1/2023 Jarraibidea, ekainaren 5ekoa, Ogasun Zuzendaritzarena, 2022ko ekitaldirako zenbait irizpide ezartzen dituena azaroaren 27ko 33/2013 Foru Araua, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergarena, eta berori garatu duten xedapenak aplikatzeko.

1/2022 Jarraibidea eguneratu behar da, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren 2022ko autolikidazioa aurkezteko.

Adierazi behar da jarraibide honen edukiak 2022ko ekitaldian aplikatzekoa den araudiari bakarrik egiten diola erreferentzia; hortaz, ekitaldi horretan bakarrik aplikatu ahal izango da.

1. ZERGAREN IZAERA ETA APLIKAZIO-EREMUA.

1.1. <u>33/2013 Foru Araua, 4.2.b) artikulua: Zerga ordaindu beharra dakarten kasu bereziak.</u>

2. Aurreko zenbakian ezarritakoa ez da aplikatuko honako kasu hauetan: (...) b) Legez bananduta ez dauden ezkontideen eta beraien adingabeko seme-alaben kasuan, ohiko egoitza atzerrian eduki badute ezkontideetako batek amak edo aitak aurreko 1. idatz zatian zerrendatutako kidetza edo titulartasunetako bat eskuratu baino lehen."

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

2. ZERGA EGITATEA.

2.1. <u>Errenten zenbatespena.</u>

2.1.1. 33/2013 Foru Arauko 7. artikuluko ordainketaren presuntzioaren analisia (58. artikuluarekin 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, ustearen aurkako froga aurkez dezake, Zuzenbidean onartzen diren bideetako bat erabiliz, 33/2013 Foru Arauko 58. artikuluan xedatutakoaren arabera eta Zergei buruzko Foru Arau Orokorreko 104.1 artikuluan ezarritakoarekin bat etorriz. Izan ere, artikulu 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 Araua, 58.3 artikulua.

Zergadunak bere jarduera ekonomikoaren xede diren ondasunak, eskubideak edo zerbitzuak doan lagatzen edo mailegatzen badizkio hirugarren bati, edo berak erabiltzen edo kontsumitzen baditu, jarduerarearen 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 hura 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 Araua, 9.3 artikulua: Elbarritasuna ez dakarten lesio iraunkorrak.

"Errenta hauek salbuetsirik egongo dira: (…) 3. Gizarte Segurantzak edo haren ordezko erakundeek subjektu pasiboari ezintasuna 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 % 50ean integratu ahal diren lanaren etekintzat jotzen dira: *"Gizarte Segurantzaren edo Klase Pasiboen araubide publikoetatik datozen kalte-ordainak, eta zurtzen erakundeek eta antzeko beste erakunde batzuek elbarritasunik ez dakarten lesioengatik ordaintzen dituzten prestazioak".*

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

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

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

a) Araubide publikoetako kalte ordainak, baldin eta PFEZari buruzko Foru Arauko 9. artikuluko 3. edo 4. zenbakien arabera salbuetsita ez badaude.

b) Enpresa eta erakunde publikoek elbarritasuna ez dakarten lesioengatik ematen dituzten kalte-ordainak, eta zurtzen erakundeek eta antzekoek ematen dituztenak ere bai.

2.2.2. 33/2013 Foru Araua, 9. artikulua, 3 eta 4. Ezintasun iraunkor osoagatik jasotzen den prestazioen salbuespena.

Ez dute kargarik Gizarte Segurantzak eta klase pasiboen araubideak ezintasun iraunkor osoaren ondorioz aitortutako prestazioek, baldin eta zergadunak, dagokion ekitaldian, ez badu jasotzen

azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauaren 18 a) artikuluan ezarritakoez bestelako lan errendimendurik, edo jarduera ekonomikoen errendimendurik.

Salbuespenaren eta laneko etekin jakin batzuen arteko bateraezintasunaren helburua da prestazio horiengatik zergak ordaintzea, baldin eta, horiek jasotzeaz gain, subjektu pasiboek lanbide edo ogibide batean jarduten badute.

Hala ere, azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauaren 15. artikuluan ezartzen denaren arabera zergarako lanaren etekinak diren prestazio jakin batzuk jasotzeak ez du esan nahi subjektu pasiboak lan aktiborik egiten duenik, baina 18 a) artikuluan aipatzen diren kasuetako ezeinetan ezin sartu daitezkeenez gero, ezintasun iraunkor osoagatik jasotzen den prestazio publikoaren gaineko karga jasaten dute, horrekin batera jasoz gero. Hauek dira 18. a) artikuluan aipatutako kasuak:

-Gaur egun egoitza Araban duten zergadunek gizarte segurantzako araubide publikorik ez dagoen herrialdeetan lan egin duten bitartean gizarte aurreikuspeneko sistema pribatuetara ordaindutako kotizazioengatik sortutako eskubideei esker jasotako prestazioak.

-Ezintasun iraunkor osoan egonik zerbitzu aktiboari utzi dioten langileei enplegatzaileek hitzarmen kolektiboa edo beste lan-akordio baten bidez ezintasunaren prestazio publikoaren osagarri modura ordaintzen dizkieten diru kopuruak.

-Lanbide edo ogibide bat aktiboki garatzen zen ekitaldietatik eratorritako pertzepzioak, baina, aldi baterako egozpenaren arauak direla eta, ondorengo ekitaldi batean sartu behar direnak, non Gizarte Segurantzak eta Klase Pasiboen araubideak aitortutako prestazioak jasotzen diren ezintasun iraunkor osoaren ondorioz.

Hala bada, Gizarte Segurantzaren eta klase pasiboen araubidearen ezintasun iraunkor osoaren prestazioen salbuespena ez da bateraezintzat joko gizarte aurreikuspeneko sistemek edo enpresek ordaindutako prestazioez edo ezintasun edo erretiro kontingentziez osatutako ekitaldi bereko lan etekinekin.

2.2.3. 33/2013 Foru Araua, 9.3 artikulua. Ezintasun iraunkorraren pentsioen izendazioaren aldaketa.

Gizarte Segurantzaren Lege Orokorraren testu bateginak (8/2015 Legegintzako Errege Dekretua, urriaren 30ekoa) honako hau ezartzen du 200.4 artikuluan: *"Ezintasun iraunkorraren pentsioak erretiro-pentsioak izango dira onuradunak hirurogeita zazpi urte betetzean. Izendapen berriak ez du ekarriko inolako aldaketarik onuradunak jasotzen duen prestazioan".*

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

Beraz, prestazioaren izendapena baino aldatuko ez denez, izendapen-aldaketaren aurrean bezala aplikatu ahal izango zaio PFEZen Foru Arauaren 9.3 artikuluan arautzen den salbuespena.

Hala ere, batzuetan, erretiratzeko adinera heltzen denean pertsonak bi aukera dauzka: ezintasunaren pentsioa jasotzen jarraitu edo erretiro-pentsioa jaso, baldin eta horretarako eskubidea badauka. Izan ere, honako hau ezartzen du Gizarte Segurantzaren Lege Orokorraren testu bateginak (8/2015 Legegintzako Errege Dekretua, urriaren 30ekoa) 163.1 artikuluan:

“Pertsona batek ezin du jaso araubide orokor honetako pentsio bat baizik, legerian edo arautegia berariaz ezarri ezean.

Beste pentsio bat jasotzeko eskubidea sortzen bada eta aurrekoarekin bateragarria ez bada, erakunde kudeatzaileak pentsiorik handiena (urteko zenbatekoa kontuan hartuta) ordainduko du, eta bestea bertan behera utziko du.

Hala ere, interesdunak bertan behera utzitako pentsioa jasotzea hautatzen badu, erabaki hori deusezteko eskatu ahal izango du. Hautapen horrek eskaera aurkeztu ondoko hileko lehen egunetik aurrera sortuko ditu ondorio ekonomikoak”.

Baldin eta berariaz ezarritako adinera iritsitakoan zergadunak erretiro-pentsioa jasotzeko eskubidea badauka eta jasotzea hautatzen badu, ezintasunaren pentsioari uko eginda (horrek dakartzan baldintza-aldaketekin), kasu honetan gertatzen dena ez da izendapen-aldaketa hutsa, eta ondorioz ordutik aurrera jasoko den pentsioa ez da egongo PFEZen kargatik salbuetsita, 33/2013 Foru Arauaren 9.3 artikuluan ezartzen denarekin bat etorriz (izan ere, erretiratzeagatik onartutako pentsioa da, ez ezintasun iraunkorraren pentsioa.

2.2.4. 33/2013 Foru Araua, 9.5 artikulua: Bidegabeko kaleratzeagatik langileek jasotzen dituzten kalte-ordainak.

Otsailaren 10eko 3/2012 Errege Lege Dekretuak eragindako lan-erreforma indarrean jarri ondoren bertan behera gelditu zen lan-kontratua adiskidetze-ekitaldiaren aurretik kaleratzea bidegabekoa izan dela onartu eta horri dagokion kalte-ordaina epaitegian jarrita azkentzeko aukera.

Hain zuzen ere, Langileen Estatutuaren 56.1 artikuluan honako hau xedatzen du (indarreko testua): *“Kaleratzea bidegabekoa dela aitortzen bada, epaia jakinarazten denetik bost eguneko epean, enpresaburuak bi aukera izango ditu: langilea lanean berriz hartzea, edo zerbitzuan egondako urte bakoitzeko hogeita hamahiru eguni dagokien soldataren pareko kalte ordaina ordaintzea, urtebete baino gutxiagoko aldiak hilabeteka banakatuz, gehienez hogeita lau soldatako mugarekin”.*

Lan-arloko legerian gertatu den aldaketa honek ondorio hau ekarri du: langile baten kaleratzea bidegabea izan dela frogatzeko ezinbestekoa da hura onartzea adiskidetze-ekitaldian zein epailearen ebazpenaren bidez.

Nolanahi ere, kontuan eduki behar da 33/2013 Foru Arauak hamazazpigarren xedapen iragankorraren 1. apartatuan ezartzen duena: *2012ko otsailaren 12tik 2013ko urtarrilaren 1era bitartean gertatutako kaleratzeen ondoriozko kalte-ordainak salbuetsita egongo dira, kaleratzea bidegabe deklaratu izan balitz egokituko litzatekeen zenbatekoa gainditzen ez duen neurrian, enpresaburuak hala aitortzen duenean kaleratzea jakinarazteko unean, edo adiskidetze egintzaren aurreko beste edozein unetan, eta, betiere, kontratu amaierak ez badira baja pizgarridunen plan edo sistemen esparruan adostu”.*

2.2.5. 33/2013 Foru Araua, 9.5 artikulua: Goi zuzendaritzako kontratuak.

Goi-zuzendaritzako langileen lan-harreman berezia arautzen duen abuztuaren 1eko 1382/1985 Errege Dekretuak aipatzen dituen goi-zuzendaritzako kontratuetan, enpresak atzera egiteagatik jasotzen diren kalte-ordainei 33/ Foru Arauaren 9.5 artikuluko salbuespena aplikatu ahal zaie, hala ezarri baitu Auzitegi Gorenak 2019ko azaroaren 5eko epaian (2727/2017 errekurtsoa). Izan ere, epai horretan ezarri zen kalte-ordain horiek salbuetsita daudela PFEZen kargatik, honako muga honekin: zazpi eguneko soldata zerbitzu-urteko, sei hileko soldata gehienez.

2.2.6. 33/2013 Foru Araua, 9.5 artikulua: Iraupen mugatuko kontratua amaitzeagatik jasotzen diren kalte-ordainak.

33/2013 Foru Arauaren 9.5 artikuluan araututako salbuespena aplikatu ahal izateko ez da nahikoa Langileen Estatutuak kalte-ordaina emateko agintzea; aitzitik, horrez gainera langilearen kaleratzea edo kargugabetzea izan behar da kalte-ordainaren arrazoia. Hartara, beste arrazoi batzuengatik lortzen diren kalte-ordainak, hala nola hitzartutako denbora iraungi izana, ez daude zergatik salbuetsita.

Ondorioz, iraupen jakin bateko lan kontratuak –batez ere Langileen Estatutuko 49.1.c) artikuluan ezarritakoa– bukatzearen ondoriozko kalte-ordainen zenbatekoa ez dago salbuetsita PFEZetik, 33/2013 Foru Arauaren 9.5 artikulua aplikatzearen ondorioz; edonola ere, bi edo bost urte baino gehiagoan sorturiko etekin irregular izateagatik egokitu liezaiekeen tratamendua emango zaie, hala badagokio.

Hala ere, zergadunak bere aldeko ebazpen judiziala badu, horren bidez bere egoera langile mugagabe batek duen egoerarekin alderatzeko modukoa bada eta, beraz, arrazoi objektiboengatik egiten diren kaleratzeetarako legez ezarritako kalte-ordaina jasotzeko eskubidea badauka, 33/2013 Foru Arauaren 9.5 artikuluan arautzen den salbuespena aplikatu ahalko du, betiere manu horretan eta zergaren erregelamenduan ezarritako baldintzak eta mugak kontuan hartuz.

2.2.7. 33/2013 Foru Araua, 9.6 artikulua: Erantzukizun zibilaren ondoriozko kalte-ordainak.

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

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

Legez ezarritako zenbatekoei dagokienez, esan behar da inguruabar hori gertatzen dela kaltea pairatu duen pertsonari ordaindu behar zaion kalte-ordainaren zenbatekoa arau batean ezarrita dagoenean. Ondorio horietarako, zirkulazio istripuetan, pertsonei eragindako kalte-galerak balioesteko sistema aplikatu behar da, zeina urriaren 29ko 8/2004 Legegintzako Errege Dekretuaren eranskin gisa ageri baita (orain irailaren 22ko 35/2015 Legearen eranskinak ordezten du hura), eta legegintzako errege dekretu horren bidez, onespena ematen zaio motordun ibilgailuen zirkulazioan erantzukizun zibilari eta aseguruari buruzko legearen testu bateginari.

Aldiz, hauetako edozein izan daiteke “epai bidez aintzatetsitako zenbatekoa”: a) Epaile edo auzitegi batek ebazpen judizialaren bidez finkatutako zenbatekoa; b) Tarteko beste formula batzuk, zeinetan gatazkan dauden alderdien jarreren borondatezko hurbilketa bat gertatzen baita, baldin eta justiziaren esku-hartze edo aitorpen motaren bat badago, hala nola adiskidetze judizialeko egintzak, amore emateak, uko egiteak, atzera egiteak edo transakzio judizialak.

Salbuetsitako zenbatekoaren gaindikina zerga-oinarri orokorrean sartu beharreko ondare irabazia da onuradunarentzat.

2.2.8. 33/2013 Foru Araua, 9.7 artikulua: Aseguru kontratuen ondorioz jasotako diru kopuruak.

“7. Aurreko zenbakian adierazitako kalte beraiengatik 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 badu, eta 300.000 eurokoa izango da baldin eta, horrez gainera, jasotzaileak beste pertsona baten laguntza behar badu eguneroko bizitzako oinarrizko ekintzetarako."

Kalte fisikoak edo psikikoak esatean hauxe ulertu behar da: kanpoko indarkeriaz, bat-batean eta zergadunak nahi gabe egindako lesio fisiko edo moralak, aldi baterako elbarritasuna edo elbarritasun 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.

Onuradunak jasotako zenbateko salbuetsiaren 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 ondoko bereizketa 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.

2.2.9. 33/2013 Foru Araua, 9.9 artikulua: Doktoratu aurreko beketatik salbuestea.

Salbuetsita egongo dira prestakuntza jasotzen ari diren doktoratu aurreko ikertzaileen estatutua onesten duen martxoaren 1eko 103/2019 Errege Dekretuak deskribatutako arloan emandako ikerketa laguntzak, baldin eta honako baldintza hauek betetzen badira:

1) Laguntza erakunde publiko, irabazteko xederik gabeko erakunderen batek edo banku fundazioren batek eman behar dio ikertzaileari.

2) Bai deialdia, bai oinarri arautzaileak, bai laguntza horiek jasotzen dituzten pertsona fisikoak nortzuk diren jasotzen duen ebazpena publikoak izan behar dira..

3) Oinarrietan berariaz aipatu behar da laguntzen xedea dela ikertzaileen prestakuntza sustatzea, doktore titulua lor dezaten, martxoaren 1eko 103/2019 Errege Dekretuaren esparruan.

