



---

**Ogasun zuzendariaren 1/2017 Jarraibidea, apirilaren 19koa, 2016ko 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 2016ko autolikidazioa aurkezteko borondatezko epea; horregatik, 1/2016 Jarraibidea eguneratu behar da, hau da, hizpide dugun gaiaren arloan izaera orokorrekin eman zen azkena.

Adierazi behar da jarraibide honen edukiak 2016ko 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 Arauko 4.2.b) artikulua: Ordaintzeko beharrari lotutako kasu bereziak.**

2. Ondoko kasuetan ez da aplikatuko aurreko idatz zatian xedatutakoa: (...) b) Legez bananduta ez dauden ezkontideen eta beraien adingabeak seme-alaben kasuan, ohiko egoitza atzerrian eduki badute ezkontideetako batek amak edo aitak aurreko 1. idatz zatian zerrendatutako kideza edo titulartasunetako bat eskuratu baino lehen."

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 Arauko 7. artikuluko ordainketaren presuntzioaren analisisa (58. artikuluekin lotuta dago).**

"Lanaren eta zerbitzuen prestazioak, eta ondasun eta eskubideen lagapenak, ordaindutzat joko dira foru arau honek ezarritakoari jarraituz".

Artikulu honetan ezarritako presuntzioa dela eta, zergadunak, oro har, presuntzioaren aurkako frogak 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 Arauko 58.3 artikulua.**

Zergadunak bere jarduera ekonomikoaren xede diren ondasunak, eskubideak edo zerbitzuak doan lagatzen edo mailegatzten 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 Arauko 9.3 artikulua: Elbarritasuna ez dakarten lesio iraunkorrak.**

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

Beste alde batetik, Zergaren Araudiko 14.1.b) artikuluan denboran zehar modu nabarmen irregularrean lortzeagatik zerga oinarrian ehuneko 50ean integratu ahal diren lanaren etekintzat jotzen dira: *“Gizarte Segurantzaren edo Klase Pasiboaren araubide publikoetatik datozen kalte-ordainak, eta zurtzen erakundeek eta antzeko beste erakunde batzuek elbarritasunik ez dakarten lesioengatik ordaintzen dituzten prestazioak”.*

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

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

Hizpide dugun ehuneko 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 Arauko 9. artikuluko 3. edo 4. zenbakien 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 Arauko 9.6 artikulua: Erantzukizun zibilagatiko kalte ordainak.**

*“6. Pertsonen eginiko kalte fisiko, psikiko edo moralen ondoriozko erantzun zibilaren kalte-ordainak (legez edo epai bidez onartutako 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 Arauko 9.7 artikulua: Aseguru kontratuen ondorioz jasotako diru kopuruak.**

*“7. Aurreko zenbakian adierazitako kalte berengatik aseguru kontratuen bidez jasotzen diren zenbatekoak, gehienez 150.000 euro. 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.

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

### **2.2.4. 33/2013 Foru Arauko 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 entitate baten kapitalera, akzioa edo partaidetza bost urtean mantentzea; langile autonomoa bada, jarduerari bost urtean eustea. Zergaren Foru Arauan ezartzen diren kasuetan ez da eskatuko bost urteko aldi hori.

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 Arautegian 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 Arauko 9.17 artikulua eta Zergaren Arautegiko 11. artikulua: Atzerrian egindako lanengatik jasotzen diren 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 entitate batentzat edo atzerrian egoitza duen establezimendu iraunkor batentzat egitea. Hau da, lekuz aldatutako langileak ematen dituen zerbitzuen onuraduna egoiliarra ez den enpresa edo entitate bat edo atzerrian dagoen establezimendu iraunkor bat izan behar da. Ondorioz, salbuespena kasu batean bakarrik aplika daiteke: zergadunak egindako jarduera egoiliarra ez den entitate edo establezimendu baten onurarako izan bada, hau da, jarduerak entitate 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 entitatea langilea enplegatzen duen entitatearekin lotuta badago, edo langileak zerbitzuak ematen dituen entitatearekin, Sozietateen gaineko zergari buruzko Foru Arauko 44.1 artikuluan ezarritako guztia bete behar da.
- 4) Lanak egin diren lurraldean PFEZa bezalako edo horren antzeko zerga bat aplikatzea, eta arauz ezarritakoaren arabera herrialdea edo lurraldea zerga paradisua ez izatea. Ondore horietarako:
  - a) Ez da beharrezkoa lanaren etekinak lanak egin diren herrialdean edo lurraldean kargatu izana egiaz. Izan ere, arauz hauxe bakarrik ezarri da: lanak egin diren lurraldean PFEZa 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 uztailaren 7ko 435/1992 Foru Dekretuan zehaztu dira. Hala ere, 2016ko uztailaren 30era arte zerga paradisu izateari uzten zioten Espainiarekin nazioarteko zergapetze bikoitza ekiditeko hitzarmena, informazioa trukatzeko klausula zuena, sinatzen zuten herrialdeek eta lurraldeek, bai eta zergei buruzko informazioa trukatzeko akordioa sinatzen zutenek ere, baldin eta hitzarmenean edo akordioan berariaz ezartzen bazen indarrean jartzen zenetik aurrera dena delako herrialdea edo lurraldea ez zela zerga paradisua izango. Hala ere, 2016ko uztailaren 30etik Zergen Foru Arau Orokorreko hamabosgarren xedapen gehigarriak zehazten du zerga paradisu izaten diren herrialde eta lurraldeen zerrenda honako irizpide hauen arabera eguneratu daitekeela: 1) hitzarmen bat egotea nazioarteko egozpen bikoitza galarazteko, informazioa trukatzeko klausularekin, edo zerga gaietan informazioa trukatzeko akordio bat egotea, edo ELGaren eta Europako Kontseiluaren zerga gaietako administrazioen arteko laguntzaren hitzarmena egotea, 2010eko Protokoloaren bidez zuzendua, eta aplikatu behar izatea; 2) zerga informazioaren truke eraginkorra egotea, Zergen Foru Arau Orokorreko hamabosgarren xedapen gehigarriko 4. idatz zatian ezartzen den bezala; 3) Zergen Alorreko Gardentasunaren eta Informazio Trukearen Foro Globalak egindako inter pares ebaluazioen



emaitzak. Beraz, egun horretatik aurrera zerga paradisuen zerrenda ez da eguneratzen modu automatikoan; aitzitik, berariaz eguneratu behar da aurrean aipatutako irizpideak aplikatuz.

Horrenbestez, honako hauek kendu behar dira 435/1992 Foru Dekretuko zerrendatik: Zipreko Errepublika (hitzarmena indarrean 2014ko maiatzaren 28tik), Maltako Errepublika (hitzarmena indarrean 2006ko irailaren 12tik), Arabiar Emirerri Batuak (hitzarmena indarrean 2007ko apirilaren 2tik), Jamaika (hitzarmena indarrean 2009ko maiatzaren 16tik), Trinidad eta Tobago (hitzarmena indarrean 2009ko abenduaren 28tik), Luxenburgoko Dukerri Handiarekin sinatutako hitzarmenari erantsitako protokolo 1. paragrafoan aipatzen diren sozietateak (protokoloak 2010eko uztailaren 10etik indarrean egon den hitzarmena aldatzen du), Panamako Errepublika (hitzarmena indarrean 2011ko uztailaren 25etik), Barbados (hitzarmena indarrean 2011ko urriaren 14tik), Singapurko Errepublika (hitzarmena indarrean 2012ko otsailaren 2tik), Txinako Errepublika Popularreko Hong Kong-eko Eskualde Administratibo Berezia (hitzarmena indarrean 2012ko apirilaren 13tik), Omango Sultanerria (hitzarmena indarrean 2015eko irailaren 19tik). Halaber, kontuan eduki behar da Espainiako Erresumak informazioa trukatzeko akordioa sinatu duela Herbehereetako Erresumarekin; hau Arubaren eta Antilla Holandarren -Curaçao eta San Martin- izenean ari zen (BOE: 2009ko azaroaren 23an eta 24an, hurrenez hurren; indarrean 2010eko urtarrilaren 27tik). Gainera, xede bereko hitzarmenak sinatu ditu honako hauekin: Andorrako Printzerria (BOE: 2010eko azaroaren 23an; indarrean 2011ko otsailaren 10etik – gainera, 2015eko urtarrilaren 8an zergapetze bikoitza eta zerga iruzurra saihesteko hitzarmena sinatu zen, informazioa trukatzeko klausula txertatuta, eta 2016ko otsailaren 26an jarri zen indarrean-); San Marinoko Errepublika BOE: 2011ko ekainaren 6an; indarrean 2011ko abuztuaren 2tik); Bahametako «Commonwealtha» (BOE: 2011ko uztailaren 17an; indarrean 2011ko abuztuaren 17tik).

Nahiz eta oraindik indarrean jarri gabe egon, aipatu behar da Espainiako Erresumak informazioa trukatzeko akordioak sinatu dituela honako hauekin (oraindik izapidetzen ari dira): Bermudak, Kaiman uharteak, Cook uharteak, Santa Luzia, Saint Vincent eta Grenadinak, Guernesey eta Jerseyko bailegoak, Man uhartea, Monako, eta Macao.

Orobat, izepedetzen ari da zergapetze bikoitza saihesteko Bahreinekin sinatutako hitzarmena.

