu nahi baditu, aitortpena aurkeztu beharko du, behartuta ez egon arren.

e. Ondare irabaziak ez dira konpentsatuko kapitalaren etekin negatiboekin. Kapitalaren etekin positiboak ere ez dira konpentsatuko negatiboekin.

#### **14.2. 33/2013 Foru Arauaren 102.3 artikuluko aitortpena.**

Lanaren etekinak ezarritako mugara ez iritsi arren, 33/2013 Foru Arauaren 102.3 artikuluan adierazitako arrazoiengatik aitortpena aurkeztu behar bada (Zergaren Araudiko 69.1 artikuluko g) idatz zatian ageri den kasua salbuetsita), zergadunak hauen artean hautatu ahal du:

a) Zerga berari buruzko xedapen orokorren arabera ordaindu

b) Zerga, hortaz, lanaren etekinak soilik kontuan hartuz ordaindu, 33/2013 Foru Arauaren 102.3 artikuluan ezarritako erregelen arabera.

Zerga ordaintzeko modu honi dagokionez:

b.1. Tauletan ezarritako atxikipen ehunekoa kalkulatzeko, kontuan hartuko den zenbatekoa hauxe izango da: sortutako etekin mota honen zenbateko osoari honako irizpide hauek aplikatzearen emaitzakoa:

- Dagozkion integrazio ehunekoak aplikatuko dira.

- 33/2013 Foru Arauaren 9. artikuluan xedatutakoaren arabera salbuetsita dauden ordainsariak bazter geratuko dira.

- Ez dira kontuan hartuko errenta hauek (33/2013 Foru Arauaren 71.1.b) artikuluan xedatutakoa ordainsariei aplikatzearen emaitza delarik gehienezko muga): 1) sustatzaileek enpleguko pentsio planetara egindako ekarpenak; 2) enpresa sustatzaileek 3003/41/EE zuzentarauan araupetutako pentsio planetara egindako kontribuzioak; 3) bazkide babesleak BGA Eetara egindako ekarpenak; 4) enplegatzaileek gizarte aurreikuspeneko mutualitateetara egindako ekarpenak, zerga oinarri orokorra murrizten badute; 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 eraturako izateko bikotea), horren zenbatekoari, atxikipen ehunekoak kalkulatzeko kontuan hartu beharreko ordainsarien zenbatekoa kendu behar zaio, baldin eta Zergaren Erregelamenduaren 84.3.3 artikuluko erregelak ezarritako baldintzak betetzen badira.

b.2. Horri dagokionez, familiaren egoera egutegiko urteko lehenengo egunean dagoena izango da, edo lan harremanen hasierako eguneko, 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. Zergadun batzuek ezin hautatu izango dute zerga ordaintzeko modu hau. Hara zeintzuek:

- Lan eginez 20.000 €-tik gorako etekinak lortu dituztenek.
- Kapitalaren etekin positiboak eta ondare irabaziak bat egirik 1.600 € baino gehiago lortu dituztenek.
- Jarduera ekonomikoen etekinak lortu dituztenek.
- Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergaren erroldan alta emanda daudenek, jarduera egin zein ez.
- Aurreko urteetako ondare galeren edo likidazio oinarri negatiboen konpentsazioak dituztenek.
- Batera tributatzea hautatzen dutenak.
- Ohiko etxebizitza eskualdatu eta berrinbertsioaren zioz salbuetsitako ondare irabaziak lortu dituztenek.
- Zergari dagokionez salbuespen, hobari, murrizketa, 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 Erregelamenduaren 69.1 g) artikulua).

Atxikipen ehunekoaren taulak aplikatzeko ezartzen diren erregelak aitortzen 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.

### **14.3. Heinean banatzea.**

Autolikidazioa egin behar izateko mugak ezin dira heinean banatu.

Vitoria-Gasteiz, 2016ko martxoaren 2a.



**Teresa Viguri Martínez**

Ogasun zuzendaria

Directora de Hacienda