4) Doktoratu aurreko kontratua formalizatzea, Zientzia, Teknologia eta Berrikuntzari buruzko ekainaren 1eko 14/2011 Legearen 21. artikuluan ezarritakoaren arabera.

Hala ere, argitu behar da emandako laguntzetatik datozen kopuruak baino ez direla salbuetsiko, eta ez, ordea, erakunde enplegatzaileek laguntza horien onuradunen ordainsariak osatzeko erabakitzen dituzten zenbatekoak.

2.2.10. 33/2013 Foru Araua, 9.13 artikulua: Langabezia prestazioa ordainketa bakarrean jasotzea.

Idatz zati 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 alegatu izango du aurreko ekitaldiek preskribatu dutela. Horri begira, Administrazioak likidatzeko duen eskubidea preskribatutzat 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 PFEZen arautegian ezarritakoaren arabera zerga onura aplikatzeko aldi jakin batean baldintza batzuk bete behar direnean ere (etxebizitza kontuarena, ohiko etxebizitza eraikitzeagatikoa, etab.).

2.2.11. 33/2013 Foru Arauko 9.17 artikulua eta Zergaren Erregelamenduaren 11. artikulua: Atzerrian egindako lanengatik jasotzen diren etekinak.

Honako betekizun hauek bete behar dira salbuespena aplikatu ahal izateko:

1) Lortutako errentak lanaren etekintzat hartzea. Ondorio horietarako, kontuan izan behar dugu ezen, administratzaileen eta administrazio kontseiluetako kideen ordainsariak PFEZen kargapeko lanaren etekintzat jotzen diren arren, horiek ezin dutela aplikatu salbuespena, ez baitira besteren kontura, beste pertsona edo entitate baten antolaketa esparruan eta zuzendaritzaren menpean, ordaindutako zerbitzuak egiten dituzten langileak. Ondorio hau entitate bereko administratzaile eta langile diren pertsona fisikoei ere aplikatu behar zaie, harekin lan-loturarik ez badute.

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, zenbait zeregin, adibidez erosketak egitea, atzerrian azpikontratatzea eta atzerriko entitate egoiliarrak hornitzea ez dira justifikazio nahikoa salbuespena egiteko, nahiz eta atzerrian egin, lan egiten den entitate egoiliarraren onurarako egiten dira eta.

Zerbitzuak ematen zaizkion entitatea langilea enplegatzen duen entitatearekin lotuta badago, edo langileak zerbitzuak ematen dituen entitatearekin, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 44.1 artikuluan ezarritakoa bete behar da, halako moldez non talde barruko zerbitzua eman dela ulertuko baita, entitate hartzaileari abantaila edo onura dakarkiona eta entitate enplegu emailearen fakturazioa izan duena edo izan behar duena. Bereziki, taldeko beste kide batzuen mesederako zerbitzua egiten ari dela ulertu behar da, baldin eta egiten den jarduerak haientzat interes ekonomikoa edo komertziala badu, merkatuan duten lekua sendotzen dielako. Hau da, inguruabarrak antzekoak direnean, kasuan kasuko zerbitzuak hartzen dituzten enpresak prest egongo lirateke zerbitzu horiek hirugarren independenteei kontratatzeko (edo lanak enpresa barruan egingo lituzkete).

4) Enpresa edo entitate enplegu emaileak nazioz gaindiko zerbitzuak ematen dituenean, langilea atzerrira joatea.

5) Lanak egin diren lurraldean PFEZa bezalako edo horren antzeko zerga bat aplikatzea, eta arauz ezarritakoaren arabera herrialdea edo lurraldea zerga paradisua ez izatea. Hori dela eta:

a) Ez da beharrezkoa lanaren etekinak lanak egin diren herrialdean edo lurraldean benetan kargatzea. Izan ere, arauz hauxe bakarrik ezarri da: lanak egin diren lurraldean PFEZ bezalako edo horren antzeko zerga bat aplikatzea. Ez da ezarri diru sarrerak sortzen diren tokian bertan kargapean egon behar direnik.

b) Zerga paradisu diren herrialdeak eta lurraldeak uztailaren 7ko 435/1992 Foru Dekretuan zehaztu dira. Hala ere, 2017ko urtarrilaren 29ra 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, 2017ko urtarrilaren 29tik Zergen Foru Arau Orokorreko hamabosgarren xedapen gehigarriak zehazten du zerga paradisutzat jotzen 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.

c) Lanak egiten diren herrialdeak edo lurraldeak Espainiarekin nazioarteko ezarpen bikoitza galarazteko hitzarmen bat sinatzen badu, eta hitzarmen horretan informazioa trukatzeko klausula badago, 5) puntu honetako aldez aurretiko betekizuna bete dela ulertuko da.

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”.

6) Salbuespena atzerrian egondako egunetan sortutako ordainsariei aplikatuko zaie; urteko gehieneko kopurua erreferentziazko artikuluan finkatu da. Atzerrian egindako lanei dagokien ordainsaria kalkulatzeko langilea atzerrian benetan zenbat egun egon den hartu behar da kontuan, eta kanpoan egindako zerbitzuen berariazko ordainsariak ere bai. Beraz, zerbitzuen nazioz gaindiko prestazioak egiteko Espainiatik kanpora dagoen egunen kopurua hartu behar da kontuan, eta, hala denean, egun horietan sortutako etekinak baino ez daude salbuetsita.

Hala ere, kontuan edukita Auzitegi Gorenak 2021eko otsailaren 25eko 274/2021 epaian finkatutako irizpidea, salbuespen hau aplikatzeko, atzerrian egindako lanengatik jasotako lanaren etekinetan honako

hauek sartzen dira: langileak Espainiatik atzerrira joan-etorrian ematen dituen egunetako lanaren etekinak.

Atzerrian egindako lanek eguneko sortutako etekinen zenbatekoa kalkulatzeko, lan horiei dagozkien berariazko ordainsariak modu proportzionalean banatuko dira urteko egunen artean.

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

2.2.12. 33/2013 Foru Araua, 9.21 artikulua: Zerbitzu publikoen funtzionamenduaren ondorioz pertsonei 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 moralak, aldi baterako elbarritasuna edo elbarritasun iraunkorra sortzen dutenak.

2.2.13. 33/2013 Foru Araua, 9.24 artikulua: Mozkinen dibidenduak eta partaidetzak.

33/2013 Foru Arauaren 34. artikuluaren a) eta b) puntuetan aipatzen diren mozkinetako dibidendu eta partaidetzek 9.24 artikuluan ezarritako urteko salbuespena dute, entitate egoiliarrekoak zein ez-egoiliarrekoak izan.

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.

2.2.14. 33/2013 Foru Araua, 9.25 artikulua: Pertsona ezinduek errenta moduan jasotako prestazioak, hain zuzen Foru Arauko 72. artikuluak aipatzen dituen ekarpenei dagozkienak.

BGAErako ekarpenak egiten hasi ondoren desgaitasuna onartzen bazaio zergadunari, desgaitasuna onartu ondoren egindako ekarpenei dagozkien prestazioek soilik edukiko dute salbuespena aplikatzeko eskubidea.

2.2.15. 33/2013 Foru Araua, 9.39 artikulua. Bizitzeko gutxieneko diru sarreraren salbuespena.

Salbuetsita geratzen dira bizitzeko gutxieneko diru sarrera ezartzen duen maiatzaren 29ko 20/2020 Legegintzako Errege Dekretuan araututako bizitzeko gutxieneko diru sarrera gisa jasotako errentak.

2.2.16. 2.2.16. Abenduaren 1eko 14/2020 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuaren 2. artikuluaren bigarren apartatuaren 2022ko ekitaldirako luzapenaren arabera (34/2021 Foru Arauaren Bosgarren Xedapen Gehigarrian jasota dago), kargatik salbuetsita egongo dira honako hauek::

Salbuetsita egongo dira COVID-19ak eragindako osasun krisia dela-eta agintari eskudunek hartutako neurrien ondorioz jarduera eten edo geratu behar izan duten edo jardueran eragin larria jasan duten norberaren konturako langileei edo langile autonomoei administrazio publikoek emandako dirulaguntzei edo aparteko laguntzei dagozkien errentak.

Zerga premiazko araugintzako dekretu horren 2. artikuluaren bigarren apartatuan ezartzen denaren arabera, kargatik salbuetsita daude honako xedapen hauen bitartez ematen direnak:

a) 2020ko azaroaren 13ko Agindua, Turismo, Merkataritza eta Kontsumoko sailburuarena, zeinaren bidez EAEko ostalaritza sektoreko laguntzak arautzen baitira eta deialdia egiten baita.

b) 2020ko apirilaren 8ko Ebazpena, Lanbide-Euskal Enplegu Zerbitzuko zuzendari nagusiarena, aparteko dirulaguntzetarako deialdi bat argitaratzeko dena; dirulaguntzen hartzaileak norberaren konturako langileak edo langile autonomoak izango dira, zehazki beren jarduerak etenda dituztenak COVID-19ak eragindako osasun krisia kudeatzeko deklaratutako alarma egoera dela-eta.

Aurreko zerrenda ez dago itxita. Beraz, baliteke administrazio publikoek beren konturako langileei edo langile autonomoei emandako aparteko beste dirulaguntza edo laguntza batzuek ere zergatik salbuetsita egoteko dekretu horretan ezartzen dena betetzea.

Aurrekoa gorabehera, abenduaren 1eko 14/2020 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuan xedatzen denaren ondorioetarako, osasunaren arloko agintariek ezarritako neurrien ondorioz jarduera eten edo geratu edo larriki narriatzearen ondoriozkotzat joko dira jarraian azalduko diren xedapenen bitartez administrazio publikoek norberaren konturako langileei edo langile autonomoei emandako aparteko dirulaguntzak edo laguntzak:

- Agindua, 2020ko apirilaren 8koa, Ekonomiaren Garapeneko eta Azpiegituretako sailburuarena, zeinaren bidez onartzen baitira nekazaritza-, elikagai- eta arrantza-sektoreei laguntzak emateko aldi baterako araubidearen oinarriak, eta deialdia egiten baita. Laguntza horien xedea ekoizpen- eta merkataritza-jarduerei eustea da, eta Covid-19ak eragindako alarmaren ondoriozko aldi baterako laguntza-esparruaren babesean ematen dira.
- Ebazpena, 2020ko apirilaren 30ekoa, Lanbideko zuzendari nagusiarena, COVID-19ak eragindako osasun-krisialdia kudeatzeko deklaratutako alarma-egoerarengatik jarduera eten edo bertan behera geratu zaienen kulturako profesionalentzako laguntzena.
- Agindua, 2020ko maiatzaren 19koa, Turismo, Merkataritza eta Kontsumoko sailburuarena, EAEko turismoaren sektorearentzako COVID-19 laguntzak arautzen eta iragartzen dituena.
- Agindua, 2020ko maiatzaren 19koa, Turismo, Merkataritza eta Kontsumoko sailburuarena, euskal merkataritza-sektorerako COVID-19 laguntzak arautzen dituena eta 2020ko ekitaldirako deialdia egiten duena.
- Ebazpena, 2020ko ekainaren 12koa, Nekazaritza eta Abeltzaintzako zuzendariarena, ekainaren 9ko 557/2020 Errege Dekretuan jasotako uzta-neurri berdea Euskadin aplikatzeari buruzkoa. Errege-dekretu horren bidez, ardoaren sektorean ezohiko neurriak hartu ziren, COVID-19 pandemiak eragindako krisiari aurre egiteko.
- Agindua, 2021eko urtarrilaren 26koa, Turismo, Merkataritza eta Kontsumoko sailburuarena, zeinaren bidez arautzen baita EAEko turismoaren sektoreari eusteko 2021eko laguntzen programa, eta laguntzen deialdia egiten baita.
- Agindua, 2021eko martxoaren 2koa, Turismo, Merkataritza eta Kontsumoko sailburuarena, zeinaren bidez arautzen baita Euskadiko txikizkako merkataritzako ekipamendu pertsonalaren azpisektoreari sostengua emateko laguntza-programa, eta haren deialdia egiten baita.
- Agindua, 2021eko irailaren 7koa, Turismo, Merkataritza eta Kontsumoko sailburuarena, zeinaren bidez arautzen baita EAEko gaueko aisialdiko establezimenduen titularrei zuzendutako laguntza-programa, eta haren deialdia egiten baita.
- 62/2021 Erabakia, otsailaren 16koa, Foru Gobernu Kontseiluarena, Arabako ostalaritza sektorerako aparteko laguntzen deialdia onesten duena.

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

Horrenbestez, ez daude salbuetsita (baldintzak betetzen ez dituzten beste batzuen artean) honako xedapen hauen bitartez ematen diren laguntzak:

- 84/2021 Erabakia, martxoaren 2koa, Foru Gobernu Kontseiluarena. Onestea COVID-19ak Arabako merkataritza sektorean 2021eko ekitaldian sortutako jarduera gastuei aurre egiteko ezohiko laguntzen deialdia.
- 107/2021 Erabakia, martxoaren 9koa, Foru Gobernu Kontseiluarena. Onestea COVID-19ak Arabako merkataritza sektorean 2021eko ekitaldian sortutako inbertsioei aurre egiteko ezohiko laguntzen deialdia.
- Agindua, 2021eko maiatzaren 18koa, Turismo, Merkataritza eta Kontsumoko sailburuarena, zeinaren bidez ezartzen baitira COVID-19aren aurrean merkataritza-establezimenduak modernizatzeko laguntza-programarako arauak eta egiten baita 2021eko ekitaldirako deialdia.
- Agindua, 2021eko ekainaren 29koa, Ekonomia eta Ogasuneko sailburuarena, zeinaren bidez autonomoei (enpresaburuei eta profesionalei) sektore pribatuaren kaudimenari laguntzeko eta zorpetzea murrizteko zuzeneko laguntzak emateko oinarriak onartzen baitira.

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

Langile autonomoek jarduera uzteagatik jasotzen duten prestazioa (8/2020 Errege Lege Dekretua, martxoaren 17koa, COVID-19aren eragin ekonomiko eta sozialari aurre egiteko presako eta ezohiko neurriei buruzkoa; 17. artikulua) eta 24/2020 Errege Lege Dekretuko 9. eta 10. artikuluetan arautzen diren prestazioak (24/2020 Errege Lege Dekretua, ekainaren 26koa, enpleguaren sustapenari eta lan autonomoaren babesari eta sektore industrialaren lehiakortasunari buruzkoa) prestazio publikoak dira, baina Gizarte Segurantzari laguntzen dioten mutuek eta Itsasoko Gizarte Institutuak kudeatzen dituzte eta, beraz, ezin zaie aplikatu abenduaren 1eko 14/2020 Foru Dekretu Arauemaileak 9. artikuluan arautzen duen salbuespena.

3. LANAREN ETEKINAK.

3.1. <u>Lanaren etekinak zer diren.</u>

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 joko dira:

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

- Emailearekin lan erlazioa duten pertsonek lortzen dituztenak, edo haien (beka jasotzen duten enplegatuen) senitartekoek lortzen dituztenak.

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

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

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

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

3.1.2. Lan istripuetako eta lanbide gaixotasunetako mutuak.

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

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

3.1.3 Prestazio ekonomikoen gaineko errekargua, lan istripua edo lanbide gaixotasuna gertatuz gero.

Urriaren 30eko 8/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Gizarte Segurantzaren Lege Orokorraren testu bateginaren 164. artikuluan honako hau ezartzen da: “1. Sorburua lan istripu edo laneko gaixotasunen batean duten diru prestazioak ehuneko 30etik ehuneko 50era bitartean handituko dira, faltaren larritasunaren arabera, lesioaren eragilea laneko ekipoa bada edo arauzko babes baliabiderik ez dagoen edo baliabideok erabili ezin diren edo egoera txarrean dauden instalazio, zentro edo lantoki batean gertatzen bada, edo laneko higieneari eta segurtasunari dagozkion neurri orokor edo bereziak kontuan ez hartzeagatik, edo oinarrizko osasungarritasun neurriak edo norbera lanera egokitzeari buruzkoak lanaren ezaugarriak eta langilearen adina, sexua eta gainerako baldintzak kontuan hartuta ez betetzeagatik. 2. Aurreko zenbakian ezarritako gehigarria ordaintzeko erantzukizuna, zuzenean, araua hautsi duen pertsonarena izango da; ezin izango da ezein asegururekin 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 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 errekarguaren eragilea ez izatea langileak jasandako kalte fisikoa edo psikikoa; aitzitik, errekargua enpresaburuak segurtasun neurrietan egiten duen urratzearen larritasunaren eta aplikatzen zaion prestazioaren zenbatekoaren araberakoa izan behar da. Beraz, errekargu honi ezin zaio aplikatu kalte ordainen tratamendua.