Gainera, indarrean dago Agintaritza Eskudunek Finantza Kontuei buruzko Informazioa Automatikoki Trukatzeko Akordioa, Berlinen egina 2014ko urriaren 29an.

- 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 betekizuna betetzat joko da. Hori dela eta kontuan eduki behar da Suitzarekin sinatutako hitzarmenari informazioa trukatzeko klausula txertatu dion protokoloa 2007ko ekainaren lehen jarri zela indarrean, eta egun horretatik aurrera hasi diren ekitaldietan sortu dituela ondorioak. Gainera, gogoan eduki behar da Danimarkarekin sinatutako hitzarmena salatu zela eta ez dela egon indarrean 2009ko urtarrilaren 1etik hasitako ekitaldietan. Azkenik, 2012ko uztailaren 13an Argentinako Errepublikaren Aldizkari Ofizialean argitaratu zen herrialde horrek salatu zuela zergapetze bikoitza saihesteko Espainiarekin sinatutako hitzarmena; ondorioz hitzarmenak ez zuen ondorio gehiago sortu 2013ko urtarrilaren 1etik aurrera. Hala ere, hitzarmen berria sinatu zen eta 2013ko urtarrilaren lehen jarri zen indarrean (BOE, 2014ko urtarrilaren 14koa).



d) Hitzarmenik ez badago, Zergen Foru Arau Orokorreko hamabosgarren xedapen gehigarriak ezartzen duena aplikatu behar da; hona: “(...) errenta, zati batean besterik ez bada ere, zergapetzea helburu duten zergak zerga berdin-berdin edo antzekotzat joko dira, zergaren xedea errenta bera, sarrerak edo errenta egotearen zantzua ematen duen beste edozein elementu dela ere. Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren kasuan, zerga berdin-berdin edo antzekotzat joko dira Gizarte Segurantzari egindako kotizazioak, arau bidez ezarriko diren baldintzetan”.

5) Salbuespena atzerrian egondako egunetan sortutako ordainsariei aplikatuko zaie; urteko gehieneko kopurua erreferentziazko artikuluan finkatu da. Atzerrian egindako lanek dagozkien 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 Arautegiko 13.A.3 b) artikuluan ezarritako araubidearekin, alegia, tributaziotik salbuetsitako gaindikinen araubidearekin; sarien araubide orokorrarekin, aldiz, bateratu daiteke.

#### **2.2.6. 33/2013 Foru Arauko 9.21 artikulua: Zerbitzu publikoen funtzionamenduaren ondorioz pertsonen egindako kalte fisikoak, psikikoak edota moralak.**

Kalte fisikoak edo psikikoak esatean, hauxe ulertu behar da: 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 Arauko 9.24 artikulua: Mozkinen dibidenduak eta partaidetzak.**

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

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

Egoiliar ez diren sozietateek ordaindutako dibidenduak direla eta, kontuan eduki behar da nazioarteko zergapetze bikoitzagatik kenkaria, azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauko 92. artikuluan arautzen dena, zerga oinarrian sartutako dibidenduei soilik aplikatu ahal zaiela, hau da, salbuespen hau aplikatu ez zaienei.

#### **2.2.8. 33/2013 Foru Arauko 9.25 artikulua: Pertsona ezinduek errenta moduan jasotako prestazioak, hain zuzen Foru Arauko 72. artikulua aipatzen dituen 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 kopuruak (laguntzak, bekak, etab.), 33/2013 Foru Arauko 9.9 artikuluan ezarritakoari lotu ezean, PFEZaren kargapeko (eta salbuetsi gabeko) eta haren konturako atxikipenen sistemaren menpeko etekinak izango dira jasotzailearentzat, norberaren lanaren etekin gisa zein lanbide jarduera baten 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 (beka jasotzen duten enplegatuen) senitartekoak lortzen dituztenak.

- Administrazio erakunde edo organo emaile bati funtzionario erlazioaz loturiko pertsonak, edo haien senitartekoak (aurrean bezala), lortzen dituztenak.

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

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

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

### **3.1.2. Lan istripuetako eta lanbide gaixotasunetako mutuak.**

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

PFEZaren ordaintetan, Gizarte Segurantzak zergadunei onartutako prestazio guztiak berdin tratatu behar dira, ordaintzailea Gizarte Segurantzara bera zein mutua laguntzaile bat izatea gorabehera.

### **3.1.3. Prestazio ekonomikoen gaineko errenergua, lan istripua edo lanbide gaixotasuna gertatuz gero.**

Ekainaren 20ko 1/1994 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutako Gizarte Segurantzaren Lege Orokorraren testu bategineko 123. artikuluan hauxe ezarri da: “1. Sorburua lan istripu edo laneko gaixotasunen batean duten diru prestazioak ehuneko 30etik ehuneko 50era bitartean handituko dira, faltaren larritasunaren arabera, hauetariko bat bada lesioaren eragilea: makina edo artefaktu, edo instalazio, zentro edo lantoki bat, arauzko prekaizio tresnarik ez duena, izanda ere halakorik erabiltzen ez duena edo dauzkanak egoera txarrean dituen; laneko higienari eta segurtasunari dagozkion neurri orokor edo bereziak ez kontuan hartu izana; edo oinarrizko osasungarritasun neurriak edo norbera lanera egokitzeari buruzkoak lanaren ezaugarriak eta langilearen adina, sexua eta gainerako baldintzak kontuan hartuta ez bete izana. 2. Aurreko zenbakian ezarritako gehigarria ordaintzeko erantzukizuna, zuzenean, araua hautsi duen enpresaburuarena izango da; ezin izango da



ezin asegurrekin babestu, eta zuzenbidean erabat deusez izango da edozein itun edo kontratu egitea erantzukizun hori estaltzeko, konpentsatzeko edo besteri transmititzeko. 3. Artikulu honek arautzen duen erantzukizuna independentea eta bateragarria da arau haustetik erator litezkeen beste edozein ordenatako erantzukizunekin, erantzukizun penala barne”.

Errekargu hau urriaren 30eko 8/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutako Gizarte Segurantzaren Lege Orokorren testu bategineko 164. artikuluan arautzen da (2016ko urtarrilaren 2tik aurrera dago indarrean).

Errekargu honen zerga tratamendua pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren tributazioan aplikatzen zaion prestazioari dagokiona da. Beraz, kontzeptu honegatik jasotzen den zenbatekoa lanaren etekin gisa kargatuko da edo kargatik salbuetsita egongo da, kasuan kasukoa honen arabera: prestazioak azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauko 9. artikuluan ezarritako salbuespenetako bat aplikatzeko bete behar diren baldintzak betetzen dituen edo ez.

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

### **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 sariak 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. Laneko harreman bereziak: Zergaren Araudiko 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.

#### **3.2.3. Gastuak hirugarren baten kontura.**

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

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





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

Ondoko hauek gertatu behar dira “hirugarren baten kontura egindako gastua” ordaintzeak kargapeko errentarik ez sortzeko:

1.- Zergadunak kargatik salbuetsitako dieten araubideari heltzeko eskubiderik ez edukitzea azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauan eta Zergaren Arautegian (13. artikulua) ezarritakoarekin bat etorritik.

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

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

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

### **3.3. Gauzatan jasotako errentak.**

#### **3.3.1. Gauzatan jasotako errentak: azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauko 60.2 artikuluko azken paragrafoak.**

##### 2016ko apirilaren 30era arte sortutako etekinak.

Gauzatan jasotzen diren lanaren etekinak maileguak emanez lortzen badira, haien zenbatekoa kalkulatzeko eragiketa hau egin behar da: ordaindutako interesetatik aldi horretan diruak izan duen legezko interesak kendu behar dira.

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

Diruaren legezko interes tasa merkatukoa baino baxuagoa bada, gauzatan jasotako ordainsariaren zenbatekoa hauxe da: ordaindutako interesen eta legezko interesen arteko diferentzia. Diruaren legezko interes tasa merkatukoa baino altuagoa bada, ordainsariaren zenbatekoa hauxe da: ordaindutako interesen eta merkatuko interesen arteko diferentzia.

Ondorio horietarako, aintzat hartuta kreditu etxeek baldintza onuragarri bereziak dituzten pertsonen eskatzen dizkieten interes tasak eta beren langileei emandako maileguetako berankortasun eza, hauxe da merkatuko interes 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 interes tasa haztatua, Espainiako Bankuak ekainaren 27an kreditu entitateei eta ordaindu beharreko zerbitzuen hornitzaileei bidalitako 5/2012 Zirkularrak, banku eragiketen gardentasunari eta bezeroen babesari buruzkoak, hamaseigarren arauko 4. puntuan eta 9. eranskinean xedatzen duenaren arabera kalkulatua.

a.2) Hamabi hiletarako EURIBORari dagokion urteko batez besteko interes 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 interes tasa haztatua (dela polizan dela finantza gaietan emandako mailegua), Espainiako Bankuak ekainaren 27an kreditu entitateei eta ordaindu beharreko zerbitzuen hornitzaileei bidalitako 5/2012 Zirkularrak, banku eragiketen gardentasunari eta bezeroen babesari buruzkoak, hamaseigarren arauko 4. puntuan eta 9. eranskinean xedatzen duenaren arabera kalkulatua.

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

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

#### 2016ko maiatzaren 1etik sortutako etekinak.

Gauzatan jasotzen diren lanaren etekinak maileguak emanez lortzen badira, haien zenbatekoa kalkulatzeko eragiketa hau egin behar da: ordaindutako interesetatik aldi horretan diruak izan duen legezko interesak kendu behar dira.