3.2. <u>Joan-etorrien gastuetarako eta ohiko mantenu eta egonaldi gastuetarako dietak eta diru kopuruak.</u>

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

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

3.2.2. Izaera bereziko lan harremanak: Zergaren Erregelamenduaren 13.B.1 artikulua.

Lan harreman berezien ondorioz lanaren etekinak lortzen dituzten zergadunek kargapetik salbuetsi ahal izango dituzte enpresak ordaindutako egonaldi gastuak. Enpresak egonaldi gasturik ordaintzen ez badu, zergadunek, etekin garbiak kalkulatzean, 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, haien bidez konpentsazioa baino ez zaie ematen langileei, enplegu emailearen aginduz lantokitik edo lantokiko udalerritik kanpora egin behar izaten dituzten joan-etorrien gastuengatik.

Baina Zergaren Erregelamenduaren 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 ordezko batzordeetako kideek eta beste ordezkaritza organo batzuetako gainerako kideek.

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

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

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

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

Hala, bada, horrelako kasuetan zergadunei ordaintzen zaizkien diru kopuruak ez dira kargapean egongo, baldin eta diru kopuru horiek hartzea eta ordaintzaileak zergadunei beren 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. <u>Gauzatan jasotako errentak.</u>

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

<u>2016ko apirilaren 30era arte sortutako etekinak.</u>

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

Hala ere, kreditu 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, ordainsaria ordaindutako interesaren eta merkatuko interesaren arteko aldearen arabera kalkulatuko da.

Ondorio horietarako, aintzat hartuta kreditu etxeek baldintza onuragarri bereziak dituzten pertsonei 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, zeina baita banku eragiketen gardentasunari eta bezeroen babesari buruzkoa, 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) Kontsumorako maileguak direnean, honako bi hauetatik 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 ordainsaria eman den aurreko ekitaldiko urteko batez besteko interes tasa hartuko da.

<u>2016ko maiatzaren 1etik sortutako etekinak.</u>

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

Hala ere, kreditu 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, ordainsaria ordaindutako interesaren eta merkatuko interesaren arteko aldearen arabera kalkulatuko da.

Ondorio horietarako, aintzat hartuta kreditu etxeek baldintza onuragarri bereziak dituzten pertsonei 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, zeina baita banku eragiketen gardentasunari eta bezeroen babesari buruzkoa, hamaseigarren arauko 4. puntuan eta 9. eranskinean xedatzen duenaren arabera kalkulatua.

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

b) Kontsumorako maileguak direnean, honako bi hauetatik 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 portzentual gehituta (EURIBOR+1,40).

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

2022ko urtarrilaren 1etik <u>sortutako etekinak</u>.

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, ordainsaria ordaindutako interesaren eta merkatuko interesaren arteko aldearen arabera kalkulatuko da.

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

a) Etxebizitza erosteko maileguetan, hipoteka bermea eduki zein ez, hamabi hilerako EURIBORari dagokion urteko batez besteko interes tasa gehi 0,5 puntu portzentual (EURIBOR + + 0,5), lehen hamabi hiletan izan ezik horretan EURIBOR + + 0,6 aplikatuko baita.
b) Kontsumorako maileguetan, hamabi hilerako EURIBORari dagokion urteko batez besteko interes tasa gehi 2,50 puntu portzentual (EURIBOR + 2,50).

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

3.3.2. 33/2013 Foru Araua, 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 ematen bada, emateagatik ez da konputatu behar lanaren etekinik.

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

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

3.3.3. 33/2013 Foru Araua, 17.1 b) artikulua: Talde aseguruko kontratuen primak langileei egoztea.

"(...) Zerga egozketa hau borondatezkoa izango da enpresen gizarte aurreikuspeneko planez bestelako talde aseguruen kontratuetan. Erabakia

hartuz gero, aseguru kontratua iraungi arte ordaintzen diren prima

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

Kontuan izanda zer xedatzen duen manu horrek artikulu berdinaren 2. idatz zatiaren f) puntuan eta Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauan, egozpenen taula honela geldituko da:

a) Enpresaburuak gastu gisa kendu nahi baditu ordaindutako primak, langileari egotzi behar dizkio, nahitaez.

b) Enpresaburuak ordaindutako primak gastu gisa kentzeko asmorik ez badu ere, ondoko kasuetan 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). Edonola ere, arrazoi horregatik egotzitako primak, zeinak baitagozkie heriotza edo baliaezintasun kasuetarako arrisku garbiko aldi baterako talde aseguruen kontratuei, ez dira jotzen gauzazko ordainsari gisa enplegatuarentzat, baldin eta kontratatu badira hitzarmen, akordio kolektibo edo xedapen baliokide batean ezarritakoari jarraituz (Zergaren Erregelamenduaren 55. artikulua).

3.3.4. Enpresaren akzioak edo partaidetzak langileei 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 partaidetzak, ez eta enpresaren sozietate taldeko beste enpresa batzuenak ere. Nolanahi ere, muga bat ezarriko zaio arau bidez; muga langile bakoitzak urtean jasotako akzio eta partaidetza guztiei aplikatuko zaie (muga hori, akzioak edo partaidetzak 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 gauzazko ordainsaritzat ez hartzeko honako hau eskatzen du azaroaren 20ko 207/2007 Foru Dekretuak, besteak beste: langileek gutxienez bost urtean edukitzea jasotako tituluak. Eskakizun horren helburua da langileek beren enpresan duten partaidetza, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren arautegian sustatzen dena, iraunkorra izatea. Hala ere, horren aplikazio praktikoak ez du eragotzi behar langileek enpresaren beste titulu batzuk eskuratu eta gero eskualdatu ahal izatea.

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

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

Pertsona fisiko edo juridiko enplegatzaileak berak zuzenean ordaintzen baditu langilearen Gizarte Segurantzako kuotak, kopuru horiek gauzatan jasotako ordainsaritzat hartu behar dira eta, beraz, atxikipena edo konturako sarrera aplikatu behar zaie, Zergaren Erregelamenduaren 83. artikuluan xedatutakoa eragotzi gabe. Hona zer dioen: *“Halaber, arauetan 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. <u>Lanaren etekin osoa.</u>

3.4.1. Zergaren Erregelamendua, 14. artikulua: Enpresak langileari ordaindu izan dizkion osagarrien kobrantza kapitalizatuaren zerga tratamendua.

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

b) Osagarriak aldi baterakoak badira: Ezin da aplikatu aurreko artikulu hori, osagarriak ez baitira muga gabekoak. Ondorioz, sorkuntzaldiaren araberako integraziorako irizpide orokorrak hartu behar dira aintzat (sorkuntzaldia osagarri kapitalizatuak jasotzeko eskubidea amaitzeko falta den denbora da).

3.4.2. Lanaren etekinak zatika hartzea.

Zergaren Erregelamenduaren 14.2 artikuluan aipatzen da lanaren etekinak zatika har daitezkeela, baina bertan ezarria ezin zaie aplikatu denboran zehar modu nabarmen irregularrean lortutako etekin artikulu

bereko 1. idatz zatian adierazitakoei, ez baitira “bi urtean baino aldi luzeagoan sortutako lanaren etekinak” kategoriakoak. Etekin horiek beste modu batean tratatzen dira.

3.4.3. 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 joko dira, Zergaren Arautegiaren 14.1.e) artikuluan ezarritakoarekin bat etorriz.

3.4.4. Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateek emandako prestazio mistoak: Zergaren Erregelamendua, 15.1 artikulua.

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

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

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

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

3.4.5. 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, zergaduna zenbat entitatetako bazkide den gorabehera, kontingentzia bat gertatzeagatik jasotzen dituen prestazioen eta gaixotasun larriagatik, iraupen luzeko langabeziagatik edo beste arrazoiren batengatik jasotzen dituen kopuruen (kapital gisa soilik kobratu baditu) zerga tratamendua honako hauei soilik aplikatuko zaie: kontzeptu horietako bakoitzagatik (kontingentzia bakoitza, gaixotasun larria, iraupen luzeko langabezia, etab.) urte bakar batean jasotako kopuruei.

Urte bakar batean jaso ez badira, aurrean aipatutako kontzeptu bakoitzagatik jasotako lehenengo prestazioaren edo kopuruaren % 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 % 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 aldez aurretik aplikatu.

3.4.6. Borondatezko bajagatik edo erreskateagatik BGAEek emandako kapital prestazioak.

BGAEetatik eskuratutako zenbatekoek lan etekinak sortzen dituzte hartzaileentzat, eta haiek azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauak 19.2.b) artikuluan ezartzen duen integrazio ehunekoa aplikatu ahal diete zenbateko horiei (% 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 joko da ekitaldi batean kapital gisa jasotzen den kopuru guztien multzoa.

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

Beste alde batetik, otsailaren 20ko 87/1984 Dekretuko 31. artikuluak hauxe dio (indarrean dago, urriaren 27ko 203/2015 Dekretuaren bidez Borondatezko Gizarte Aurreikuspeneko Entitateei buruzko otsailaren 23ko 5/2012 Legearen 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, erakundeak bere estatutuetan arautuko ditu, gutxienez 10 urteko gabealdia duen bazkidearentzat, ondoko formuletariko baten bat: a) Bazkide izaten jarraitzeko aukera, kotizatzeko eta prestazioak bere garaian jasotzeko. b) Egindako kotizazioekiko prestazio murriztuak jasotzeko eskubidea. c) Metatutako erreserbak itzultzea. (...)».

Hain zuzen ere, urriaren 27ko 203/2015 Dekretuak indarrean mantendu du otsailaren 20ko 87/1984 Foru Dekretuko 31. artikulua (xedapen indargabetzaileak ezartzen duenaren arabera) eta tartekadura hau gehitu dio c) letrari azken xedapenetako hirugarrenaren bidez: “Ondorio horietarako, 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 borondatez entitatea baja emanez gero, beste arrazoi batzuk beste direla (edo eskubideok erreskatatzeagatik metatutako erreserben kontua).

Horretaz 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; hain zuzen ere, 87/1984 Dekretuko 31. artikuluan (gorago transkribatu da) azaltzen diren inguruabarrak. Hain zuzen ere, baja edo erreskate eskubidearen baliatzea oso-osorik edo partez metaturiko erreserben kargura finantzaturiko prestazioak eragiten dituen kausa gertatu baino lehen gertatzen denean. Beraz, finantzatutako prestazioa eragiten duena gertatu ondoren kobratzen diren diru kopuruak ezin dira hartu zergadunak BGAEn baja hartu duelako edo erreskatatzeko eskubidea baliatu duelako kobratutzat, baizik eta kasuan kasuko kontingentzia gertatu izanaren ondoriozkotzat.

Ildo bereko adierazpena egin du behin eta berriro EAEko 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 BGAEetarako arauak, ekarpenen mugaketari lotuak, prestazioak aitortzerakoan eta metatutako erreserbak itzuli edo aldatzerakoan bete beharrekoak) ezarri zituen ildoetan (arau esparru zehatzik ezean, Borondatezko Gizarte Aurreikuspeneko Erakundeei buruzko urriaren 27ko 25/183 Legean eta lege hori garatzeko 87/1984 Dekretuak onetsitako Erregelamenduan ezarritakoari eutsiz), 4.1.2 puntuan erreskate partzialak aipatu zituen, antzinatasunaren 10 urteko gutxieneko gabealditik abiatuta, eta horrek ez du baztertzen guk berresten dugun ondorioa, alegia, behin gertatuta kontingentzia, oraingo honetan erretiroa: demandatzailearen kasuan, 2001eko ekitaldian gertatu zen. Jasotako prestazioak erretiroko prestazioak dira, eta ezin dute autonomiarik eduki, ondorio horietarako, ez antzinatasunagatiko erreskatetzat hartzeko eskaerak ez horren onarpenak. (...)».

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

% 100 baino gutxiagoko integrazio ehunekoak aplikatu dakizkiokeen 300.000 euroko gehieneko zenbatekoak hauexei eragiten die: a) batetik, azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauaren 19.2 artikuluko a) letran aipatzen diren etekinei (bi edo bost urte baino aldi luzeagoan sortutako etekinak; modu nabarmen irregularrean lortutako etekinak); b) bestetik, azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauaren 19. artikuluko 2. idatz zatiko b) eta c) letretan aipatzen diren etekinei (zergaduna bazkide, partaide, mutualista edo onuradun den gizarte aurreikuspeneko sistemen eta enplegu emaileen pentsio konpromisoak gauzatzeko aseguru kolektiboen errenta guztiak).

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

3.4.8. Zergaren Erregelamendua, 15. artikulua: batez besteko iraupenaren kalkulua.

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

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

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

Halaber, bat etorriz Administrazio Publikoen Administrazio Prozedura Erkidearen urriaren 1eko 39/2015 Legeak 30.4 artikuluan xedatzen duenarekin eta Kode Zibilak 5.1 artikuluan xedatzen duenarekin, 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).

3.4.9. BGAEen onuradunek eta bazkide arruntek beren eskubide ekonomikoak beste entitate batera eramatea.

a) Bazkide arruntek eramatea.

33/2013 Foru Arauak honako hau ezartzen du hamaseigarren xedapen gehigarrian: *“Foru arau honetako 70. eta 72. artikuluetan aipatzen diren gizarte aurreikuspeneko sistemetako eskubide ekonomikoen mobilizazioek ez dute zerga ondoriorik izango, baldin eta araudian ezartzen diren beharkizunak eta baldintzak betetzen badira eta Borondatezko Gizarte Aurreikuspeneko Erakundeen berariazko araubidea errespetatzen bada”.*

Eskubide ekonomikoak gizarte aurreikuspeneko sistema batetik beste batera eramaten bada eragiketa horiek arautzen dituen finantza arloko legerian ezarritakoa betez, horrek ez du eragingo PFEZen zergapeko errentarik eskuratzea. Kasu horietan, eskubide horiei dagozkien lanaren etekinak eskubide horietatik eratorritako prestazioak azkenik eta egiatan jasotzen diren ekitaldiei egozten zaizkie.

Gizarte aurreikuspeneko sistema bateko eskubideak beste batera eraman ahal izatea ez da zergen arloko gaia, baizik eta finantza arlokoa; beraz, gizarte aurreikuspeneko sistemei buruzko legeria substantiboan arautzen da. Hala ere, GABEei dagokienez, eskubide ekonomikoen lekualdaketak Eusko Jaurlaritzaren otsailaren 20ko 87/1984 Dekretuaren 31. artikuluan arautzen dira. Izan ere, dekretu horrek indarrean jarraitzen du 203/2015 Dekretua (GABEei buruzko 5/2012 Legearen Erregelamendua onesten duena) indarrean jarri ondoren, honen xedapen indargabetzailean adierazten den bezala.

Hain zuzen ere, 87/1984 Dekretuaren 31. artikuluan honako hau xedatzen da:

"Halaber, aurreikuspen-planetan sartuta dauden borondatezko aurreikuspen sozialeko erakundeek bere estatutuetan ezarriko dute bazkide osoaren eta onuradunaren eskubidea beren eskubide ekonomikoak beste aurreikuspen-plan batera mugitzeko honako arau hauei jarraituz:

a) Banakako aurreikuspeneko planetan eskubide ekonomikoak mugitzeko, honako arau hauek bete beharko dira:

i) Onuradunen eskubide ekonomikoak beste aurreikuspeneko plan batzuetara mugitu ahalko dira, onuradunak eskatuta, baldin eta prestazioa bermatzeko eta aseguratzeko baldintzek hori baimentzen badute.

ii) Bazkide arruntak edo onuradunak bere eskubideak hartzea nahi duen erakundera jo beharko du idatziz, horretako bazkide izateko —oraindik ez bada— eta fondoen harrera onartzeko eskatzeko asmoz. Gainera, fondoak zein entitatetatik eta planetatik mugituko diren adieraziko du. Halaber, xede erakundearentzako baimena erantsiko du, bere izenean abiapuntuko erakundeari eska diezaion diru kopuru jakin baten edo eskubide ekonomiko guztien mobilizazioa, bai eta eskubideok sorrarazi zituen lehenengo ekarpenaren dataren ziurtagiria ere.

…

b) Bai zehaztutako ekarpenari bai zehaztutako prestazioari dagokienez, enplegu modalitateko aurreikuspen-planetan eskubide ekonomikoak mugitzeak betiere eskubide horiek hala aitortuta badaude baldintza bat izango du, jardunean edo etendura egoeran dagoen bazkide osoak bazkide babeslearekin duen lan-harremana amaitzea, alegia. Eskubideen mugimendua eskubide guztiei egokitu beharrekoa lehentasunez beste enplegu plan batera egingo da eta hala ez denean beste

edozein aurreikuspen-plan batera, betiere baldin eta betetzen baditu jatorrizko GABEren estatutuetan aurretiaz ezar daitezen prestazioen kobrantza moduaren gaineko baldintzak eta ezaugarriak".

b) Onuradunek eramatea:

GABEei buruzko 5/2012 Legeak 16. artikuluan ezartzen duenaren arabera, honako hauek dira onuradunak: kausatzailearekin duten erlazioaren poderioz kontingentzia (heriotza) gertatu ondoren prestazioaren titular bihurtzen diren pertsona fisikoak.

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

Horrelakoetan, eskubide ekonomikoak BGAE batetik beste batera eramaten direnean entitate horiei buruzko finantza arloko legerian ezartzen denarekin bat etorriz, aldaketa egiten duena bazkidea gabe onuraduna dela, eragiketa horrek ez dakar kargapeko errentarik lortzea. Halakoetan, eskubide ekonomiko horiei dagozkien lanaren etekinak haien ondoriozko prestazioak jasotzen diren ekitaldiei egotzi behar zaizkie.

Hala ere, onuradun batek kausatzailea bazkide izan den BGAEko eskubide ekonomikoak bere BGAE batera (bazkide arrunta den BGAE batera) eramaten baditu (bere kontingentziak estaltzeko), ulertu beharko da sorburu entitatean bazkidearen heriotzagatik dagokion prestazioa osorik erabiliko duela (hori zergaren kargapean dago abenduaren PFEZFAren 18. eta 19. artikuluetan ezartzen denaren arabera) eta aldi berean jasotako funtsak xedeko BGAEra ekarri dituela.

3.5. <u>Gastu kengarriak.</u>

3.5.1. Sarrerarik ez.

Honako hauek soilik onartzen dira lanaren etekinen gastu kengarritzat, baldin eta kontzeptu horrengatik 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 Araua, 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.

Nolanahi ere, horrek ez du eragozten jarraibide honen aurreko 3.3.5 apartatuan ezartzen dena.

3.5.3. Erakunde politikoentzako ekarpenak: 33/2013 Foru Araua, 22.b) artikulua.

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

Horretarako, 33/2013 Foru Arauaren 116.i) artikuluan eta Zergaren Erregelamenduaren 123.12 artikuluan aipatzen den aitorpen informatiboan (182 eredua) sartutako zergadunek aplikatu ahal izango dute gastu hori.

3.6. Hobariak.

3.6.1. Lanaren etekinaren hobariak: 33/2013 Foru Araua, 23. artikulua.

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

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

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

2. Hobariaren gehikuntza hartzailearen ezintasunagatik.

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

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

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

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

Zergaduna zergaldiko egunen batean langile aktiboa izan bada eta ezarritako ezintasun kasuetako batean egon bada, beraren lanaren etekinen gaineko hobariak gehituko dira.

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

Gehikuntza honen helburua pertsona urrituek lantokira joateko eta lan egiteko eduki ohi dituzten arazoak eta eragozpenak konpentsatzea da.

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 berdinetsita dagoelako.

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 jasotzen duten erretiro pentsioa handiagoa izango da.

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

3.6.2. Banaketa proportzionalak.

Zergaldia egutegiko urtea baino laburragoa izan bada, lanaren etekin garbien gaineko hobariak ezin dira hainbanatu.

4. JARDUERA EKONOMIKOEN ETEKINAK.

4.1 COVID-19ak sortutako osasun krisiaren egoera kudeatzeko alarma egoeren deklarazioak kalte egindako pertsonek jasotako prestazioen tratamendua. 12/2020 zerga premiazko araugintzako dekretua, urriaren 6koa. Onespena ematea COVID-19arekin lotutako premiazko zerga neurri gehigarriei, Arabako zerga sistema osatzen duten zerga jakin batzuetan, 1. artikulua, bigarren puntua.

Jarduera ekonomikoen etekintzat joko dira jarduera ekonomikoak gauzatzen dituzten pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zergadunek jarduera uztearen ondoriozko prestazio gisa jasotako zenbatekoak (prestazio hori arautzen du COVID-19aren ekonomia eta gizarte eraginari aurre egiteko aparteko presako neurriei buruzko martxoaren 17ko 8/2020 Legegintzako Errege Dekretuaren 17. artikuluak). Jarduera ekonomikoen etekintzat joko dira, halaber, enplegua suspertzeko eta lan autonomoa babesteko eta industria sektorearen lehiakortasunerako neurri sozialei buruzko ekainaren 26ko 24/2020 Lege Dekretuko 9. eta 10. artikuluetan eta, hala badagokio, aldi baterako indarraldia luzatzea arautzen duten xedapenetan araututako prestazioak.

4.2. 33/2013 Foru Araua, 24.2 artikulua: Lanbide jarduera egiteagatik jarduera ekonomikoen gaineko zergaren tarifen lehen atalean alta emanda egon behar diren entitateak.

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

4.3. Eragiketen bolumena: tabakogaien txikizkako salmenta.

Tabakogaiak txikizka saltzen diharduten zergadunen eragiketen bolumena, zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztuari ahal dioten jakiteko kontuan edukitzen dena, salmenten ondorioz jasotzen dituzten kontraprestazio guztien zenbatekoa da, alde batera utzita balio erantsiaren gaineko zerga eta, bidezkoa bada, baliokidetasun-errekargua, baina tabakogaien gaineko zerga bereziaren karga deskontatu gabe.

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

4.4. Ibilgailuaren erabilera oso garrantzitsu eta ohikoa jarduera ekonomikoaren diru sarrerak eskuratzeko.

Zergapekoak frogatzen badu enpresa edo lanbide jarduerako esparruan ibilgailua (automobila eta bere atoia, motozikleta edo ziklomotorra) erabili ohi duela eta erabilera hori, egiten duen jardueraren izaera dela eta, diru sarrerak lortzeko garrantzitsua dela, zergadun bakoitzeko ibilgailu bakarra erabiltzeari lotutako gastuen % 50 kendu ahal izango du. Kenkari horrek urtean gehieneko muga jakin batzuk edukiko ditu ibilgailuko, eta bereizita aplikatuko dira gastuen arabera.

Hala, PFEZen Foru Arauak bi muga ezarri dizkio gastu horien kengarritasunari. Alde batetik, ezarri du zergadun bakoitzeko ibilgailu bakar bati dagozkion gastuen ehuneko 50 baino ez dela kengarria izango. Bestetik, kentzeko zenbatekoari gehieneko mugak ezarri dizkio, zeinak bereizita aplikatzen baitzaizkie ondoko hauei: a) Errentamendu, lagapen edo balio galeren ondoriozko gastuak, b) Ibilgailuak eskuratzearen ondoriozko finantza gastuak eta c) Ibilgailua erabiltzearen inguruko gainerako kontzeptu guztiak.

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

Entitateek zergak ordaintzen badituzten errentak esleitzeko araubidean, jarduera ekonomikoa benetan egiten duen bazkide, erkide edo partaide bakoitzeko (jardueran parte hartu ohi duena, pertsonalki eta zuzenean) ibilgailu bat hartu daiteke partez lotutzat. Halako kasuetan jarduera egiteko ibilgailua erabili ohi dela eta sarrerak eskuratzeko erabilera oso garrantzitsua dela frogatzeko jarduera horren izaera eta bazkide, jaraunsle, erkide edo partaide horrek burutzen dituen eginkizunak aintzat hartuko dira.

a) Ibilgailuaren errentamenduak, lagapenak edo balio galerak eragindako gastuak:

Zergadun bakoitzeko ibilgailu bakar baten errentamenduak, lagapenak edo balio galerak eragindako gastuen % 50 ken daiteke; muga ondoko zenbatekoetatik txikiena izango da: a) 2.500 euro edo b) Zergadunak erabilitako amortizazio ehunekoa bider 25.000 euro eragiketaren emaitzako zenbatekoaren ehuneko 50.

Jarduera ekonomikoaren etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate erraztuaren bidez zehazten duten zergapekoek ezin dute zenbatekorik kendu ibilgailu horien errentamenduak, lagapenak edo balio galerak eragiten dituen gastuengatik. Gastu horiek aplika daitekeen aurreko etekin garbiaren ehuneko % 10eko minorazioaren barruan sartutzat joko dira. Hortaz, gastu horiek berariaz kentzeko, beharrezkoa da zergadunak zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate arrunta aplikatzea.

b) Ibilgailua eskuratzearen ondoriozko finantza gastuak:

Ibilgailua –bakarra– eskuratzeak eragin dituen finantza gastuen % 50 kendu ahal izango da, baldin eta eskuratze prezioa 25.000 euro edo hori baino gutxiago bada.

Eskuratze prezioa 25.000 euro baino gehiago bada, 25.000 euro eta eskuratze prezioaren artean dagoen ehunekoari dagozkion finantza gastuen ehuneko 50 kendu ahal izango da.

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

c) Ibilgailuen erabilerari lotutako gainerako kontzeptuetako gastuak:

Halaber, zergadun bakoitzeko ibilgailu bakarra erabiltzeari lotutako gainerako kontzeptuen% 50 ken daiteke; urtean gehienez 3.000 euro.

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

4.5. Jarduera ekonomiko bati erabat loturiko ondare elementuak. Ibilgailu mistoak.

Jarduera ekonomikoarekiko % 100eko loturaren presuntzioa duten ibilgailuen artean (Zergaren Erregelamenduaren 27. artikuluaren 5. araua), salgaien garraioan erabiltzen diren ibilgailu bitarikoak daude. Ildo horretatik, merkantzien garraioak ez du bakarrik merkataritzako ondasunen garraioa adierazi nahi (“sal daitekeen salgaia”, “tratu edo salmentarako baliatu ohi den higigarria”, “enpresak lortutakoa eta transformaziorik gabe saltzeko dena”); termino horrek, era berean, jarduera garatzeko beharrezkoak diren materialen garraioa ere adierazten du, nahiz eta material horiek erabateko salgai izaera ez izan, ez baita sal daitekeen salgaia.

4.6. Jarduera ekonomiko bati partzialki lotutako ondare elementuak.

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

4.7. 33/2013 Foru Araua, 26. artikulua: Jarduera egiteari uzten zaionean, aurretik jaregitea.

“Jarduera egiteari uzten zaionean, ondare elementuak lehenago desafektatu direla ulertuko da, hurrengo hiru urteetan (jarduera egiteari uzten zaion egunetik hasita) jarduera ekonomikoren bati ekin ezean.”

Apartatu testuaren arabera, aipatutako kasuetan ondare elementu guztien desafektazioa gertatzen dela ulertu behar da (merkataritza funtsa barne).

4.8. Gastu kengarriak.

Oro har, jarduera ekonomikorik egin ez eta, ondorioz, diru sarrerarik aitortzen ez bada, ez da gastu kengarririk 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.

Oro har, turismo ibilgailuak erosi, inportatu, errentatu, konpondu eta mantentzeagatik egindako gastuengatik ezin da kenkaririk aplikatu, eta haien balio-galeragatik ere ez. Hala ere, zuzeneko zenbatespen arruntean, frogatzen bada ibilgailuaren erabilera garrantzitsua eta ohikoa dela diru sarrerak lortzeko, errentamenduak, lagapenak edo balio-galerak eragindako gastuen % 50 ken daiteke (gehienez 2.500 euro edo zergadunak erabilitako amortizazio ehunekoa 25.000 euroko kopuruari aplikatzearen ondoriozko zenbatekoaren % 50, hura baino gutxiago bada).

Zuzeneko zenbatespen erraztuan, ezin da kenkaririk aplikatu narriaduraren ondoriozko galerengatik, ez amortizazioengatik, ez aurreko paragrafoan aipatzen diren errentamenduaren, lagapenaren eta balio-galeren gastuengatik ere. Gastu horiek aplika daitekeen oroharreko kenkariaren (aurreko etekin garbiaren ehuneko 10, oro har, eta % 15, salbuespen gisa, 2022ko ekitaldirako) barruan sartutzat joko dira.

4.9. Osasun-laguntzako aseguruak gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin.

33/2013 Foru Arauaren 27. artikuluaren 1. apartatuaren bigarren paragrafoan ezartzen den erregelaren arabera, Gizarte Segurantzaren norberaren konturako langileen araubide berezian ez dauden profesionalek araubide berezi horren ordezko aukera gisa ari diren gizarte aurreikuspeneko mutualitateetara egiten dituzten ekarpenak ken ditzakete (muga batzuekin). Nolanahi ere, erregela hori ezin zaie aplikatu mutualitate horiekin sinatutako osasun arretarako aseguruei, ez baitira sistema publikoaren aukerakoak, baizik eta osagarriak.

Izan ere, erregela hori Gizarte Segurantzaren Lege Orokorraren hemezortzigarren xedapen gehigarrian arautzen diren kasuetan baino ezin da aplikatu (8/2015 Legegintzako Errege Dekretua, urriaren 30ekoa). Horren arabera, kidego batera bildutako profesional batzuek kidegoak Gizarte Segurantzaren araubide bereziaren aukera gisa eratutako gizarte aurreikuspeneko mutualitatean sartzea hauta dezakete.

4.10. Nola kalkulatu etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate erraztuan.

33/2013 Foru Arauaren 27.2 artikuluko erregela berezia, zenbatespenaren metodoaren modalitate arruntean etekin garbia kalkulatzekoa, berdin-berdin aplikatu ahal da modalitate erraztuan, zeren eta, foru arau horretako 28.1 a) artikuluak modalitate horri dagozkion erregelen gain uzten baitu diru sarrerak eta gastuak zenbatu eta kalifikatzeari dagokiona.

Beste alde batetik, finantza errentamenduko kontratuetan ezin dira batera aplikatu leasing kuota guztien kenkaria (zeina ezarrita baitago Enpresa Txiki eta Ertainen Kontabilitateko Plan Orokorrean mikroenpresentzat) eta aurreko etekin garbiaren murrizketa (33/2013 Foru Arauaren 28.1b) eta 28.2 artikuluetan aipatzen dena), zeren eta, eragiketa horiei kontabilitatean ematen zaien tratamendua gorabehera, kostuen berreskurapenari dagokion kuoten zatia, zerga ondoreetarako, elementuaren

amortizazioak eragindako gastutzat kalifikatzen baita (Sozietateen gaineko zergaren Foru Araua, 18. artikulua).

4.11. Arabatik kanpoko nekazaritza eta abeltzaintzako jarduerak.

Jarduera hauei ere Arabako zerga araudia aplikatu behar zaie.

4.12. Jarduera ekonomikoen etekin garbia kalkulatzeko erregela berezia (33/2013 Foru Araua, 25.5 artikulua).

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

Horri begira, aditu behar da erregela 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.

4.13. Nola kalkulatzen den ardogintzaren eta nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzaren etekin garbia zuzeneko zenbatespeneko metodoaren modalitatean: Zergaren Erregelamendua, 331.c) artikulua.

2022an, ardogintzaren eta nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzaren etekin garbia kalkulatzeko aplikatuko den murrizketaren ehunekoa % 70ekoa izango da, 5/2022 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuaren 4. artikuluarekin at etorriz.

4.14. Etekin garbiaren kalkulua egitea salgaiak errepidez garraiatzeko jarduerei aplikagarria zaien zuzeneko zenbatespeneko metodoaren modalitate erraztuan: Zergaren Erregelamenduaren 34. artikulua:

2022an, salgaiak errepidez garraiatzeko jardueren etekin garbia kalkulatzeko, diru sarreren eta gastuen arteko aldeari aplikatu beharreko murrizketa ehunekoa % 70eko izango da, Zerga Premiazko Araugintzako 5/2022 Dekretuaren 5. artikuluarekin bat etorriz.