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

Diruaren legezko interes tasa merkatukoa baino baxuagoa bada, gauzatan jasotako ordainsariaren zenbatekoa hauxe da: ordaindutako interesen eta legezko interesen arteko diferentzia. Diruaren legezko interes tasa merkatukoa baino altuagoa bada, ordainsariaren zenbatekoa hauxe da: ordaindutako interesen eta merkatuko interesen arteko diferentzia.

Ondorio horietarako, aintzat hartuta kreditu etxeek baldintza onuragarri bereziak dituzten pertsonen eskatzen dizkieten interes tasak eta beren langileei emandako maileguetako berankortasun eza, hauxe da merkatuko interes 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 maileguren urteko batez besteko interes tasa haztatua, Espainiako Bankuak ekainaren 27an kreditu entitateei eta ordaindu beharreko zerbitzuen hornitzaileei bidalitako 5/2012 Zirkularrak, banku eragiketen gardentasunari eta bezeroen babesari buruzkoak, hamaseigarren arauko 4. puntuan eta 9. eranskinean xedatzen duenaren arabera kalkulatua.

a.2) Hamabi hiletarako EURIBORari dagokion urteko batez besteko interes tasa, puntu portzental erdi gehituta (EURIBOR+0,5).

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 interes tasa haztatua (dela polizan dela finantza gaietan emandako mailegua), Espainiako Bankuak ekainaren 27an kreditu entitateei eta ordaindu beharreko zerbitzuen hornitzaileei bidalitako 5/2012 Zirkularrak, banku eragiketen gardentasunari eta bezeroen babesari buruzkoak, hamaseigarren arauko 4. puntuan eta 9. eranskinean xedatzen duenaren arabera kalkulatua.

b.2) Hamabi hiletarako EURIBORari dagokion urteko batez besteko interes tasa, 1,40 puntu portzental gehituta (EURIBOR+1,40).

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

**3.3.2. 33/2013 Foru Arauko 60.2.b) artikulua: Gauzatan jasotako ordainsaria turismo automobila (atoi eta guzti), ziklomotorra, motozikleta, kiroleko edo aisialdirako itsasontzia edo aireontzia erabili edota ematea izanez gero:**

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 badiu, 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 ehuneko 50.

**3.3.3. 33/2013 Foru Arauko 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 hurrengo 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 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 egotzen 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 Arautegia, 55. artikulua).

#### **3.3.4. Langileei enpresaren akzioak edo partizipazioak ematea. 33/2013 Foru Araua, 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 Arautegian sustatzen dena, iraunkorra izatea. Hala ere, horren aplikazio praktikoak ez du eragotzi behar langileek enpresaren beste titulu batzuk eskuratu eta gero eskualdatu ahal izatea.

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



### **3.3.5. 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 Arautegiko 83. artikuluan xedatutakoa eragotzi gabe. Hona zer dioen: *“Halaber, arauetan xedatutako betetzeko bazkide langileen edo langileen gizarte eta laguntza estaldurarako kooperatibek Gizarte Segurantzari langile autonomoen araubide berezian ordaintzen dizkioten kopuruak ez dira sartu behar zerga oinarrian”*.

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

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

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

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

b) Osagarriak aldi baterakoak badira: Ezin da aplikatu aurreko artikulua hori, osagarriak ez baitira muga gabekoak. Ondorioz, sorkuntzaldiaren arabera integratzeko irizpide orokorrak hartu behar dira aintzat (sorkuntzaldia 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 Arauko 19. artikuluan eta Zergaren Arautegiko 14. artikuluan ezarritako integrazio ehunekoak aplikatu behar dira, artikulua 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 jasotakoen osagarria bada, errenta erregular gisa tratatuko da, nahiz eta urte batzuetan zehar kobratu. Kasu horretan, urtean jasotako kopuruaren ehuneko 100 sartu beharko da, eta ez dira aplikatuko 33/2013 Foru Arauko 19. artikuluan eta Zergaren Arautegiko 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 hartzea.**

Zergaren Arautegiko 14. artikuluko 2. paragrafoan aipatzen da lanaren etekinak zatika har daitezkeela, baina bertan ezarria ezin zaie aplikatu denboran zehar modu nabarmen irregularrean lortutako etekin



artikulu 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 Arautegiko 14.1.e) artikuluan ezarritakoarekin bat etorritz.

#### **3.4.5. Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateek emandako prestazio mistoak: Zergaren Arautegiko 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 gisa jasotako prestazioari dagokionez, ekitaldian jasotako kopuruaren ehuneko 100.

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

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

#### **3.4.6. Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateen (edota pentsio planen) prestazioak kapital gisa zatika jasotzea hainbat ekitalditan.**

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

Beraz, alde batera utzita zenbat entitatetako 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 ehuneko 60 integratuko da, horretarako betekizunak 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. Borondatezko bajagatik edo erreskateagatik BGAEek emandako kapital prestazioak.**

BGAEetatik eskuratutako zenbatekoek lan etekinak sortzen dituzte hartzaileentzat, eta hauek azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauak 19.2.b) artikuluan ezartzen duen integrazio ehunekoa aplikatu ahal diete zenbateko horiei (ehuneko 60), baldin eta: a) kapital gisa kobratzen badira; b) lehenengo ekarpena egin zenetik bi urte baino gehiago pasatu badira, ezintasun edo mendekotasun prestazioetan izan ezik; c) BGAEetatik dirua kobra daitekeen kontzeptu bakoitzagatik jasotzen den lehenengo diru kopurua bada. Aurrean azaldu den bezala, aipatutako kontzeptu bakoitzagatik jaso den lehenengo diru kopurutzat hartuko da ekitaldi batean kapital gisa jasotzen den kopuru guztien multzoa.

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

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

Hain zuzen ere, urriaren 27ko 203/2015 Dekretuak indarrean mantendu du otsailaren 20ko 87/1984 Foru Dekretuko 31. artikulua (xedapen indargabetzaileak ezartzen duenaren arabera) eta tartekadura hau gehitu dio c) letrari azken xedapenetako hirugarrenaren bidez: “Ondorio horietarako, banako edo kidetutako modalitateko BGAE-en bazkideek banako edo kidetutako modalitateko gizarte aurreikuspeneko planei egindako ekarpenei dagozkien eskubide ekonomikoen zenbateko osoa edo haien zati bat eskuratu ahalko dute lehenago”.

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

Honetaz ari garela, BGAE batetik jasotako diru kopurua borondatezko bajaren edo eskubide ekonomikoak metatutako erreserben kargura erreskatatzearen ondorio dela esan daiteke soil-soilik horretarako aurreikusitako inguruabarrak gertatzen direnean, 87/1984 Dekretuko 31. artikuluan (aurrean transkribatu da) azaltzen diren inguruabarrak, hain zuzen. Hain zuzen ere, baja edo erreskate eskubidearen baliatzea oso-osorik edo zati batez metaturiko erreserben kargura finantzaturiko prestazioak eragiten dituen kausa gertatu baino lehen gertatzen denean. Beraz, finantzaturiko prestazioa eragiten duena gertatu ondoren kobratzen diren diru kopuruak ezin dira hartu zergadunak BGAEen baja hartu duelako edo erreskatatzeko eskubidea baliatu duelako kobratutzat, baizik eta kasuan kasuko kontingentzia gertatu izanaren ondoriozkatat.

Ildo bereko adierazpena egin du behin eta berriro Euskal Autonomia Erkidegoko Justizia Auzitegi Nagusiak, besteak beste, 2014ko azaroaren 6ko Epaian, erretiroaren kontingentzia gertatutakoan



BGAE batetik kobratu izanari buruzkoan. Ondorio hau atera du: “BOSGARRENA.- Erreskate partziala borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitate batean, behin erretiroa hartutakoan; erretiroaren kontingentziarekiko lotura, PFEZaren zerga oinarrian sartzearen ondorioetarako. (...) Horrek ondorio honetara eramaten du: borondatezko erreskatea, interesatzen zaigun aldetik, Eusko Jaurlaritzako Lan eta Gizarte Segurantzako zuzendariaren otsailaren 26ko 9/1999 Ebazpenaren bidez onetsitako eta 1999ko martxoaren 10eko 48 zenbakiko Euskal Herriko Agintaritzaren Aldizkarian argitaratutako 1998ko abenduaren 22ko Zirkularrak (horren bidez igorri ziren banakako, enpleguko eta elkartutako modalitateetako BGAE-entzako arauak, ekarpenen mugaketari lotuak, prestazioak aitortzerakoan eta metatutako erreserbak itzuli edo aldatzerakoan bete beharrekoak) ezarri zituen ildoetan (arau esparru zehatzik ezean, Borondatezko Gizarte Aurreikuspeneko Entitateei buruzko urriaren 27ko 25/183 Legean eta lege hori garatzeko 87/1984 Dekretuak onetsitako Arautegian ezarritakoari eutsiz), 4.1.2 puntuan erreskate partzialak aipatu zituen, antzinasunaren 10 urteko gutxieneko ezalditik abiatuta, eta horrek ez du bazterten guk berresten dugun ondorioa, alegia, behin gertatuta kontingentzia, oraingo honetan erretiroa, zeina, demandatzailearen kasuan, 2001eko ekitaldian gertatu baitzen, jasotako prestazioak erretiroko prestazioak dira, eta ezin dute autonomiarik eduki, ondorio horietarako, ez antzinasunagatiko erreskatetzat hartzeko eskaerak ez horren onarpenak. (...)».