5. KAPITALAREN ETEKINAK.

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

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

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

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

33/2013 Foru Arauaren 30. eta 34.c artikuluetan ezarri denez, ondasun higiezinen edo entitate baten funtsetako partaidetzen gainean, hurrenez hurren, erabilera edo gozamen eskubide edo ahalmenak eratuta edo haiek lagata lortzen diren etekinak kapital higiezinaren edo higigarriaren etekin osotzat joko dira. Kasu honetan, lagatzaileak zenbatekorik jaso ez duela kontuan hartuta, ez du, aipatutako artikuluetan xedatutakoaren arabera, etekinik gordailatu beharko kontzeptu horregatik zerga oinarrian (salbu eta 33/2013 Foru Arauaren 7. artikuluan kostubidezkotasunaren presuntzioari buruz xedatzen dena).

6. KAPITAL HIGIEZINAREN ETEKINAK.

6.1. Kapital higiezinaren etekin osoa.

Kapital higiezinenaren 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 kopuru hauek 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 Legeko 2. artikuluan adierazitako kontratuen ondoriozkoak soilik hartzen dira. Hona zer dioen artikulu horrek: *“1. Etxebizitzaren errentamendutzat hartzen da errentariaren behin betiko etxebizitza beharra asetzeko lehentasuna duten eraikuntza bizigarri bat errentatzea. 2. Etxebizitzen errentamenduari buruzko arauak aplikatuko zaizkie finkarekin batera errentatzen diren altzariei, trastelekuei, garaje plazei eta gainerako lokal, barrunbe eta zerbitzu guztiei”.*

Horren ondorioz, etxebizitzaren 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 Legearen 3. artikuluan aipatzen den etxebizitza erabileraz beste baterako egiten badira. Artikulu horren arabera: “*1. Etxebizitzarena ez bezalako erabilerarako errentamendua da eraikuntza bakarrean egonik aurreko artikuluan ezarritakoa ez bestelako lehentasunezko erabilera duen etxebizitzaren errentamendua. 2. Bereziki, halakotzat joko dira denboraldika egin diren hiri finken errentamenduak, udan zein beste edozein sasoitan, baita finkan industria, merkataritza, eskulangintza, lanbide, jolas, laguntza, kultura edo hezkuntzaren gaineko*

jarduera bat egiteko gauzatzen direnak ere, errentamenduak egiten dituzten pertsonak edozein direla ere".

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

33/2013 Foru Arauaren 63. artikuluan ezarritakoaren arabera, etxebizitzek sortzen dituzten kapital higigarriaren etekinak, 32.1 artikuluan apatzen direnak, aurrezkiaren oinarrian sartu behar dira.

32.1 artikuluak ezartzen duenez, idatz zati honetan sartu behar dira 29/1994 Legearen 2. artikuluaren arabera etxebizitza errentamendu diren eragiketek sortzen dituzten etekinak.

Aipatu berri den 2. artikuluan ezarritakoa etxebizitza beharrizan iraunkorrak asetzen dituzten higiezinei soilik dagokie.

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

Beraz, xede horretarako ez diren higiezinen errentamenduen etekinak zerga oinarri orokorrean sartu behar dira. Adibidez, kontsulta medikoetarako etxebizitzen errentamenduak, errentamenduan diharduten enpresei, salbu eta sozietateen gaineko zergaren araudian araututako etxebizitzen errentamenduan diharduten entitateen araubide bereziaren onuradun diren sozietateei lagatzen edo alokatzen bazaizkie, eta abar.

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 etorriz 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. <u>33/2013 Foru Araua, 32.2 artikulua: Etxebizitzarena ez beste errentamendu batzuk. Amortizazio gastuak.</u>

EAEko 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, baita kostu gabe eskuratu badira ere.

Higiezina jaraunspen edo dohaintza bidez eskuratuz gero, eskuraketa balioa ondasun higiezinak Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren ordainketarako daukan balioa da.

7. KAPITAL HIGIGARRIAREN ETEKINAK.

7.1. <u>Kooperatiben itzulkinak.</u>

Honelako errentekin kapital higigarriaren etekinak banakatzeko irizpide orokorra aplikatzen da.

7.2. <u>Partaidetza kontuak.</u>

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 Arauaren 9.24 artikuluan arautzen den salbuespena.

7.3. <u>Penalizazioa eperako ezarpena aldez aurretik ezeztatzeko eskatzeagatik.</u>

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

7.4. <u>Banco de Santander SAk Banco Popular Español SAren akziodun eta obligaziodun batzuei emandako fidelizazio bonuen tributazioa</u>

A. OBLIGAZIODUNAK:

a) Fidelizazio bonuak onartzen dituzten obligaziodunak.

1. Banco Popular Español SAren obligazioen amortizazioaren tratamendua eta integrazioa: Finantza aktiboak eskualdatzearen ondoriozko kapital higigarriaren etekin negatiboa sortzen da; zenbatekoa, aurrezkiaren zerga oinarrian sartu beharrekoa, honako hau izango da: tituluen eskualdaketa balioaren (0 euro) eta eskuraketa balioaren arteko diferentzia.

Eskaintza onartzen badute eta fidelizazio bonuak eskuratzen badituzte, gainera:

2. Kapital higigarriaren etekin negatiboaren konpentsazio gisa obligaziodunei emandako fidelizazio bonuen tratamendua: Kapital higikorraren etekina sortzen da, hain zuzen ere bonuen merkatuko balio arrunta, eta konturako sarrera aplikatzen da –eskuratzaileari jasanarazten zaio–, aurrezkiaren zerga oinarrian sartu beharrekoa; horrela aurreko etekin negatiboa konpentsatzen da.

3. Fidelizazio bonuen hiru hilean behingo interesen zerga tratamendua, eta salduz gero, salmentaren ondoriozko kopuruarena: Kapital higigarriaren etekinak sortzen dira: interesak osorik zenbatu behar dira; bonuak salduz gero, saldutako bonuen eskualdaketa balioaren eta eskuraketa balioaren arteko diferentzia (eskuraketa balioa aurreko puntuan adierazitako merkatuko balioa da).

b) Fidelizazio bonuak onartzen ez dituzten obligaziodunak eta finantza-aktiboen beste titular batzuk.

Banco Popular Español SAren obligazioen amortizazioaren tratamendua eta integrazioa: Finantza aktiboak eskualdatzearen ondoriozko kapital higigarriaren etekin negatiboa sortzen da; zenbatekoa, aurrezkiaren zerga oinarrian sartu beharrekoa, honako hau izango da: tituluen eskualdaketa balioaren (0 euro) eta eskuraketa balioaren arteko diferentzia.

B. AKZIODUNENAK:

a) Fidelizazio bonuak onartzen dituzten akziodunak.

1. Banco Popular Español SAren akzioen amortizazioaren tratamendua eta integrazioa: Eskualdaketaren ondoriozko ondare galera sortzen da, aurrezkiaren zerga oinarrian sartu beharrekoa, eta zenbatekoa eskualdaketa balioaren (0 euro) eta zergadunak ordaindutako eskuraketa balioaren arteko diferentzia da.

Eskaintza onartzen badute eta fidelizazio bonuak eskuratzen badituzte, gainera:

2. Akziodunei emandako fidelizazio bonuen tratamendua: Ondare irabazia sortzen da, aurrezkiaren zerga oinarrian sartu beharrekoa, eta zenbatekoa obligazio berrien merkatuko balioa da; horrela aurreko ondare galera konpentsatzen da.

3. Fidelizazio bonuen hiru hilean behingo interesen zerga tratamendua, eta salduz gero, salmentaren ondoriozko kopuruarena: Kapital higigarriaren etekinak sortzen dira: interesak osorik zenbatu behar dira; bonuak salduz gero, saldutako bonuen eskualdaketa balioaren eta eskuraketa balioaren arteko diferentzia (eskuraketa balioa aurreko puntuan adierazitako merkatuko balioa da).

b) Fidelizazio bonuak onartzen ez dituzten akziodunak.

Banco Popular Español SAren akzioen amortizazioaren tratamendua eta integrazioa: Eskualdaketaren ondoriozko ondare galera sortzen da, aurrezkiaren zerga oinarrian sartu beharrekoa, eta zenbatekoa eskualdaketa balioaren (0 euro) eta zergadunak ordaindutako eskuraketa balioaren arteko diferentzia da.

8. ONDAREKO IRABAZIAK ETA GALERAK.

8.1. 33/2013 Foru Araua, 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 dago eta, beraz, halaxe tratatu behar da PFEZen eta gainerako ordainketan.

b) Irabazpidezko sozietateak desegitea.

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

Hau da, baldin eta irabazpidezko sozietatearen likidazioan gehiegizko adjudikazioa gertatzen bada, ezkontide bati hark sozietatean duen partaidetza kuotari dagokiona baino balio handiagoan eratxikitzeagatik ondasunak eta eskubideak, bestea konpentsatuz ala ez, aldaketa bat egongo da gutxiago eratxikitzen zaion ezkontidearen ondarearen osaeran, haren adjudikazio defizitagatik (hau da, kostu bidez edo irabaziz, gehiegizko adjudikazioa lortzen duenari eskualdatzen dion zenbatekoagatik).

Ondorio horietarako, ez dauka garrantzirik konpentsazioa diruz edo gauzatan egitea, edo ez ituntzea inolako konpentsaziorik (hala gertatuz gero, "inter vivos" kostu gabeko eskualdaketa da).

Kasu horietan, gehiegizko adjudikazioa gauzatzen den ondasun eta eskubideen balioaren eta haien eskuratze dataren zerga eguneratzea dago (ondoko eskualdatzeen ondorioetarako), haiek jasotzen dituenaren egoitzan, eta konpentsazio bat ordaindu behar du edo doako eskualdaketa baten onuraduna da.

Hau da, irabazpidezko sozietatearen likidazioan, gehiegizko adjudikazioa lortzen duen ezkontideari adjudikatutako ondare elementuak bi une desberdinetan eskuratu direla ulertzen da: a) Hasiera batean, ezkontza sozietateak eskuratu zituen egunean, likidazioan ordainean jasotako ondasun eta eskubide horien zatiagatik edo irabazpidezko erkidegoan duen partaidetza zehazteagatik (jatorrizko eskuratze kostuaren zati proportzionalean baloratuta); eta b) Gero, sozietatea likidatzen den egunean, gehiegizko adjudikazioa konpentsatzeko ordainketaren bidez edo dohainik eskuratutako ondare elementu horien zatia (bakoitzari eratxiki dakiokeen konpentsazioaren zatian baloratuta).

Era berean, irabazpidezko sozietatearen likidazioan gutxien jasotzen duen ezkontidearentzat ondare aldaketa bat sortzen da, uko egiten dion ondasun edo eskubide erkideetako partaidetza kuotaren eskualdatze balioaren (normalean, merkatu balioarekin bat dator) eta partaidetza kuota horrek sozietatearentzat duen eskuratze balioaren arteko diferentziagatik.

Idatz zati honetan jasoriko tratamendu bera aplikatu behar da gehiegizko adjudikazioak sortzen diren ondasun erkidegoak desegitean.

8.2. <u>33/2013 Foru Araua, 41.2.b) artikulua: ondarean ez irabazirik ez galerarik ez dagoen kasuak. Kostu gabeko eskualdaketa zergadunaren heriotzaren ondorioz.</u>

"Ondare irabazi edo galerarik ez dagoela joko da kasu hauetan:
…
b) Zergadunaren heriotzaren ondorioz egiten diren kostu gabeko eskualdaketetan, kostu gabeko eskualdaketa hori unean bertan eragina daukan oinordetza titulu bat dela bide egiten denean ere.

Hori dela eta, oinordetza-tituluak zein diren Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 7. artikuluan ezarri da".

Bestalde, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 7.1.a).b´) artikuluan ezarri da hauexek direla oinordetza tituluak, zerga honen ondorioetarako:

“Oinordetzazko kontratuak edo itunak, berdin diolarik noiz duten eragina.

Hala, zerga ondoreetarako, ondasun eta eskubideen eskualdaketa duen oinordetza izendapena oinordetza titulutzat jo dadin, ondasunen eta eskubideen titularrak haien oinordetza agintzeko borondatea egiaztatu beharko da.

Zerga honen arautegiari baimena ematen zaio kasu horiek zehazteko, hau da, oinordetza agintzeko borondatea dagoen edo ez dagoen zehazteko”.

Baimen horretaz baliatuz, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Arautegiaren 6. artikuluak hau xedatzen du bere b) letran:

“...

Hala, oinordekoa izendatzen denean, unean bertan ondasun eta eskubideak eskualdatuta, zerga ondoreetarako oinordetza titulutzat har dadin, ondasunen eta eskubideen titularrak horien oinordetza agintzeko borondatea duela egiaztatu beharko da.

Oinordetza agintzeko borondatea azaldu ezean, eraginkortasuna unean bertan duen oinordetza ituna doako eta “inter vivos” negozio juridikotzat hartuko da.

Ondore horietarako, oinordetza agintzeko borondatea azaldu dela ulertuko da, baldin eta pertsona kausatzaileak oinordekoa(k) izendatzen bad(it)u bere ondasun eta eskubide guztien gainean, unean bertan ondasun eta eskubide batzuk soilik eskualdatu arren.

Era berean, oinordetza agintzeko tresna horrek izaera berbera izan beharko du, hau da, borondate hori oinordetza itunean jaso behar da.

Oinordekoa izendatzean, unean bertan eskualdatuta ondasun eta eskubideak, ez badira ondasun eta eskubide guztiak sartzen, doako eta “inter vivos” negozio juridikotzat hartuko da.

...”.

Horren guztiaren ondorioz, zerga ondorioetarako, ezin zaio oinordetza itunaren kalifikazioa eman gaur egungo ondorioarekin negozio juridiko bati, baldin eta kausatzailearen ondare osoa osatzen ez duten ondasun edo eskubide berezi bat edo batzuk kostu gabe eskualdatzen badira soilik; izan ere, oinordetza itunaren figuraren azpian dagoena (eta hura ematearekin lortu nahi dena) da oinordekoaren izendapen itundua, eta ez ondasun batzuen "Inter vivos" doako eskualdaketa soil bat.

Beraz, "Inter vivos" ondorioak dauzkaten ondasun berezien dohaintzak normalean dohaintzatzat jo behar dira, salbu eta oinordetza itun batean sartuta badaude eta itun horren izaeran parte hartzen badute. Horri dagokionez, ondasun isolatuen entrega bat oinordetza itun batean sartutzat jotzen da, baldin eta erabateko oinordetza izendapen baten kontura egiten bada eta izendapen horren esparruan egiten bada. Hau da, gaur egungo eraginkortasuna duen ondasunen baten ondare eratxikipena egiten bada ondasun horien alde izendatzaile eta izendatuek adosten dituzten ondasun guztien oinordetza izendapenarekin batera, eta izendapen horren kontura egiten bada.

Ondorioz, ondasun edo eskubideak gaur egungo ondorioekin dohainik eskualdatzen diren negozio juridikoen kasuan (alderdiek ematen dieten izena edozein dela ere), baldin eta ondasun edo eskubide horiek ez badituzte betetzen Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Arautegiaren 6.b) artikuluan

jasotako betekizunak oinordetza titulutzat jotzeko zerga ondorioetarako, ondare irabazia edo galera dagoela iritziko zaio pertsona fisikoen errentaren gaineko zergan (dohaintzak dira eta).

Zehazki, ondare irabazirik edo galerarik ez dagoela irizteko, beharrezkoa izango da, oinordetza itunean, kausatzailearen ondasun eta eskubide guztiak eskualdatzea gaur egungo ondorioekin, edo, bestela, haren ondare guztiaren jaraunsleak izendatzea (nahiz eta, azken kasu horretan, ondasun eta eskubide jakin batzuk bakarrik eskualdatu). Aitzitik, ondare irabazia edo galera egongo da pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren ondorioetarako.

8.3. <u>33/2013 Foru Araua, 42.c) artikulua: Salbuetsitako ondare irabaziak. 65 urtetik gorako adinekoek euren ohiko etxebizitza kostu bidez eskualdatzetik eratorritako irabaziez salbuestea</u>.

Salbuespen hori bateragarria da 42. artikulu beraren f) letran arautatakoarekin, ondare elementuak eskualdatzetik lortutako zenbatekoarekin 65 urteko adinekoek biziarteko errentak eratu izanaren kasuetarako; bai eta beste ohiko etxebizitza batean berriz ere inbertitzeko hurrengo 49. artikuluan jasoriko salbuespenarekin ere.

65 urtetik gorako zergadun batek bere ohiko etxebizitza saltzen badu (400.000 eurotik gorako ondare irabazia sortuz) eta lortutako zenbatekoaren zati batekin biziarteko errenta eratzen badu (240.000 euroko muga), salmentan lortutako zenbateko osoaren eta errentara bideratutakoaren artean dagoen ehunekoa eskualdaketan sortutako ondare irabazi osoari aplikatuko zaio (adinagatik salbuetsitako 400.000 euroak barne), errenta eratzearen ondoriozko salbuespen gehigarria zehazteko.

65 urtetik gorako zergadun batek bere ohiko etxebizitza salduz gero, eta lortutako zenbatekoa ohiko etxebizitza berri batean berrinbertituz gero, lortutako ondare irabazia osorik salbuetsita gera dadin (400.000 eurotik gorakoa bada), beharrezkoa da berriz ere inbertitzea salmentan lortutako zenbateko osoa. Zati baten berrinbertsioa eginez gero, salmentan lortutako zenbateko guztiaren eta berrinbertsioaren arteko ehunekoa eskualdaketan sortutako ondare irabazi guztiari aplikatuko zaio (adinagatik salbuetsitako 400.000 euroak barne), berrinbertsioaren ondoriozko salbuespen gehigarria zehazteko.

8.4. <u>33/2013 Foru Arauko 42.f) artikulua: Salbuetsitako ondare irabaziak. 65 urtetik gorako zergadunek beren alde segurtatutako biziarteko errenta eratzeko beren ondare elementuen eskualdaketatik eratorrita erabili dituzten irabazien salbuespena</u>.

Salbuespen hori bateragarria da 42. artikulu beraren c) letran arautatakoarekin, 65 urteko adinekoek ohiko etxebizitzaren kostu bidezko eskualdaketak egiten dituzten kasuetarako; bai eta beste ohiko etxebizitza batean berriz ere inbertitzeko hurrengo 49. artikuluan jasoriko salbuespenarekin ere.

240.000 euroko muga zerga kreditu gisa erabiltzen da, zeina kontsumitzen baita zergadunak arrazoi horrengatik hurrengo zergaldietan lortzen dituen irabaziak salbuetsita uztea erabakitzen duen heinean.

8.5. <u>Azaroaren 9ko 33/2013 Foru Araua, 43. artikulua: Galera konputaezinak. Ondasun higiezinen kostu bidezko eskualdaketen ondoriozko galerak, baldin eta ondasuna aurretik egindako kostu gabeko eskuraketa salbuetsi batetik badatoz edo zerga kargarik jasan ez badute.</u>

Ezin dira ondare galeratzat konputatu aldez aurretik kosturik gabe egindako eskuraketa salbuetsi batetik datozen ondasun higiezinen eta zerga kargarik jasan ez duten eskualdaketen ondoriozko galerak, baldin

eta zergadunak ez badu frogatzen ondasun higiezinaren balioa salbuespeneko inguruabar batzuengatik murriztu dela edo, bestela, galera ez badator, soil-soilik, besterentze edo eskuratze gastuetatik.

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

8.6. 33/2013 Foru Araua, 43. artikulua: Kontsumoaren ondoriozko galerak kostuetako zigorra ekarri duten epaien kasuetan.

Oro har, epaiketa batean jasandako gastu propioek kontsumoak eragindako ondare galerak sortzen dituzte, eta haiek, halakotzat jota, ez dira konputagarriak.

Bestalde, printzipioz, epaiketa batean kostuak irabazten dituenak errenta bat lortzen du (zerga oinarri orokorrean sartzekoa den ondare irabazia). Hala ere, kostuak ordaintzera kondenatzeak kondenatuaren jokabidea gaitzestea ere badakar, bai eta aintzatestea ere epaiketan garailea denak ez zuela auzitan jardun behar eta, ondorioz, ez duela auziaren ondorio ekonomikoak jasatera behartuta egon behar. Beraz, kostuak ordaintzeko kondenak konpentsatu egiten du jasandako kaltearen zenbatekoa. Horregatik guztiagatik, ulertu behar da berez ez dagoela zergadunaren kontsumorik, egin dituen eta ordaindu behar zaizkion gastuengatik, ezpada juridikoki jasan behar ez duen kaltea baizik.

Beraz, kasu horietan, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak adierazi duen bezala, auzia irabazten duen zergadunak jasotako zenbatekoa (kontrako alderdiari kostuak ordainarazteagatik) zuzenean konpentsatu dela ulertuko da auziagatik egindako gastuekin (ordaintzen zaizkionak), eta gastu horiek ez dira, berez, inolako kontsumotik sortzen. Beraz, zergadun horrentzat ez da inolako zenbatekorik –ez positiboa ez negatiboa– sartuko zergaren zerga oinarrian arrazoi horregatik.

8.7. 33/2013 Foru Araua, 45. artikulua: Eskuraketa balioa eta eskualdaketa balioa.

1.-Hiri lurren balio gehikuntzaren gaineko zerga.

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

2.- Maileguaren gastuak

Etxebizitza eskualdatzen bada, ez zaizkio gehitu behar eskuraketa balioari etxebizitza eskuratzea finantzatzeko maileguaren gastuak; nolanahi ere, finantza gastu modura kengarri izan daitezke, hala badagokio.

Mailegua kitatzeko gastuak ere ez dira kendu behar eskualdaketa baliotik.

3.- Nola aplikatu eguneraketa koefizienteak.

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

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

8.8. <u>Ondare galera eta etekin negatibo batzuen integrazioa: 33/2013 Foru Araua, 43 g) eta h) eta 35.3 artikuluak.</u>

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

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

8.9. <u>Banako gaixotasun asegurua.</u>

Honako hauek 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 oroharreko prezioan, baldin eta aseguratuak gaixotasun arrunt batek edo laneko gaixotasun batek eragindako egoera patologiko bat badu.

Aipatutako prestazioen ondoriozko etekinak onuradunari sortzen dion errenta ondare irabazia izango da, hain zuzen ere jasotako prestazioaren eta hura sortu duen edo duten sarien zenbatekoaren arteko kendura.

Hala ere, kontratu horien prestazioen ondoriozko etekina kapital higigarriaren etekintzat joko da, 33/2013 Foru Arauaren 36. artikuluan ezarri den bezala, baldin eta prestazioa baliaezintasun egoera batek sortzen badu.

8.10. <u>Banako istripu asegurua.</u>

Honako hauek izan daitezke aseguru mota horren prestazioak:

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

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

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

Prestazioa elbarritasunagatik ematen bada, sortzen den etekina kapital higigarriaren etekintzat hartuko da, 33/2013 Foru Arauaren 36. artikuluan ezarritakoari lotuz. Bestela, ondare irabazitzat hartuko da.

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

8.11. <u>Maileguak amortizatzeko asegurua.</u>

Finantza entitateek bizitza aseguruak sartu ohi dituzte hipoteka maileguak emateko baldintzetan; haietan, hartzailea eta aseguratua mailegu hartzailea da eta onuraduna finantza entitatea bera.

33/2013 Foru Arauaren hogeita zortzigarren xedapen gehigarriak ezartzen duenez, aseguru batean estalitako ezintasun kontingentziaren ondoriozko prestaziotik eratorritako errentak, baldin eta hipotekaren hartzekodunak aseguruaren onuradun gisa jasotzen baditu (betiere kreditu entitate bat edo hipoteka maileguak emateko jarduera egiten duen beste entitate bat bada), mailegu hartzailearen hipoteka zorra osorik edo partez amortizatzeko betebeharra daukala, onuraduna mailegu hartzailea bera izan balitz bezala tratatuko dira zergei dagokionez.

Horrenbestez, aurreko baldintzak beteta, hipoteka maileguen amortizazio aseguruetan baliaezintasun kontingentzia gertatzen bada, zergadunak (mailegu hartzailea) daukan zorra kitatzeak ez du inolako ondare irabazirik ekarriko, baizik eta kapital higigarriaren etekina, bizitza edo baliaezintasun aseguruko kontratu batetik eratorria, eta ez du izango atxikipenik.

Ondorioz, zergadunak 33/2013 Foru Arauaren 9.7 artikuluan jasoriko salbuespena aplikatu ahal izango du hartarako baldintzak betetzen badira. Horren ildotik, gogoan eduki behar da zer diren kalte fisikoak edo psikikoak: zergadunaren borondatearekin zerikusirik ez duen kanpoko eta bat-bateko eragile bortitz batek egindako gorputz-lesioak edo lesio psíkikoak; izan ere, hala ez bada, ez da betetzen 9.7 artikuluan ezartzen dena. Aurrekoaren arabera, gaixotasun kasuak salbuetsita daude.

8.12. <u>Saltzailearentzako tratamendua, salerosketako kontratuak elkarri emandako ondasuna eta jasotako prezioa itzulita amaitzen diren kasuetan.</u>

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). Ondorioz, kasu horietan, kobratutako prezioa itzultzeak ez dakar ondare galerarik saltzailearentzat.

8.13. Errentariari kalte-ordaina ematea errentamendu kontratua azkentzeagatik.

Errentamendu kontratua azkentzeagatik kalte-ordaina eman behar zaio errentariari; kopuru 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).

8.14. 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.

8.15. Jabetza soila eskuratzea eta gero gozamena azkentzearen zioz kontsolidatzea: Eskuraketa data.

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

8.16. Berrinbertsioagatik aplikatzen den salbuespena. Etxebizitza eskualdatu den eguna eta eskuratu den eguna.

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 eskuratzailearen ondarean gehitzen den unea bera izango da). Horretarako, doktrinako eta Auzitegi Goreneko gehiengoaren iritziz, gure antolamendu juridikoak tituluaren teoria eta modua jasotzen du eta, horren arabera, saldutako gauzaren gaineko jabetza edo jabaria ez da eskualdatzen gauza erosleari ematen ez zaion bitartean. Ondorioz, zergadunari berrinbertsioa egiteko emandako epealdia konputatzen hasteko unea ohiko etxebizitzaren gaineko jabetza osoa eskualdatzen den eguna da.

Beste alde batetik, ohiko etxebizitza, oro har, eskuratu dela ulertuko da higiezin osoaren edo zati baten jabetza osoa lortzen den unean; hau da, aurretik laburtutako tituluaren teoria eta moduari jarraiki, higiezina eroslearen esku eta jabetzan dagoenean. Hori, normalean, erosketa eskritura publikoa formalizatzen denean gertatuko da, aurretik higiezinaren salerosketaren (titulua) eta entregatzearen edo tradizioaren (modua) kontratua dagoelako konkurrentzia egiaztatu ezean, horretarako dagoen moduren batean (giltzak ematea, etab.). Horrek guztiak ez du eragozten jarraibide honetako hurrengo puntuan xedatutakoa, ez eta puntu horretan ezarritako antzeko kasuetan ondorioztatu beharrekoa ere.

8.17. <u>Berrinbertsioagatik aplikatzen den salbuespena. Eraikitzen ari den etxebizitza eskuratzea.</u>

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 Erregelamenduaren 46. artikuluan ezarritako baldintzen arabera.

Zehatzago esanda, berriro inbertitzeko konpromisoa bete dela ulertu behar da, hain zuzen ere Zergaren Erregelamenduaren 46. artikuluan ezarritako epealdietan ohiko etxebizitza berri baten eraikuntzan inbertitutako kopuruengatik (etxebizitza horren sustatzaileari emandako kopuruak barne), Zergaren Erregelamenduaren 62. artikuluan agindutako betekizunak betetzen badira, etxebizitzaren eraikuntza eta etxebizitzaren eskuraketa asimilatu daitezen. Epealdian egindako berrinbertsioa partziala bada, salbuespena ere modu partzialean aplikatuko da.

8.18. <u>Berrinbertsioagatik aplikatzen den salbuespena. Berrinbertsioa egiteko epealdia.</u>

a) Arauketa orokorra:

Zergaren Arautegiaren 46. artikuluan arautzen da ohiko etxebizitza eskualdatuta lortzen den ondare irabazia berrinbertitzearen ondoriozko 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 joko da eskualdatu aurreko bi urteetan zehar ohiko etxebizitza izan bada.

b) 2022rako epe berezia:

COVID-19ak eragindako pandemiaren ondorioak arintzeko 2021erako zerga neurriak onesten dituen abenduaren 1eko 14/2020 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuaren 18. Hirugarren artikulua.

Ohiko etxebizitza besterentzetik lortutako zenbatekoen berrinbertsioa gauzatzeko epea hiru urtekoa izango da, honako kasu hauetan:

- Ohiko etxebizitza 2019ko urtarrilaren 1etik 2021eko abenduaren 31ra bitartean eskualdatu bada.
- Ohiko etxebizitza 2019ko urtarrilaren 1etik 2021eko abenduaren 31ra bitartean erosi, eta ondoren aurreko ohiko etxebizitza eskualdatu bada.

8.19. <u>Berrinbertsioagatik aplikatzen den salbuespena. Ondasun pribatiboak.</u>

Zergadun batek bere etxebizitza pribatiboa eskualdatu eta salmentaren ondorioz lortutako zenbatekoa irabazpidezko etxebizitza bat eskuratzeko erabiltzen badu, berrinbertsioaren ziozko salbuespenaren

ondorioetarako, zenbateko horren % 100 berrinbertitu duela ulertuko da, ez % 50 (irabazpidezkoa delako), izan ere, ekarpen pribatibotzat joko da.

8.20. Berrinbertsioagatik aplikatzen den salbuespena. Irabazpidezko eraentzapean eskuratutako etxebizitzaren salmenta.

Jarraibidearen 13.5.20 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 kenkaria bi ezkontideei dagokie, erdi bana.

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

8.21. 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 berrinbertitutzat 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 berrinbertitutzat joko da eskualdaketaren ondoko bi urteetan kapital horiek amortizatzeko edo itzultzeko erabiltzen den kopurua. Bi urtekoa izan ordez, epea hiru urtekoa izango da, baldin eta ohiko etxebizitza berria 2019ko urtarrilaren 1etik 2021eko abenduaren 31ra bitartean erosi bada.

8.22. 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 kopuruak, erresak edo seinaleak galtzea, besteak beste) ondare galerak izango dira harentzat, hain zuzen ere ondare elementuen eskualdaketen ondoriozkoak ez bestelakoak.

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

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

8.23. Negoziatzeko onartutako baloreek sortutako ondare irabaziak zergapetzeko aukerako araubidea. 33/2013 Foru Araua, hogeigarren xedapen gehigarria. Baloreak eskualdatzearen ondoriozko errenta kuantifikatzea aukerako araubidea aplikatzen denean.

Auzia hau da: PFEZaren Foru Arauaren hogeigarren 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 Arauaren 6. artikuluko 2. idatz zatiko d) letraren arabera, zergadunaren errentaren parte da. Hala, beraz, horrela lortutako irabazia bada errenta.

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

Bestalde, xedapen gehigarri honetan jasotzen den aukerako araubideak eragina du zergadunak ekitaldi bakoitzean eskualdatu dituen eta kotizatzeko onartu diren balore guztiengan. Beraz, autolikidazio berean, zergadunak ezin izango du kalkulatu baloreen zati bat zergaren erregela orokorren arabera eskualdatzeak eragindako ondare irabazia edo galera (33/2013 Foru Arauaren IV. tituluko V. kapituluan jasoriko erregelak) eta eskualdatutako baloreen beste zatiari 20. xedapen gehigarrian aurreikusitako araubidea aplikatu.

Aukerako araubide hori aurreikusita dago baldin eta zergadunak ekitaldi bakoitzean kostu bidez eskualdatutako eta kotizatzeko onartutako baloreen multzoaren besterentzeak ondare irabazia sortzen badu. Beraz, baldin eta (autolikidazioan hogeigarren xedapen gehigarria aplikatu ondoren) zergadunak egiaztatzen badu besterentze horrek ondare galera garbia eragin duela, autolikidazioa zuzentzea onartuko da, nahiz eta Zerga Administrazioak aldez aurretik errekerimendua egin Zergen Foru Arau Orokorraren 27.1 artikuluaren arabera (betiere autolikidazioa zuzendu ahal izateko baldintza orokorrak beteta).