#### **3.4.8. Ehuneko 60ko integrazioa aplikatu ahal zaion gehieneko zenbatekoa.**

Ehuneko 100etik beherako integrazio tasa gehienez 300.000 euroko zenbatekoari aplikatu ahal zaio. Zenbateko horren barruan ondokoak sartzen dira: a) batetik, azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauko 19.2 artikuluko a) letran aipatzen diren etekinak (bi edo bost urte baino aldi luzeagoan sortutako etekinak; modu nabarmen irregularrean lortutako etekinak); b) bestetik, azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauko 19. artikuluko 2. idatz zatiko b) eta c) letretan aipatzen diren etekinak (zergaduna bazkide, partaide, mutualista edo onuradun den gizarte aurreikuspeneko sistemen eta enplegatzaileen pentsio konpromisoak gauzatzeko aseguru kolektiboen errenta guztiak).

Ehuneko 100etik beherako integrazio tasa aplikatzen zaien etekinak jasoz gero, 300.000 euroko muga konputatzean, lehenbizi integrazio tasa txikiena duten etekinak zenbatu behar dira.

#### **3.4.9. Zergaren Arautegiko 15. artikulua: batez besteko iraupenaren kalkulua.**

“4. Prestazioak lotutako pertsonen egotzitako talde aseguruetarako ekarpenen dagokienez, Zergari buruzko Foru Arauko 19. artikuluko c) letrako a') eta b') letretan ezarritako ehuneko aplikatzeko (ehuneko 25), kontratuaren iraupenean zehar ordaindutako primak aldikotasun eta erregularitate nahikoarekin ordaindutat 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 iraunaldiaren batez besteko epealdia hauxe izango da: primen batura eta beren iraunaldiko urteen kopurua biderkatu eta horren emaitzako kopuruaren eta ordaindutako primen batura osoaren arteko zatiduraren emaitza.

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

Gainera, azaroaren 26ko 39/2015 Legeak, herri administrazioen administrazio prozedura erkideari buruzkoak, 30.4 artikuluan xedatzen duenarekin eta Kode Zibileko 5.1 artikuluan xedatzen denarekin bat etorritik, 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, PFEZaren araudian ez dago inolako erregelarik 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 Arauko 22.a) artikulua.**

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

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

Zergadunak 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 Arauko 116. artikuluko i) idatz zatian eta Zergaren Arautegiko 123. artikuluko 12. paragrafoan aipatzen den aitoren informatiboan (182 eredu) sartutako zergadunek aplikatu ahal izango dute gastu hori.

### **3.6. Hobariak.**

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

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

Zergaldian zehar desgaitasunaren gradua aldatzen bada, ekitaldian zehar izan diren desgaitasun inguruabarren arabera aplika 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), desgaitasun gradurik handiena duenari dagokion gehikuntza ehunekoak aplikatu behar dute.

2. Hobariaren gehikuntza, hartzailearen desgaitasunagatik.



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

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

- 7 puntu edo gehiago edukitzea beraren egoera baremo horretako D), E), F), G) edo H) ataletako bat izategatik.

3. Lanaren etekinen hobaria eta langabezian edo aldez aurretik erretiratuta dauden “langile aktibo desgaitasunen batekikoak” esamoldearen interpretazioa.

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

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

Gehikuntza honen helburua da desgaitasunen 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 altarekin berdinsita dagoela 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. Banaketa proportzionalak.**

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 Arauko 24.2 artikulua: Lanbide jarduera egitegatik jarduera ekonomikoaren gaineko zergaren tarifen lehen atalean alta emanda egon behar diren entitateak.**



Halako entitateek egiten dituzten jarduerak lanbidekoak edo enpresakoak diren zehazteko, jarduerok nolakoak diren aztertu behar da, alde batera utzita entitateek, jarduera ekonomikoen gaineko zergaren ondorioetarako, zerga horren tarifen lehen atalean alta eman beharra.

#### **4.2 Eragiketen bolumena: Tabako laboreen txikizkako salmenta.**

Tabako laboreak txikizka saltzen diharduten zergadunen eragiketa bolumena, zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztuari ahal dioten jakiteko kontuan edukitzen dena, salmenten ondorioz jasotzen dituzten kontraprestazio guztien zenbatekoa da, alde batera utzita balio erantsiaren gaineko zerga eta, bidezkoa bada, baliokidetasun errenergua, baina tabako laboreen gaineko zerga bereziaren karga deskontatu gabe.

Komisiodunak barik saltzaileak diren aldetik, zergadun hauen eragiketen bolumena ez da Tabako merkatuaren maiatzaren 4ko 13/1998 Legeak 4.7 artikuluan onartzen dien salmenten gaineko marjinaren zenbatekoa, baizik eta salmenten guztirako zenbatekoa.

#### **4.3. Jarduera ekonomiko bati erabat loturiko ondare elementuak. Ibilgailu mistok.**

Ehuneko 100eko lotura presuntzioa duten ibilgailuen artean (Zergaren Foru Arauko 27. artikuluko 5. erregelako laugarren idatz zatia) salgaien garraioan erabiltzen diren ibilgailu mistoak 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.

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

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

#### **4.5. 33/2013 Foru Arauko 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).

#### **4.6. 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.

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



33/2013 Foru Arauko 27. artikuluko 2. paragrafoko erregela berezia, zenbatespenaren metodoaren modalitate arruntean etekin garbia kalkulatzekoa, 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 ehuneko 10eko murrizketa, PFEZari buruzko 33/2013 Foru Arauko 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 Araua, 18. artikulua).

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

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

Jarduera hauei ere Arabako zerga araudia aplikatu behar zaie.

#### **4.9. Jarduera ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko erregela berezia (33/2013 Foru Araua, 25.5 artikulua).**

Jarduera ekonomiko batean hasten diren zergadunek ehuneko 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, eskualdaketa ari garelarik besterentzeaz ari garela ulertu behar da, baina ondasunaren jabeak gabe eskubide errealaren titularrak egindako besterentzeaz.

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



33/2013 Foru Arauko 30. eta 34.c artikuluetan ezarri denez, ondasun higiezinaren edo entitate baten funtsetako partaidetzen gainean, hurrenez hurren, erabilerara 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 horregatik zerga oinarrian (33/2013 Foru Arauko 7. artikuluan kostubidezkoatasunaren presuntzioari buruz xedatzen dena 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 Araua, 32.1 artikulua.**

1. Etxebizitzek sortutako kapital higiezinaren etekintzat, Hiri errentamenduei buruzko Legeak 2. artikuluan zehazten dituen kontratuen ondoriozkoak soilik hartzen dira. Hona zer dioen artikulua horrek: *“1. Etxebizitzaren errentamendutzat hartzen da errentariaren behin betiko etxebizitza beharra asetzeko lehentasuna duten eraikuntza bizigarri bat errentatzea. 2. Etxebizitzaren 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 erabilerara duen etxebizitzaren errentamendua. 2. Bereziki, halakotzat joko dira denboraldika egin diren hiri-finken errentamenduak, udan zein beste edozein sasotian, baita finkan industri, merkataritza, eskulangintza, lanbide, jolas, laguntza, kultura edo hezkuntzaren gaineko jarduera bat egiteko gauzatzen 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 Arauko 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 Legeko 2. artikulua arabera etxebizitza errentamendu diren eragiketek sortzen dituzten etekinak.



Aipatu berri den 2. artikuluan ezarritakoa etxebizitza beharrian iraunkorrek asetzen dituzten higieziinei 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 errentamenduaren arloan ari den enpresa bati errentatuta lortzen diren etekinak, ondoko kasuan izan ezik: etxebizitza, hain zuzen, Sozietateen gaineko zergaren arautegian araututako etxebizitza errentamenduan ari diren entitateen araubide berezian dagoen sozietate bati lagatzea edo alojeratzea.

### 3. Gelaren errentamenduaren zerga tratamendua.

Zerga Agentziaren irizpidearen arabera honako kasu honetan aplika dezake errentariak kenkaria ohiko etxebizitza alokatzeagatik, 86. artikuluan ezartzen den bezala: ohiko etxebizitzaren errentamendua Hiri errentamenduen azaroaren 24ko 29/1994 Legeak 2. artikuluan xedatzen duenarekin bat etorritik egiten denean, hau da, errentan hartzen den “eraikinaren lehen helburua etxebizitza iraunkorra izateko beharra asetzea” denean.

Hala gertatzen denean, kapital higiezinaren etekinak aurrezkiaren errentatzat hartu behar dira errentatzailearen zerga oinarrian integratzeko, 33/2013 Foru Arauak 32.1 artikuluan ezartzen dena betetzen baita (“Idatz zati honetan etekin hauek soilik sar daitezke: Hiri Errentamenduei buruzko azaroaren 24ko 29/1994 Legeko 2. artikuluan etxebizitzaren errentamendutzat jotako eragiketek sortutako etekinak”), eta beraz aurrezkiaren zerga oinarrian sartu behar dira (63. artikulua).

### **6.3. 33/2013 Foru Arauko 32.2 artikulua: Etxebizitzarena ez beste errentamendu batzuk. Amortizazio gastuak.**

Euskal Autonomia Erkidegoko Justizia Auzitegi Nagusiak eta Arabako Lege eta Administrazio Erakundeak finkatutako interpretazio ildoari jarraituz, Zergaren araudia 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. Kooperatiba itzulkinak.**

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

### **7.2. Kontuak partaidetzan.**

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 33/2013 Foru Arauko 9.24 artikuluan arautzen den 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 interesen 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 Arauko 41. artikulua: Ondarea aldatzen ez 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 Azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauko 8.2 artikulua: Galera konputaezinak. Ondasun higiezinaren kostu bidezko eskualdaketen ondoriozko galerak, baldin eta ondasuna aurretik egindako kostu gabeko eskuraketa salbuetsi batetik badatoz edo zerga kargarik jasan ez badute.**

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

Arau hori aplikatuko da, alde aurretik, bi aldi ezberdinetan eta balio ezberdinetan kosturik gabe eskuratutako ondasun higiezin bakar baten kostu bidezko eskualdaketa egiten denean ere. Beraz, kasu horietan dena delako higiezinaren besterenduta ondare irabazi bat (edo batzuk) eta, aldi berean, aurreko paragrafoan ezarritakoarekin bat datorren ondare galera bat (edo batzuk) sortuz gero, galera ezin da konputatu eta, horrenbestez, ezin da kontuan hartu azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauko 66.1.b) artikulua aipatzen dituen errentak integratu eta konpentsatzeari begira, zergadunak ohiz kanpoko arrazoiengatik ondasunaren balioa urritu dela edo galera besterentze edo eskuratze gastuetatik ondorioztatzen dela frogatu ezean.



### **8.3. 33/2013 Foru Arauko 45. artikulua: Eskuraketa balioa eta eskualdaketa balioa.**

1.- Hiri lurren balio gehikuntzaren gaineko zerga.

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.

2.- Mailegu gastuak

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

Mailegua kitatzeko gastuak ere ez dira kendu behar eskualdaketa baliotik.

3.- Nola aplikatu egunerapen koefizienteak.

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

Akzioak jaulkitzeagatik 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 Arautegiko 44.3 artikuluan ezarritakoaren arabera, baloreen eskuraketa balioa murriztu behar duten zenbatekoak eragiketa gertatu den urteko koefizienteak aplikatuz eguneratzen dira.

### **8.4. Ondare galera eta etekin negatibo batzuen integrazioa: 33/2013 Foru Araua, 43 g) eta h) eta 35.3 artikulua.**

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

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

### **8.5. Banako gaixotasun aseguruak.**

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 aseguratua 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 Arauko 36. artikuluan ezarri den bezala, baldin eta prestazioa baliaezintasun egoera batek sortzen badu.

### **8.6. Banako istripu aseguru.**

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; aseguruak istripu batek, arruntak zein lanekoak, sortutako egoera patologikoan dagoen artean jasotzen du eta lanerako ezintasuna iraunkor bihurtzen bada iraungi egiten da.

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

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

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

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

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

Salerosketako kontratua, Kode Zibileko 1.124. artikuluan xedatutakoaren itzalpean, elkarri emandako ondasuna eta kobratutako prezioa itzulita amaitzen bada, saltzaileak aipatu ondasunaren salmentak eragindako ondare aldakuntza sartu duen zergaldietako autolikidazioak zuzendu behar ditu ("ex tunc" efektua dela eta). Consecuentemente, en estos casos, la devolución del precio cobrado no da lugar a una pérdida patrimonial para el vendedor.

### **8.8. Errentariari kalte ordaina ematea errentamendu kontratua azkentzeagatik.**

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 interesak itzultzea.**

Etxebizitzaren deskalifikazioa lortzeko ordaintzen diren diru zenbatekoek (etxebizitza eskuratzeko jasotako dirulaguntza itzuli beharrik gabekoa, dirulaguntzari esker hartutako maileguen interesak eta bi kontzeptuen gainean sortutako interesak) 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 soilak eskuratzeko eta ondoren gozamenak azkentzearen zioz kontsolidatzea: Eskuraketa data.**

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

### **8.11. Berrinbertsioagatikoa 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 eskuratzaileraren 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. Berrinbertsioagatikoa salbuespena. Eraikitzen ari den etxebizitza eskuratzeko.**

Zergadunaren ohiko etxebizitza eskualdatzean lortutako ondare irabaziak zergapetu gabe geratuko dira, baldin eta eskualdaketa horretan lortutako zenbateko osoa beste ohiko etxebizitza bat eskuratzeko berrinbertitzen bada Zergaren Arautegiko 46. artikuluan ezarritako baldintzen arabera.

Hain zuzen, Zergaren Arautegiko 46. artikuluan ezarritako epean ohiko etxebizitza eraikitze inbertitzen diren zenbatekoen arabera berrinbertsioaren konpromisoa bete dela joko da (etxebizitzaren sustatzaileari emandako zenbatekoak ere barne) baldin etxebizitza eskuratzeko eta



etxebizitza eraikitzea parekotzat jotzeko Zergaren Arautegiko 62. artikuluan ezarritako baldintzak betetzen badira. Epealdian egindako berrinbertsioa partziala bada, salbuespena ere modu partzian aplikatuko da.

### **8.13. Berrinbertsioagatiko salbuespena. Berrinbertsioa egiteko epealdia.**

Zergaren Arautegiko 46. artikuluan arautzen da ohiko etxebizitza eskualdatuta lortzen den ondare irabazia berrinbertitzeagatiko 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 ohikotzat hartuko da eskualdatu aurreko bi urteetan zehar ohiko etxebizitza izan bada.

Epealdiak luzatu egin dira ekitaldi batzuetarako:

- 21/2008 Foru Arauko bosgarren xedapen iragankorrek 4 urtera luzatzen du kasu hauetan:
  - 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 Arauko hamabigarren xedapen gehigarriak lau urtera luzatzen du kasu hauetan:
  - Ohiko etxebizitzaren eskualdaketak, 2009. eta 2010. urteetan egindakoak.
  - Ohiko etxebizitzaren eskuraketak, 2009. eta 2010. urteetan egindakoak, gero aurreko ohiko etxebizitza salduz gero.

### **8.14. Berrinbertsioagatiko salbuespena. Ondasun pribatiboak.**

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

### **8.15. Berrinbertsioagatiko salbuespena. Irabazpidezko eraentzapean eskuratutako etxebizitzaren salmenta.**

Jarraibideko 13.5.18 puntuak hauxe 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 inbertitzeagatik aplika daitekeen kerkaria bi ezkontideei dagokie, erdi bana.



Etxebizitza hori eskualdatuz gero, berrinbertsioagatik salbuespena aplikatzeko, 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. Salbuespena ohiko etxebizitzan berrinbertsioa egiteagatik. Besteren finantzaketa.**

Ohiko etxebizitza berria eskuratu eta ondoren, bi urteko aldian, ohiko etxebizitza zaharra eskualdatuta sortzen den ondare irabaziaren salbuespena ebazteko, bi gauza gerta daitezke:

1.- Ohiko etxebizitza berrian zergadunaren beraren funtsak inbertitzen badira, ondoren ohiko etxebizitza zaharra eskualdatuta lortzen duen zenbatekotik berrinbertituztat joko da berrian inbertitutako kopurua (norberaren funtsak birjartzea).

2.- Ohiko etxebizitza berriaren eskuraketa besteren kapitalekin finantzatzen bada, ondoren ohiko etxebizitza zaharra eskualdatuta lortzen den zenbatekotik berrinbertituztat joko da eskualdaketa ondoko bi urteetan kapital horiek amortizatzeke edo itzultzeke erabiltzen den kopurua.

#### **8.17. Etxebizitzaren sustatzaileari edo saltzaileari egindako konturako ekarpenak, eta ondoko salerosketa kontratuaren suntsipena, 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 Arauko 65. artikuluan ezarri den bezala.

#### **8.18. Negoizatzeko onartutako baloreek sortutako ondare irabaziaz zergapetzeko aukerako araubidea. 33/2013 Foru Arauko hogeigarren xedapen gehigarria. Baloreak eskualdatzearen ondoriozko errenta kuantifikatzea aukerako araubidea aplikatzen denean.**

Auzia hau da: PFEZaren Foru Arauko 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 Foru Arauko 6. artikuluko 2. paragrafoko 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. ALDI EGOZKETA.**

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

Azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauko, 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.

Ondorioz, BGAEaren ondoriozko heriotza prestazioak une honetan izango dira galdagarriak: behin onuraduna nor den zehaztuta, onuradun horrek kobrantza eskatu eta kobrantzarako eskubidea frogatzen dituzten agiri guztiak aurkezten dituenetik 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.

Beraz, BGAEek estaltzen duten kontingentzia –kasu honetan heriotza– gertatze soilak ez du zehazten zein unetan ordaindu behar den zerga, kontingentziaren ondoriozko prestazioengatik. Aitzitik, eskatu ahal den ala ez kontuan hartu behar da, honakoen arabera: a) aplikatu beharreko finantza araudia; b) prestazioa kobratzeko eskatzen den data; c) aukeratutako kobrantza modalitatea (kapital gisa –berehalakoa edo geroratu–, errenta gisa edo mistoa).

#### 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 PFEZFAko 18. eta 19. artikuluetan xedatutakoaren arabera zergari lotutako jatorrizko entitatean ziren heriotzagatiko prestazio guztiak eskueran direla, hots, eskueran direla BGAEen edo jomuga den pentsio planean horrela jasotako funts guztiak.