8.24. Dibisak edo atzerriko monetak.

Atzerri monetan egindako inbertsioen kasuan (adibidez, inbertsio funtsetako akzioak edo partaidetzak), balore horiek eskualdatzearen ondorioz eratorritako ondare aldaketa kalkulatzeko, ondare aldaketaren datan dagoen kanbio tasa hartu beharko da kontuan. Beraz, ondare aldaketa hori kasuan kasuko dibisan kalkulatuko da (eskualdatze balioaren eta baloreen eskuratze balioaren arteko diferentziaren arabera), eta horrela lortutako zenbatekoa eurotara bihurtu beharko da, une horretan dagoen kanbio tasa aplikatuta.

Irizpide bera aplikatuko zaie besteren kapitalen atzipena adierazten duten finantza-aktiboak eskualdatzetik eratorritako kapital higigarriaren etekinei, eta, kasu horretan, errendimendu horiek eskatzeko unea hartuko da kontuan.

9. ARAUBIDE BEREZIAK

9.1 33/2013 Foru Arauaren 56 bis artikulua: Lekualdatutako langileen araubide berezia.

33/2013 Foru Arauaren 56 bis artikuluan jasotako araubide berezia aplikatzeko, hura aplikatu behar den ekitaldiko autolikidazioan aukeratu beharko da. Hala ere, lekualdatutako langileentzako araubide berezia bizilekua Espainiako lurraldera aldatu eta hurrengo 10 zergaldietan baino ez da aplikatuko.

Araubide berezia aplikatzeko baldintzak betetzen direla egiaztatzeko, agiri hauek aurkeztu beharko dira:

a) Pertsona edo erakunde enplegatzaile batekin Espainian lan harremana (arrunta edo berezia) do estatutu harremana hasten denean, pertsona edo erakunde horrek emandako justifikazio agiria, honako hauek jasotzen dituena: zergadunarekin duen lan edo estatutu harremana izan duen aitorpena; Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Erregelamendua onesten duen 40/2014 Foru Dekretuaren 1. artikuluan jasotako baldintzak betetzen direla; jardueraren hasiera data (Espainiako Gizarte Segurantzan jasotzen den alta eguna); lantokia eta helbidea; lan kontratuaren iraupena; eta lana Espainian egingo dela.

b) Lekualdatzea pertsona edo erakunde enplegatzaileak agindu badu Espainiako egoiliar den enpresa edo erakunde bati edo Espainian dagoen establezimendu iraunkor bati zerbitzuak egiteko, azken horiek emandako justifikazio agiria, zeinetan adieraziko baita pertsona edo erakunde enplegatzaile horiek emandako zerbitzuak aitortzen dituela, eta zerbitzu horiek ematean Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Erregelamendua onesten duen 40/2014 Foru Dekretuaren 1. artikuluan jasotako baldintzak betetzen dituztela. Horrekin batera, pertsona edo erakunde enplegatzailearen lekualdatze-gutunaren kopia, jardueraren hasiera data (Espainiako Gizarte Segurantzan edo, hala badagokio, jatorrizko Gizarte Segurantzako legeriari eustea ahalbidetzen duen dokumentazioan jasotzen den alta eguna), lantokia eta helbidea, lekualdatzeko aginduaren iraupena eta lana Espainian egingo dela. Era berean, jatorrizko Gizarte Segurantzako legeriari eusten bazaio, langilearen lanbide kategoria Gizarte Segurantzako Araubide Orokorreko 1. kotizazio taldean daudenen baliokidea dela egiaztatu beharko da.

10. ALDI EGOZPENA

10.1. <u>Pentsio planek edota BGAEek titularren heriotzagatik ordaintzen dituzten prestazioak.</u>

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

Horregatik, 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, egozpena 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 prestazioarengatik. Aitzitik, eskatu ahal den ala ez kontuan hartu behar da, honakoen arabera: .a) aplikatu beharreko finantza araudia: b) prestazioa kobratzeko eskatzen den data; eta c) aukeratutako kobrantza modalitatea (kapital gisa –berehalakoa edo geroratua–, 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. Halakoetan, eskubide ekonomiko horiei dagozkien lanaren etekinak haien ondoriozko 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 BGAEn edo jomuga den pentsio planean horrela jasotako funts guztiak.

10.2. 33/2013 Foru Araua, 57.2.a) artikulua: Epailearen ebazpenaren zain dauden errentak jasotzea.

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

Jasotzeko eskubide bat edo zenbatekoa berresten duen epai ebazpenen ondorioz jasotzen diren errentak ebazpena irmo bihurtzen den zergaldiari egotziko zaizkio. Epailearen ebazpenerako jarritako auziaren muina errenta bat jasotzeko eskubidea edo haren zenbatekoa izan behar da. Beraz, errenta ordaintzen ez denean ezin da aplikatu erregela berezi hau.

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

Aldi egozketarako araubide hau lanaren etekinei aplikatuko zaie, are hainbat ekitalditan lortzen direnean ere. Hala gertatzen denean, etekin horiek bi edo bost urte baino aldi luzeagoan sortu badira eta aldian-aldian lortu ez badira, 33/2013 Foru Arauaren 19.2 artikuluan ezarritako integrazio ehunekoak aplikatuko dira.

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

11 ZERGA OINARRI OROKORREKO ETEKINEN INTEGRAZIOA ETA KONPENTSAZIOA.

11.1 Jarduketa ekonomikoen etekinak: konpentsazioa.

Azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauko 65. artikuluak hauxe dio: "Zerga oinarri orokorra saldo hauen batura izango da: a) Batetik, foru arau honek 62. artikuluan aipatzen dituen etekinak (jarduera ekonomikoetatik eratorriak salbu)eta errenta egozpenak, haien artean zergaldi bakoitzean eta inolako mugarik gabe, elkarrekin integratu eta konpentsatuz ateratzen den saldoa. b) Ondare irabaziak eta galerak, soil-soilik haien artean eta zergaldi bakoitzean, integratuz eta konpentsatuz ateratzen den saldo positiboa, foru arau honen ondorengo artikuluan jasotakoak alde batera utzita. Emaitzak saldo negatiboa ematen badu, bere zenbatekoa hurrengo urteetan lortutako jarduera ekonomikoetatik eratorritako etekinen saldo positiboarekin konpentsatuko da, Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauko 55. artikuluan adierazitakoarekin bat etorriz. c) Zergaldi bakoitzean ondare irabaziak eta galerak (hurrengo artikuluan ageri direnak izan ezik) euren artean integratu eta konpentsatzetik eratorritako saldo baldintzetan. positiboa".

Beraz, zergaldi bakoitzean jarduera ekonomikoen etekinak beren artean soilik integratzen eta konpentsatzen dira, inolako mugarik gabe. Integrazioaren eta konpentsazioaren emaitza saldo negatiboa bada, hurrengo 30 urteetan jarduera ekonomikoetan lorturiko etekinen saldo positiboarekin konpentsatuko da, Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 13ko 37/2013 Foru Arauaren 55. artikuluan xedatu den bezala.

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

Baterako tributazioa hautatuz gero, lehenengo familia unitateko kide bakoitzaren jardueren etekinak euren artean integratu eta konpentsatu behar dira, eta gero kide guztien saldoak 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 zerga ordainketa hautatu den aurreko ekitaldietan jarduera ekonomikoek sortutako etekin negatiboak sortu dituen familia unitateko kideak bakarrik konpentsatu ahal izango ditu.

Arabako Zerga Sistemako hainbat Arau eta Zerga aldatzen dituen martxoaren 7ko 2/2018 Foru Arauaren laugarren xedapen iragankorrak Sozietateen gaineko Zergaren abenduaren 13ko 37/2013 Foru Araua aldatzen du. Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arau hori konpentsatu gabe dauden jarduera ekonomikoen etekin negatiboei aplikatu dakieke pertsona fisikoen errentaren gaineko zergan. Hain zuzen ere, xedapen iragankor horretan honako hau ezartzen da "2018ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten den lehen zergaldiaren hasieran konpentsatzeke dauden zerga-oinarri negatiboak konpentsatuko dira Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauaren 55. artikuluan xedatutakoaren arabera –foru arau honetan emandako idazkerari jarraituz- eta konpentsazioaren epea hogeita hamar urte izango da betiere, sortu ziren momentutik kontatzen hasita."

12. LIKIDAZIO-OINARRI OROKORRA.

12.1. Murrizketa konpentsazio pentsioengatik

PFEZen Foru Arauak honako hau ezartzen du 69. artikuluan: *“Zerga oinarri orokorrari eta, behar denean, aurrezkiaren zerga oinarriari murrizketa hauek aplikatuko zaizkie, foru arau honen 67. artikuluan ezarri den bezala: epailearen aginduz ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen alde emandako konpentsazio pentsioak eta (...)”.*

Hala ere, uztailaren 2ko 15/2015 Legea, borondatezko jurisdikzioari buruzkoa, indarrean ipini zenetik ezkontideek banantzea edo dibortzioa hitzartu dezakete hitzarmen arautzailea eginez Justizia Administrazioaren letradu baten aurrean (idazkari judiziala) edo eskritura publikoa eginez notarioaren aurrean, baldin eta ez badago emantzipatu gabeko ume adingaberik.

Legeriaren aldaketa hau oinarritzat hartuta, Auzitegi Gorenak honako lege-doktrina hau finkatzen du 2021eko martxoaren 25eko epaian: *“PFEZen zerga oinarria murriztea konpentsazio pentsioak ordaintzeagatik honako kasu hauetan ere aplikatzen ahal da: hitzartutako banantzearen edo dibortzioaren araubidearen arabera Justizia Administrazioaren letradu baten aurrean edo notario baten aurrean formalizatutako hitzarmenean finkatuz gero”.*

Beraz, ezkontideak elkarrekin adostuta dibortziatzen badira eta akordioaren hitzarmena gauzatzeko eskritura publikoa egiten bada notario baten aurrean, hitzartutakoaren arabera beste ezkontideari konpentsazio pentsioa ordaindu behar dionak bere zerga oinarritik kendu ahal izango du pentsio horren zenbatekoa, 33/2013 Foru Arauak 69. artikuluan ezartzen duenarekin bat etorriz, nahiz eta zentsu hertsian “epailearen erabakiz” ordaintzen den pentsioa ez izan.

12.2. Murrizketa gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako ekarpen edo kontribuzioengatik. Murrizketen aplikazioak ezin du sortu likidazio-oinarri negatiborik, baina ezta hura gehitu ere.

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

Zerga batera ordaintzen bada, aipatutako muga erlatiboa familia unitateko kide bakoitzari dagokio; horretarako, zergadun bakoitzari zerga oinarrian dagokion ehunekoa hartu behar da kontuan. Horregatik, kasu hauetan bi muga daude:

1.) Batetik, familia unitateko kide bakoitzak gehienez ere kopuru hau ken dezake: bere banako zerga oinarritik konpentsazio pentsioen eta mantenurako urtekoen zioz aplika ditzakeen murrizketak deskontatuta geratzen den zenbateko positiboa.

2) Bestetik, familia unitateko kide guztiek bat eginda gehienez ere zenbateko hau ken dezakete: baterako zerga oinarri orokorretik konpentsazio pentsioen eta mantenurako urtekoen zioz denek aplika ditzaketen murrizketak deskontatuta geratzen den saldo positiboa.

12.3. Murrizketa gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako ekarpen edo kontribuzioengatik. Finantza mugak.

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

Ondorio horietarako, kontuan izan behar da ez dagoela finantza mugarik BGAEetara eginiko ekarpenen edo kontribuzioen gainean. Pentsio planen, gizarte aurreikuspeneko mutualitateen, bermatutako aurreikuspen planen, enpresen gizarte aurreikuspeneko planen, mendekotasun larriko edo handiko bizitza aseguruen eta kirolari profesionalen gizarte aurreikuspeneko mutualitateen zati orokorraren kasuan, baterako 2.000 euro-ko urteko muga dago, banako ekarpenei zein enpresako kontribuzioei eragiten diena. Beste alde batetik, urteko muga gehigarria ezartzen da honelako gizarte aurreikuspeneko sistemetara enpresak egiten dituen kontribuzioetarako: 8.000 euro urtean. Gainera, enpresek pentsio konpromisoak estaltzeko kontratatzen dituzten mendekotasuneko aseguru kolektiboetarako beste muga gehigarri bat ezarri da: 5. 000 euro urtean (azaroaren 28ko 35/2006 Legea, hamaseigarren xedapen gehigarria).

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

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

12.4. <u>Erretiroaren ondoriozko mugak.</u>

33/2013 Foru Arauaren 70.5 artikuluan xedatzen denez, ezin dira zerga oinarritik murriztu artikulu bereko 1. eta 3. idatz zatietan jasoriko gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako ekarpenak edo kontribuzioak, baldin eta haiek bazkidea, partaidea, mutualista edo aseguratua erretiratzen den zergalditik aurrera egiten badira.

Hala ere, Zergaren Erregelamenduaren 56.1 artikuluak ezartzen duenez, erretiro partzialeko kasuetan, zergadunek zerga oinarritik murriztu ditzakete erretiro osoa estaltzeko egindako ekarpenak eta kontribuzioak. Ondorio horietarako, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak ezarritako irizpidearen arabera, erretiro aktiboa eta malgua erretiro partzialarekin parekatzen dira.

12.5. <u>33/2013 Foru Arauko 71. artikuluko mugen hainbanaketa: Gizarte aurreikuspeneko sistemetara egiten diren ekarpen eta kontribuzioengatik aplikatzen diren murrizketak.</u>

Ezarritako murrizketa mugak ezin dira hainbanatu.

12.6. <u>33/2013 Foru Arauko 72. artikuluan ezarritako kasu bereziaren analisia.</u>

a) Desgaituak berak egindako ekarpenak eta beste pertsona batzuek berarentzat egindakoak biltzen direnean, lehenik eta behin desgaituak berak egindako ekarpenak murriztu behar dira; horiek ezarritako

24.250 euroko mugara iristen ez direnean bakarrik murriztu ahal izango dira beste pertsona batzuek harentzat egindako ekarpenak haien zerga-oinarrietan, 72. artikuluan ezarritako mugekin eta modu proportzionalean.

b) Ezkontidearen edo ahaideen aldeko ekarpenak egin daitezke, odol ahaidetasunagatik edo ezkontza ahaidetasunagatik, zuzenean edo zeharka, hirugarren graduraino (hori barne), baldin eta % 65eko minusbaliotasun fisikoa edo handiagoa badute, % 33koa minusbaliotasun psikikoa edo handiagoa badute edo, Kode Zibilean ezarritako kasuak direla bide, epaileak adierazitako ezintasuna badute.

c) Desgaitasunen bat duen ahaidearen aldeko ekarpenen urteko muga (8.000 euro) ekartzaileko da, ez desgaitasunen bat duen pertsonako.

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

12.7. Murrizketa baterako tributazioagatik: Ezkontidearen heriotza (33/2013 Foru Araua, 73. eta 98. artikuluak).

Ezkontide bat hiltzen bada eta familia unitateko gainerako kideek Zerga batera ordaintzea hautatzen badute, hildakoaren errentak aitorpenean sartuta, horren ziozko murrizketa aplikatu daiteke.

12.8. Ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen aldeko ekarpenak murriztea (33/2013 Foru Araua, 70.3 eta 71.3 artikuluak).

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.

13. KUOTA OSOA.

13.1. 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 lotutako elementuak eskualdatu ditu berrinbertsioagatiko salbuespenari heldu gabe eta irabaziak jarduera ekonomikoaren etekin arruntekin konpentsatu ditu.

33/2013 Foru Arauaren 75.3 artikuluak hauxe 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 lotutako elementuetan, murrizketaren oinarria gehienez ere bien arteko konpentsazioaren emaitzako saldo garbia da.

14. KUOTA LIKIDOA.

14.1 <u>Kuotaren murrizketa.</u>

Zergadunek likidazio oinarri orokorrari dagokion kuota soilik murrizteko eskubidea dute: 1.513 euro. Horretarako, autolikidazioa egin behar dute; zergaldia egutegiko urtea baino laburragoa bada, murrizketa ezin da hainbanatu.