#### **9.2. 33/2013 Foru Arauko 57.2.a) artikulua: Epailearen ebazpenaren zain dauden errentak jasotzea.**

*“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 ekitaldian 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 Arauko 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 berandutze interesik, ez errekar gurik. Aitorten hori etekinak jasotzen direnetik PFEZaren hurrengo aitortpena aurkezteko epealdia amaitu bitartean aurkeztu behar da.

## **10 ZERGA OINARRI OROKORREKO ETEKINEN INTEGRAZIOA ETA KONPENTSAZIOA.**

### **10.1 Jarduketa ekonomikoen etekinak: Konpentsazioa.**

Azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauko 65. artikulua haxe dio: “Zerga oinarri orokorra saldo hauen batura da: a) Foru arau honetako 62. artikuluan aipatzen diren etekinak (jarduera ekonomikoenak ez beste guztiak) eta errenta egozketak, zergaldi batekoak, euren artean inolako mugarik gabe integratuta eta konpentsatuta sortzen den saldoa. b) Jarduera ekonomikoen zergaldi bateko etekinak euren artean inolako mugarik gabe integratuta eta konpentsatuta sortzen den saldoa. Eraitza saldo negatiboa bada, jarduera ekonomikoak hurrengo 15 urteetan sortzen duen saldo positiboarekin konpentsatuko da, Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauko 55. artikuluan ezarritakoarekin bat etorritz. Arabako Zergei buruzko Foru Arau Orokorreko 115. artikuluko 3. idatz zatian ezarritakoaren ondorioetarako, konpentsazio hau aplikatu nahi duen zergadunak aplikatu nahi duen zergaldiko autolikidazioa aurkezten jakinarazi behar du. Zergaldi baterako hautatzen den modalitatea hurrengo batean aldatu ahal izango da, zergaren autolikidazioa nor bere borondatez aurkezteko epealdia amaitutakoan, baldin eta Zerga Administrazioak errekerimendurik egiten ez badu. c) Ondare irabaziak eta galerak, hurrengo artikuluan jasotakoak izan ezik, soil-soilik haien artean zergaldi bakoitzean integratu eta konpentsatuz ateratzen den saldo positiboa.”

Beraz, zergaldi bakoitzean jarduera ekonomikoen etekinak beren artean soilik integratzen eta konpentsatzen dira, inolako mugarik gabe. Integrazioaren eta konpentsazioaren eraitza saldo negatiboa bada, hurrengo 15 urteetan jarduera ekonomikoetan lorturiko etekinen saldo positiboarekin konpentsatuko da, Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 13ko 37/2013 Foru Arauko 55. artikuluan xedatu den bezala.

Horrenbestez, zergadunak hainbat jarduera ekonomiko egiten baditu, haien ondoriozko etekinak bateragarriak dira.

Batera zergapetzea hautatuz gero, lehenengo familia unitateko kide bakoitzaren jardueren etekinak beren artean integratu eta konpentsatu behar dira, eta gero kide guztien saldoak beren artean integratu eta konpentsatu behar dira. Nolanahi ere, familia unitateko kide guztien saldoak negatiboak badira, ezin da egin konpentsaziorik.

Hortaz, Zerga batera ordaintzea hautatzen bada, familia unitateko kideek eskuratutako jarduera ekonomikoen etekinak integratu eta elkarrekin konpentsatzen dira, arestiko paragrafoan adierazitako zehaztasunak kontuan hartuta, bai urte horretakoei bai aurreko zergaldietatik datozenei dagokienez.



Zerga banako araubidean ordainduz gero, baterako tributazioa hautatu den aurreko ekitaldian jarduera ekonomikoek sortutako etekin negatiboak sortu dituen familia unitateko kideak bakarrik konpentsatu ahal izango ditu.

Sozietateen gaineko zergari buruzko abenduaren 13ko 37/2013 Foru Arauko bosgarren xedapen iragankorra pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren tributazioan ere aplikatu daiteke, hain zuzen ere konpentsatu gabe dauden jarduera ekonomikoek etekin negatiboak. Hara zer dioen: “Foru arau hau aplikatzen den lehenengo zergaldiaren hasieran konpentsatu gabe dauden aurreko zerga oinarri negatiboak hurrengo zergaldietako zerga oinarri positiboekin konpentsatu ahal izango dira 55. artikuluan xedatutakoarekin bat etorritik. Artikulu horretako 1. idatz zatian ezarritako hamabost urteko epealdia 2014ko urtarrilaren 1etik aurrera zenbatuko da”.

Horren arabera 2014ko urtarrilaren 1ean konpentsatu gabe egon diren jarduera ekonomikoek etekin ondoriotako saldo negatiboak (arautegiaren aldaketan arabera etekinok 2013ko ekitaldikoak baino ezin dira izan) 15 urtean konpentsatu daitezke 2014ko urtarrilaren 1etik hasita.

## **11. LIKIDAZIO OINARRI OROKORRA.**

### **11.1. 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.

### **11.2. 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 BGAEtara 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, 8.000 €-ko urteko muga dago baterako aitorpenetarako, banako ekarpenei zein enpresako kontribuzioei eragiten diena. Gainera, enpresek pentsio konpromisoak estaltzeko



kontratzen dituzten mendekotasun aseguru kolektiboetarako muga gehigarria ezarri da: 5.000 euro urtean (azaroaren 28ko 35/2006 Legea, hamaseigarren xedapen gehigarria).

Pentsio planetara, gizarte aurreikuspeneko mutualitateetara, bermatutako aurreikuspen planetara eta mendekotasun handiko arriskua soilik estaltzen duten aseguruetara egindako ekarpenek, ezinduen alde eraturakoek, baterako finantza muga hauek dituzte. a) ahaidetasun lotura duten ezinduen alde eginiko gehieneko urteko ekarpenak, 10.000; eta b) ezintasunen bat duen pertsona baten alde eginiko urteko gehieneko ekarpenak, bere ekarpenak barne, 24.250 (azaroaren 28ko 35/2006 Legea, hamargarren xedapen gehigarria).

Azkenik, kirolari profesionalen gizarte aurreikuspeneko mutualitatearen zati bereziari eginiko ekarpenak eta enpresa kontribuzioek gehieneko 24.250 €-ko finantza muga dute urteko (azaroaren 28ko 35/2006 Legea, hamaikagarren xedapen gehigarria).

**11.3. 33/2013 Foru Arauko 71. artikuluko mugei hainbanaketa: Gizarte aurreikuspeneko sistemetara egiten diren ekarpen eta kontribuzioengatik aplikatzen diren murrizketak.**

Ezarritako murrizketa mugak ezin dira hainbanatu.

**11.4. 33/2013 Foru Arauko 72. artikuluan ezarritako 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 ezarritako mugekin eta modu proportzionalan.

b) Ezkontidearen edo ahaideen aldeko ekarpenak egin daitezke, odol ahaidetasunagatik edo ezkontza ahaidetasunagatik, zuzenean edo zeharka, hirugarren graduraino (hori barne), baldin eta ehuneko 65eko minusbalioetasun fisikoa edo handiagoa badute, ehuneko 33koa minusbalioetasun psikikoa edo handiagoa badute edo, Kode Zibilean ezarritako kasuak direla bide, epaileak adierazitako ezintasuna 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, ezarritako murrizpen mugak gainditzeagatik oinarrian murriztu ezin izan direnak: hurrengo bost ekitaldietan aplikatu ahal dira, baldin eta gizarte aurreikuspeneko sistema bakoitzean aplikatu daitezkeen finantza araudian ezarritako mugak errespetatzen badira.

**11.5. Murrizketa zerga batera ordaintzeagatik: Ezkontidearen heriotza (33/2013 Foru Araua, 73. eta 98. artikulua).**

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

**11.6. Ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen aldeko ekarpenak murriztea (33/2013 Foru Araua, 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 entitateetara 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 gainditzeagatik murriztu ezin izan diren ekarpenak hurrengo bost ekitaldietan murriztu ahal izango dira, baldin eta, ekarpenak noren alde egin ziren, bazkide, partedun, mutualista edo aseguruduna den ezkontidea edo izatezko bikotekidea ez badago erretiraturik.

## **12. KUOTA OSOA.**

### **12.1. Zergaren eskala: 33/2013 Foru Araua, 75.3 artikulua. Jarduera ekonomikoa egiten duten zergapekoek berrinbertsioagatiko salbuespenari heldu gabe jarduerari lotutako elementuren bat eskualdatuz gero egin beharreko kalkulua.**

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 Arauko 75.3 artikulua haxe dio:

*“3. Zergadunaren batez besteko karga tasa (aurreko idatz-zatian aipatutakoa) Sozietateen gaineko Zergaren oinarri orokorra baino gehiago bada, kuota osoari txikipen hau aplikatuko zaio: batez besteko karga tasaren eta Sozietateen gaineko Zergaren oinarri orokorraren arteko kenketaren emaitzako tasa jarduera ekonomikoen 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.

## **13. KUOTA LIKIDOA.**

### **13.1 Kuotaren murrizketa.**



Zergadunek likidazio oinarri orokorrari dagokion kuota soilik murrizteko eskubidea dute. Horretarako autolikidazioa egin behar dute; zergaldia egutegiko urtea baino laburragoa bada, murrizketa ezin da hainbanatu.

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

#### **13.2.1. Ezkontza ahaidetasuna.**

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

#### **13.2.2. Babestutako desgaitua, 18 urtetik beherakoa.**

Ondorengo kenkaria dela eta, ondorengo parekotzat jotzen dira desgaitasunen bat duten pertsona adin nagusikoak, zergadunarekin tutoretzazko lotura badute.

#### **13.2.3. 33/2013 Foru Arauko 79.3.b) artikulua.**

*“3. Ez da kenkaririk izango honako egoeraren batean dagoen ondorengo bakoitzarengatik: (...)*

*b) Zergaldiko urteko errentak, salbuetsitakoak kontuan hartu gabe, lanbide arteko gutxieneko soldata baino gehiago izatea, edo kideren batek lanbide arteko gutxieneko soldatatik 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.

#### **13.2.4. 33/2013 Foru Arauko 79.3.c) artikulua: Ondorengo ahaideengatik aplika daitekeen kenkaria.**

Banako aitortpena: ezin da aplikatu kenkaririk banako aitortpena aurkezten duten edo aurkeztu behar duten ondorengoengatik.

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

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

Bi kenkariak (bai ondorengo ahaideena bai seme-alaben urteko mantenuarena) aplikatzeko, beharrezkoa da ondorengoa edo semea/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.

### **13.3. Aurrekoengatik aplika daitekeen kenkaria (33/2013 Foru Araua, 81. artikulua).**



### **13.3.1. Ezkontza ahaidetasuna.**

Kenkari hau ezin da aplikatu ezkontza ahaideekin (ezkontidearen gurasoak edo senideak, etab.) bizitzeagatik, ez eta haiei dirua emateagatik, ezinbestekoa baita ahaidetasuna odolekoa zein adopzioaren bidezkoa izatea.

### **13.3.2. Elkarrekin bizi beharra: 33/2013 Foru Araua, 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 kenkaria.

Kenkari honen ondoreetarako, elkarbizitzaren parekotzat jotzen dira honako kasu hauek: ondorengoak ordaintzen dituenen 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.

### **13.3.3. 33/2013 Foru Arauko 81.2.c) artikulua.**

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

### **13.3.4. Egoitza zentroetan bizi diren aurrekoengatik aplika daitekeen 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 horrexetan soilik, kenkariaren zenbatekoa denen artean banatu behar da, heinean.

### **13.4. 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.

### **13.5. Ohiko etxebizitzan inbertitzegatik aplika daitekeen kenkaria.**

#### **13.5.1. Ohiko etxebizitza alokatzeagatik aplika daitekeen 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 hileroko



ordaindutako kuotekin, eta ez kontuan sartu denarekin, honelaxe jokatuko da errentaduna erosketan aukeraz baliatzen den ekitaldian:

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

### **13.5.2. Ohiko etxebizitza eskuratzegatik aplika daitekeen kengkaria. 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 erostean kengkaria aplikatzeko.

### **13.5.3. Kengkariaren oinarria: finantza gastuak.**

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

Finantza entitateek 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 entitatearen bidez, hipoteka maileguaren kuotak ordaintzeko erabili behar dira; ondorioz mailegu hartzaileak ez ditu ordaindu beharko maileguaren 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 Arauko 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 dituenan izan ezik.”*

Beraz, ondare irabazi hau aseguru entitateak 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 entitateak 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 aurreratuagatik komisioa eta maileguaren kitapenagatik, 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 amortizatzeo aseguruak, sute aseguruak, etxeko arrisku anitzeko aseguruak...).

#### **13.5.4. 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.

#### **13.5.5. Maileguen ezaldia.**

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

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

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

#### **13.5.7. Kenkariaren mugak.**

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

#### **13.5.8. Kasua: ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik aplika daitezkeen kenkariak aplikatu ondoren, etxebizitza eskualdatzea eta lortutako zenbatekoa ohiko beste etxebizitza bat eskuratzeko berrinbertitzea.**

33/2013 Foru Arauko 87. artikuluan eta Zergaren Arautegiko 64. artikuluan ezarritakoaren arabera, etxebizitza kreditua murriztu egin behar da, ez bakarrik ohiko etxebizitzan egindako inbertsioarengatik kendutako zenbatekoen arabera, baita berrinbertsioagatik salbuetsitako ondare irabaziaren ehuneko 18 kenduz ere.

Eskualdaketa dagoeneko indargabetuta dagoen 35/1998 Foru Arauaren indarraldian egin bada, zerga kreditua berrinbertsioagatik salbuetsitako irabaziaren ehuneko 15 murriztu behar da.



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

#### **13.5.9. Familiaren egoeraren erreferentzia eguna.**

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

#### **13.5.10. Inbertsioa etxebizitzan eta ezkontzaren deuseztapena edo senar-emazteen banantzea edo dibortzioa, edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legean xedatutakoaren arabera eraturiko izatezko bikotea azkentzea: 33/2013 Foru Araua, 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 inbertsioagatik 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.

#### **13.5.11. Ohiko etxebizitza eraikitzea.**

1.- Etxebizitzaren eraikuntza eta ohiko etxebizitzaren eskuratzeko asimilatu egingo dira, baldin eta zergadunak zuzenean ordaintzen baditu obrak egitearen ondoriozko gastuak, edo obren sustatzaileari konturako kopuruak ematen badizkio, betiere obra horiek, gehienez, lau urteko 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.- Ohiko etxebizitza inoren lurtean eraikitzea.

Kode Zibilak 358. artikuluan ezartzen du inoren lurtean eraikitakoa lur horren jabea dagokiola. Ondorioz, ondasunak banantzearen eraentzapeko ezkontide edo izatezko bikotekideek edo beraien artean inongo loturarik ez duten zergadunek ohiko etxebizitza eraikitzeko 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.

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

Zergaren Arautegiko 62.5 artikuluan ezarritakoarekin bat etorritik, ohiko etxebizitza birgaitzeko lanak direla joko da zergadun batek bere jabetzakoa den lokal batean egindako lanak, baldin eta etxebizitza



bezala antolatzen izan badira eta etxebizitza hori zergadunaren ohiko etxebizitza izango bada ondoren.

Kasu horretan, zergadunak kenkaria aplikatu ahal izango du ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik, lokalaren erosketa balioari dagokion zenbatekoaren gain, hauek betetzen baditu: 1) Zerga aitortzeko borondatezko epealdia amaitzen denean, obra egiteko behar dituen lizentziak eskatu baditu; 2) Zergaren arautegian jasotako betekizunak bete badira, etxebizitzaren eraikuntza eta etxebizitza horren erosketa asimilatu daitezten.

### **13.5.13. Etxebizitza kontuak.**

a) “Kenkari eskubidea sortu duena” esamoldea:

Zergaren Arautegiko 63. artikuluan ezarritakoa dela bide, kreditu entitateetan gordailutzen diren zenbatekoak –zarpen 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 entitate 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 zerbitutarako 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 handiagoa bada.
- Lehenengo jarritakoak.

c) Etxebizitza kontuak lotzea:

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

c.1) Beraz, aplikatutako kenkariak egiteko eskubidea galduko ez bada, frogatu beharko da 6 urteko epealdian kontuko saldo osoa erabili dela etxebizitza eskuratzeko, eta hori frogatuzat joko da etxebizitza kontuko saldoa ohiko etxebizitza bat eskuratzeari lotuta egonez gero, baldin eta honako hauek aurkezten badira sei urteko epealdia amaitu baino lehen: 1) Etxebizitza eskuratzeko kontratu pribatua; ; 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, 13.5.11 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 etxebizitzaren 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 blokeatuzat 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 ehuneko 50aren titularra da (indibisoan), ekarpenetarako ondasun edo errenta pribatiboak erabili direla frogatu ezean.

Hori erabat debekatuta dago PFEZaren Arautegian; hona zer dioen 63.3 artikulua:

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

Hala ere, badaude honelako kasuak, eta honako irizpide hauek 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 erostean 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 ekarpenengatik aplika daitezkeen 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 ekarpenengatik aplika daitekeen kenkariaren ondorioetarako, saldoaren ehuneko 100 inbertitu duela ulertuko da, ez ehuneko 50 (eskuratutako etxebizitza irabazpidezkoa baita). Ekarpina pribatibotzat joko da.

f) Herri administrazioek etxebizitza kontuarengatik egindako kenkariak. Araua bete ez denean ez da izan zergadun Araban. Zer administraziori 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.

#### **13.5.14. Desgaituak eta 70 urtetik gorakoak (Zergaren Arautegia, 62.1 artikulua)**

Oztopo arkitektonikoak kentzeari begira higiezin gaineko 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.- Desgaitasunen 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 desgaitasunen 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 ehunekoak.

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

Zergaren araudian 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.

**13.5.16. Ohiko etxebizitza zer den: ohiko etxebizitza saldu behar izatea bertan hiru urte etengabe bizi izan baino lehen, enplegua galtzeagatik.**

33/2013 Foru Arauko 87.8 artikulua haxe 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 desagitea; 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 igurikipenak 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 igurikipenak. 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.

**13.5.17. Ohiko etxebizitza bat baino gehiago: 33/2013 Foru Araua, 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 Arauko 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.

### **13.5.18. 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 kenkaria etxebizitzan inbertitzeagatik?

Ohiko etxebizitza eskuratzegatik 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 inbertsioagatik 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, aldaketak 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 lehenengo eskuratu zuen ezkontidearen jabetza pribatiboa dela.

### **13.5.19. BOE bat ehuneko 100ean titular bakar batek erostea, eta hipoteka mailegua egitea titularrak eta bere bikoteak erdi bana (ehuneko 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 inbertsioagatik 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. Aurreko 1. puntuaz azaldu dugu etxebizitza erosteko eskatutako maileguaren ehuneko 50 bakarrik onar daitekeela eta gainerako ehuneko 50 ez dela kengarria, ezkontideak ez baitu eskuratu etxebizitzaren titulartasuna.

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 etxebizitzari buruz indarrean den araudia.

#### **13.5.20. Ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik edo hura finantzatzeagatik aplika daitekeen kenkaria.**

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

Halaber, birfinantzaketa eginez gero, amortizazioaren ehuneko 100 egotzi behar da eta interesak heinean banatu.



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

### **13.6. Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak.**

**13.6.1. Inbertsioengatik eta beste jarduera batzuentatik aplika daitekeen kenkaria: 33/2013 Foru Araua, 88. artikulua. Nola kalkulatu jarduera ekonomikoek sortutako etekinek zerga oinarri orokorrean eraturako zatiari dagokion kuota osoa.**

Eragiketa hau egin behar da:

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

**13.6.2. Inbertsioengatik eta beste jarduera batzuentatik aplika daitekeen kenkaria: 33/2013 Foru Araua, 88. artikulua. 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 aitorpenetan 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.

**13.6.3. Langileek enpresan partaidetza edukitzegatik aplika daitekeen kenkaria: 33/2013 Foru Araua, 89. artikulua.**

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

**13.7. Mezenasgo jarduerengatik aplika daitezkeen kenkariak: 33/2013 Foru Araua, 91. artikulua.**

**13.7.1. Nola kalkulatu aplikatu beharreko kenkariak.**

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

*“1. Zergadunek irabazteko asmorik gabeko erakundeen zerga araubidea eta mezenasgorako zerga pizgarriak araupetu dituzten foru arauetan zerga honetarako ezarritako kenkariak aplika ditzakete.*

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

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



Araudia:

- Araban: 16/2004 Foru Araua, uztailaren 12koa, irabazteko asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga pizgarrien zerga araubidearena.
- Bizkaian: 1/2004 Foru Araua, otsailaren 24koa, irabazteko asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga pizgarrien zerga araubidearena.
- Gipuzkoan: 3/2004 Foru Araua, apirilaren 7koa, irabazteko asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga pizgarrien zerga araubidearena.

### **13.7.2. Lehentasuneko mezenasgo jarduerak eta herritar guztien intereseko jarduerak sustatzeko programak. 16/2004 Foru Araua, 29. eta 30. artikulak.**

Lehentasuneko jardueretarako eta herri interes berezia duten gertaerak sustatzeko programetarako ezarritako zerga onurak Estatuko eta foru lurraldeetako organo eskudunek halakotzat jotzen dituzten jardueri eta egitaraueri 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 kopuruengatik.

### **13.7.3. Kenkariaren oinarriaren muga.**

Mezenasgo jarduerengatik aplika daitekeen kenkariaren oinarria ezin da izan zergaren likidazio oinarriaren ehuneko 30 baino gehiago.

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

### **13.7.4. Emariengatik aplika daitekeen kenkaria, erlijiosoek lanaren etekin guztiak euren kongregazioari emanaz gero.**

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

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

## **13.8. Beste kenkari batzuk.**

### **13.8.1. Nazioarteko zergapetze bikoitzagatik aplika daitekeen kenkaria.**



1.- Dibidenduak: Nazioarteko zergapetze bikoitzaren kenkaria kalkulatzeko, kontuan izanda urtean 1.500 euroko muga duela, PFEZaren 33/2013 Foru Arauak 9.25. artikuluan partaidetzen dibidenduei eta mozkinari 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 horiengatik ordaindutako zerga.

2.- Atzerrian egindako lanengatik jasotako etekinak: Nazioarteko zergapetze bikoitzaren kenkaria kalkulatzeko, kontuan izanda urtean 60.100 euroko muga duela, PFEZaren 33/2013 Foru Arauak 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 horiengatik ordaindutako zerga.

### **13.8.2. Kenkaria langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoei emandako kuota eta ekarpenengatik.**

Zergadunak langileen sindikatuei ordaindutako kuoten ehuneko 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 Arauko 22.b. artikuluan ezarritakoaren arabera gastu gisa kendutako kopuruak.

Horretarako, hasiera batean, kenkari hori aplikatu ahal izateko, beharrezkoa da zergadunak 33/2013 Foru Arauko 116. artikuluko h) eta i) letretan eta Zergaren Arautegiko 116. artikuluko 11. eta 12. paragrafoetan (182 ereduak) aipatzen den aitortpen informatiboan sartuta egotea.

## **14. BATERAKO TRIBUTAZIOA.**

### **14.1. Familia unitatearen modalitateak: 33/2013 Foru Araua, 98. artikulua.**

Bi familia unitate multzo bereizi behar dira:

a) Bi ezkontideak, edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izateko bikoteko bi kideak, eta beren umeak (98.1 artikulua). Modalitate honetan ez dago salbuespenik, nahiz eta ezkontide edo bikotekideetako batek aurreko beste erlazio bateko umeren bat eduki. Ume horiek familia unitate mota honetan sartu ahal dira, zeren eta foru arau horretako 98.1 artikuluan ez baita eskatzen familia unitatea eratzen duten umeek bi gurasoenak edo izateko 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 lokarrik edo izateko bikotearen lokarrik ez izatea (maiatzaren 7ko 2/2003 Legean xedatutakoaren arabera eraturako izateko bikotea, esan nahi da); hau



gertatzen da izatezko bikotea inskribatu ez bada edo ezkontza desegin egin bada, eta desegitea izan daiteke deuseztasunagatik, 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 beharko 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 ezkontuta 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.

#### **14.2. 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 aitortea aurkeztu, zenduaren errentak jasota.

### **15. AUTOLIKIDAZIOA EGIN BEHARRA.**

#### **15.1. Nola kalkulatu 33/2013 Foru Arauko 102. artikuluan ezarritako mugak aplikatzeko kontuan hartu beharreko etekinak eta irabaziak.**

Erregela hauek hartu behar dira kontuan, kasuan kasukoa errentaren arabera:

- a. Lanaren etekinak: jasotako zenbateko gordina hartu behar da kontuan, integrazio ehunekoak aplikatu gabe; muga gainditzen denez zehazteko salbuetsi gabeko kopuruak soilik hartuko dira. Ez dira kontuan hartuko ez gastu kengarriak ez hobariak.





Irizpide bera aplikatuko da lanaren etekin 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 dagokionez, 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.

## **15.2. 33/2013 Foru Arauko 102.3 artikuluko aitortpena.**

Lanaren etekinak ezarritako mugara ez iritsi arren, 33/2013 Foru Arauko 102.3 artikuluan adierazitako arrazoiengatik aitortpena aurkeztu behar bada (Zergaren Arautegiko 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 Arauko 102.3 artikuluan ezarritako erregelen arabera.

Zerga ordaintzeko modu honi dagokionez:

b.1. Tauletan ezarritako atxikipen ehuneko kalkulatzeke 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 Arauko 9. artikuluan xedatutakoaren arabera salbuetsita dauden ordainsariak bazter geratuko dira.
- Jarraiko errentak ez dira kontuan hartuko (33/2013 Foru Arauko 71.1.b artikuluan xedatutakoa ordainsariei aplikatzearen emaitzako gehieneko mugarekin): 1) sustatzaileek



enpleguko pentsio planetara egindako ekarpenak; 2) enpresa sustatzaileek 3003/41/CE Zuzentarauan araututako pentsio planetara egindako kontribuzioak; 3) bazkide babesleak BGAEetara egindako ekarpenak; 4) enplegatzaileek gizarte aurreikuspeneko mutualitateetara egindako ekarpenak, zerga oinarri orokorra txikitzen dutenak; 5) hartzaileak enpresen aurreikuspen planetan ordaindutako primak.

- Etekinen jasotzaileak epaile baten ebazpena dela bide konpentsazio pentsioa eman behar badio bere ezkontideari edo izatezko bikotekideari (maiatzaren 7ko 2/2003 Legean xedatutakoaren arabera eraturako izatezko bikotea), horren zenbatekoari, atxikipen ehunekoak kalkulatzeko kontuan hartu beharreko ordainsarien zenbatekoa kendu behar zaio, baldin eta Zergaren Arautegiko 84.3.3 artikuluko erregelari ezarritako baldintzak betetzen badira.

b.2. Horri dagokionez, familiaren egoera egutegiko urteko lehenengo egunean dagoena izango da, edo harremanen hasierako egunekoak, 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. Honako inguruabar hauetan dauden zergadunek ezin hautatu izango dute zerga ordaintzeko modu hau:

- Lan eginez 20.000 €-tik gorako etekinak lortzen dituztenek.
- Kapitalaren etekin positiboak eta ondare irabaziak bat eginek 1.600 € baino gehiago lortzen dituztenek.
- Jarduera ekonomikoen etekinak lortzen 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 salbuesitako 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 Arautegiko 69.1.g artikulua).

Atxikipen ehunekoaren taulak aplikatzeko ezartzen diren erregelak aitortzen diren 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.



### **15.3. Banaketa proportzionalak.**

Autolikidazioa egin behar izateko mugak ezin dira heinean banatu.

Gasteiz, 2017ko apirilaren 19a.

**Teresa Viguri Martínez**

Ogasun zuzendaria

Directora de Hacienda