Hutsik gelditzeko arriskuan dauden eremuan edo herrigunean (33/2013 Foru Araua, hogeita hamalaugarren xedapen gehigarria) bizi diren zergadunek aurreko paragrafoan aipatzen den murrizketaz gainera beste bat ere egin dezakete likidazio oinarri orokorraren kuotan: 104 euro autolikidazio bakoitzeko. Murrizketa hau ere ez hainbanatu behar zergaldia urte naturala baino laburragoa izanez gero.

Halaber, 2022ko ekitaldirako, 30.000 euroko edo hortik beherako zerga oinarri orokorra duten zergadunek 200 euroko gutxitze gehigarria izango dute autolikidazio bakoitzeko. Zerga-oinarri orokorra 30.000 euro baino handiagoa eta 35.000 euro baino txikiagoa denean, kuota 200 euro gutxituko da, 30.000 euroren eta zerga oinarri orokorraren arteko aldea 0,04rekin biderkatuta ateratzen den zenbatekoa kenduta.

14.2. <u>Kenkaria ondorengo ahaideen kenkaria eta seme-alaben urteko mantenua ordaintzeagatik (33/2013 Foru Araua, 79. eta 80. artikuluak).</u>

14.2.1. Ezkon ahaidetasuna.

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

14.2.2. Babestutako urritua, 18 urtetik beherakoa.

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

14.2.3. 33/2013 Foru Araua, 79.3.b) artikulua.

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

b) Zergaldiko urteko errentak, salbuetsitakoak kontuan hartu gabe, lanbide arteko gutxieneko soldata baino gehiago izatea, edo kideren batek lanbide arteko gutxieneko 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 eratutakoa) deuseztatu bada, ezkontideak edo bikotekideak banandu edo dibortziatu badira, edo ezkontzarik edo izatezko bikoterik egon ez bada, ez da galduko kenkaria aplikatzeko eskubidea, baldin eta semea edo alaba beste gurasoarekin eraturiko familia unitateko kidea bada, hau da, kenkaria aplikatu nahi duena ez beste unitate batekoa.

14.2.4. 33/2013 Foru Araua, 79.3.c) artikulua: Ondorengo ahaideengatik aplika daitekeen kenkaria.

Ezin da aplikatu kenkaririk banako aitorpena aurkezten duten edo aurkeztu beharra duten ondorengoengatik.

Baldin eta familia unitateko kide guztiek baterako aitorpena egiten badute: kenkaria aplika daiteke zergaren autolikidazioa aurkeztu behar ez duten kide guztiengatik.

14.2.5. Mantenu ekonomikoaren edo urteko mantenuaren zenbatekoak benetan ordaintzearen baldintza.

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

14.2.6. Ondorengoen kenkaria gehitzea ohiko bizilekua 4.000 biztanletik beherako Arabako udalerri batean ezartzen duten zergadunei (33/2013 Foru Arauaren 79.2 bis artikulua).

Kenkari handiago horretarako eskubidea dute bai kenkari gehikuntza indarrean sartu ondoren aipatu bezalako udalerrietan bizilekua lehenengoz ezartzen duten zergadunek bai lehenagotik ere udalerri horietan bizi direnek.

14.2.7. 33/2013 Foru Araua, 80. artikulua: Kenkaria seme-alaben mantenurako urtekoak ordaintzeagatik.

PFEZen Foru Arauak honako hau ezartzen du 80. artikuluaren 1. apartatuan: *“Epailearen erabakiz beren seme-alaben mantenurako urteroko kopuruak ordaintzen dituzten zergadunek kontzeptu horrengatik ordaindutako diru kopuruen % 15eko kenkaria aplikatzeko eskubidea izango dute,….”.*

Hala ere, uztailaren 2ko 15/2015 Legea, borondatezko jurisdikzioari buruzkoa, indarrean ipini zenetik ezkontideek banantzea edo dibortzioa hitzartu dezakete hitzarmen arautzailea eginez Justizia Administrazioaren letradu baten aurrean (idazkari judiziala) edo eskritura publikoa eginez notarioaren aurrean, baldin eta ez badago emantzipatu gabeko ume adingaberik ez lege-gaitasuna epai bidez aldatu eta gurasoen kargura dagoenik.

Beraz, ezkontideak elkar hartuta banantzen edo dibortziatzen badira, Justizia Administrazioaren letradu baten aurrean (idazkari judiziala) egindako hitzarmen arautzailean edo notarioaren aurrean egindako eskritura publikoan hitzartzen dituzten seme-alabentzako mantenu-kopuruak, baldin eta ez badago emantzipatu gabeko ume adingaberik ez lege-gaitasuna epai bidez aldatu eta gurasoen kargura dagoenik, kengarriak izango dira, nahiz eta zentzu hertsian ez ordaindu epaile baten erabakiz.

14.3. <u>Aurrekoengatik aplika daitekeen kenkaria (33/2013 Foru Araua, 81. artikulua).</u>

14.3.1. Ezkon 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.

14.3.2. Elkarrekin bizi beharra: 33/2013 Foru Araua, 81.1 artikulua.

Ezinbestekoa da egutegiko urte osoan elkarrekin bizitzea; salbuespena: aurrekoa hiltzen denean. 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, kontuan izan behar da elkarbizitzarekin berdinetsita daudela ondorengoak aurrekoa bizi den egoitzaren gastuak, urte guztikoak, ordaintzen ditueneko kasuak. Hori dela eta, ondorengoa eta aurrekoa etxe berean bizi direneko elkarbizitzarako irizpide bera aplikatuta, egoitzak emandako ziurtagirian ageri bada aurrekoa egun jakin batetik bizi dela bertan edo egun batera arte bizi izan dela, orduan ere ezin aplikatu izango da kenkaria, lekualdaketa aurrekoa ondorengoarekin bizi izan den etxebizitzatik edo ondorengoak berak ordaintzen izan duen egoitza batetik gertatu ezean.

14.3.3. 33/2013 Foru Araua, 81.2.c) artikulua.

Kenkari hau ezin da aplikatu zergaldian Zergaren aitorpena aurkezten duten (hau da, “aitorpena aurkeztu behar duten” zein “beren borondatez aurkezten duten”) aurrekoen zioz.

14.3.4. Kenkaria egoitza zentroetan bizi diren aurrekoengatik.

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 hainbanatu behar da.

14.3.5. Aurreko ahaideen kenkaria gehitzea ohiko bizilekua 4.000 biztanletik beherako Arabako udalerri batean ezartzen duten zergadunei (33/2013 Foru Araua, 81.1 bis artikulua).

Kenkari handiago horretarako eskubidea dute bai kenkari gehikuntza indarrean sartu ondoren aipatu bezalako udalerrietan bizilekua lehenengoz ezartzen duten zergadunek bai lehenagotik ere udalerri horietan bizi direnek.

14.4. 81 bis artikulua. Kenkaria laguntzaile pertsonala kontratatzeagatik mendekotasun edo desgaitasun maila jakin bat daukan pertsona baten arretarako.

Mendekotasun edo desgaitasun maila jakin bat duten pertsonentzat laguntzaile pertsonalak kontratatzeagatiko kenkaria aplikatzeko beharrezko baldintzak betetzen direla egiaztatzeko, Gizarte Ongizaterako Foru Erakundeak emandako ebazpena, laguntza pertsonalerako prestazio ekonomikoa esleitzen diona.

14.5. Errentak zer diren, familia kenkarietarako.

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

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

14.6. Kenkaria ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik.

14.6.1. Kenkaria ohiko etxebizitza alokatzeagatik. Higiezin bat erosteko eskubidea dakarten alokairu kontratuak.

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

a) Mantendu egingo dira aurreko urteetan alokairuagatik egindako kenkariak, eta

b) Etxebizitzaren balioari ordura arte ordaindutakoa kenduko zaio (kenkariaren oinarria kalkulatzeko), baldin eta errentamendu kontratuan itundu bada alokairu kuotek eragina izango dutela etxebizitzaren azken balioan.

14.6.2. Kenkariak ohiko etxebizitza erosteagatik. Higiezina erosteko aukera.

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

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

14.6.3. Kenkariaren 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 kopuruak, aseguruaren hartzaile moduan zein banku erakundearen bidez, hipoteka maileguaren kuotak ordaintzeko erabili behar dira; ondorioz mailegu hartzaileak ez ditu ordaindu beharko gainerako kuotak.

Horrenbestez, errenta bat lortu da zorra kitatzeko hipoteka maileguaren kuotak ordaintzeagatik, eta horrek mailegu hartzailearen ondarean sortzen duen aldakuntza ondare irabazia da.

Hala, 33/2013 Foru Arauaren 40. artikuluak hauxe xedatzen du:

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

Beraz, ondare irabazi hau aseguru 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 gastuak ondokoak baino ez dira: irekiera komisioa, amortizazioa aurreratuagatiko komisioa eta maileguaren kitapenagatikoa, eta notario gastuak, tasazio gastuak eta erregistro gastuak, maileguaren eskritura publikoa egilesteko eta inskribatzeko egin beharrekoak.

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

14.6.4. Gauzatan jasotako ordainsariak: mailegua ohiko etxebizitza eskuratzeko edo birgaitzeko.

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

14.6.5. Maileguen ezaldia.

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

14.6.6. Ohiko etxebizitza eskuratzeko mailegua dibisetan.

Mailegua dibisaren batean formaliza daiteke edo Espainian egoitzarik ez duen finantza-entitate batek eman dezake. Horrelako kasuetan, korrituengatik edo printzipala amortizatzeko ordaindutako dibisen kontrabalioa, eurotan, hartu behar da kontuan, Europako Banku Zentralak kontratuaren arabera ordaindu behar denean ezarritako erosketa kotizazioaren arabera.

14.6.7. Kenkariaren mugak.

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

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

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

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

14.6.9. Familiaren egoeraren erreferentzia eguna.

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

14.6.10. 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.

Epaileak edo epai bidez onetsitako hitzarmena dela bide zergadunak banandu edo dibortziatu den pertsonari familia etxebizitza finantzatzeko edo hartan inbertitzeko ordaindu behar dizkion kopuruek ohiko etxebizitzaren ziozko kenkaria aplikatzeko eskubidea ekar dezakete, behar den kontzeptuari helduta (inbertsioa edo finantzaketa), eta hala gertatzen denean, zergadunaren etxebizitza kreditua murriztuko dute; hala ere, kopuru horiek, hitzarmena dela eta, konpentsazio pentsio gisa ordaintzen badira, ez dute etxebizitza kreditua murriztuko.

14.6.11. Ohiko etxebizitza eraikitzea.

1.- Araubide orokorra:

a) Etxebizitzaren eraikuntza eta ohiko etxebizitzaren eskuratzea asimilatu egingo dira, baldin eta zergadunak zuzenean ordaintzen baditu obrak egitearen ondoriozko gastuak, edo obren sustatzaileari konturako kopuruak ematen badizkio, betiere obra horiek, gehienez, lau urteko 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).

b) 2021ean bukatu beharko ziren eraikuntzetarako epe berezia:

Aurreko paragrafoetan aipatutako lau urteko epea 2021eko urtarrilaren 1etik abenduaren 31ra bitartean amaituz gero, bost urtekoa izango da, inbertsioa hasi denetik aurrera zenbatuta (14/2020 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretua, abenduaren 1ekoa, 18. artikulua, bigarren puntua).

2.- Ohiko etxebizitza inoren lurrean eraikitzea.

Kode Zibilak 358. artikuluan ezartzen du inoren lurrean eraikitakoa lur horren jabeari dagokiola. Ondorioz, ondasunen 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 aldian egindako kenkariak onartuko dira.

14.6.12. Lonja bat erostea etxebizitza bihurtzeko.

Zergaren Erregelamenduaren 62.5 artikuluan ezarritakoarekin bat etorriz, ohiko etxebizitza birgaitzeko lantzat joko dira zergadun batek bere jabetzakoa den lokal batean egindakoak, baldin eta etxebizitza bezala antolatzeko 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 daitezen.

14.6.13. Etxebizitza kontuak.

a) “Kenkari eskubidea sortu duena” esamoldea:

Zergaren Erregelamenduaren 63. artikuluan ezarritakoa dela bide, kreditu entitateetan gordailutzen diren zenbatekoak –ezarpen mota guztietatik bereizitako kontuetan, betiere– zergadunak ohiko etxebizitza

eskuratzeko edo birgaitzeko erabili dituela pentsatuko da, baldin eta kenkari eskubidea sortu duten diru zenbatekoak beraren ohiko etxebizitza eskuratzeko edo birgaitzeko ez beste ezertarako erabili badira.

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

Gordailaturiko kopuruak baliatzeko betekizunak betetzat joko dira, baldin eta kenkaria aplikatzeko eskubidea sortu duten kopuruak zerga sortu aurretik berriz jartzen badira edo kreditu entitate bereko edo beste bateko beste kontu batean oso-osorik jartzen badira.

b) Zati bat baliatzea:

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

- Lehenbizi, kenkari eskubidea sortu ez dutenak; eta zenbatekoa handiagoa bada.

- Lehenengo jarritakoak.

c) Etxebizitza kontuak lotzea:

Epe orokorra:

Zergaren Araudian 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.

Epe berezia, 2021ean 6 urte bete zituzten etxebizitza kontuetarako:

Kontua ireki denetik zenbatu beharreko 6 urteko epealdia 2021eko urtarrilaren 1etik 2021eko abenduaren 31ra bitartean amaitzen bada, kontuan sartutako diru kopuruak ohiko etxebizitza erosteko edo birgaitzeko erabiltzeko epealdia 7 urtekoa izango da kontua ireki denetik; gainera, epealdia luzatzen denetik kontuan sartzen diren kopuruek kenkaria aplikatzeko eskubidea emango dute (14/2020 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretua, abenduaren 1ekoa, COVID-19ak eragindako pandemiaren ondorioak arintzeko 2021erako zerga neurriak onesten dituena; 18. artikulua, lehenengo puntua).

c.1) Beraz, aplikatutako kenkariak egiteko eskubidea galduko ez bada, frogatu beharko da 6 edo 7 urteko epealdian kontuko saldo osoa erabili dela etxebizitza eskuratzeko, eta hori frogatutzat joko da etxebizitza kontuko saldoa ohiko etxebizitza bat eskuratzeari lotuta egonez gero, baldin eta honako hauek aurkezten badira epealdia amaitu baino lehen: 1) Erosketa kontratu pribatua; 2) Egindako ordainketen frogagiriak.

Erosketa kontratua dela eta, kontratuaren datak, hirugarrenen aurrean balioa izan dezan, inskribatua behar du izan erregistro publikoan edo funtzionario publikoari emana bere karguarengatik, aipatutako 6 edo 7 urteko epealdia 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, 14.6.11 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 etxebizitzen kopuruaren eta zergaduna lehentasun hurrenkeran dagoen postuaren arabera ondorioztatzen bada ezen etxebizitza bat jasoko duela.

Sozietate kooperatiboak horiek guztiak betetzen direla ziurtatu behar du.

Beti adierazi behar da etxebizitza kontua blokeatutzat joko dela 6 edo 7 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) Zergadun batek ezin ditu eduki kenkari eskubidea ematen duten bi etxebizitza kontu.

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

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

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

"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 erostea edo birgaitzea ez beste xede baterako erabiltzea.

- Aribideko ekitaldia erregularizatuko dugu (behar denean baita aurrekoak ere): ekitaldi guztietako ekarpenak batu eta emaitza erdi bana egotzi ezkontideei.

e) Titulartasun pribatiboko etxebizitza kontura egindako ekarpenengatik aplika daitekeen kenkaria.

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

f) Administrazio publikoek 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.

14.6.14. Desgaitasunen bat duten pertsonak eta 70 urtetik gorakoak (Zergaren Erregelamendua, 62.1 artikulua)

Maiatzaren 30eko 15/1995 Legeak, oztopo arkitektonikoak kentzeko higiezinen gaineko jabetzaren mugei buruzkoak, ezinduei aitortzen dizkien eskubideak 70 urtetik gorakoek egikaritu ahal izango dituzte, ezintasuna egiaztatu behar izan gabe.

Kontuan izanda aipatutako 62.1 artikuluaren oinarria lege hori dela, kenkariaren aplikazio eremua zabaltzen da 70 urtetik gorakoak sartzeko, baldin eta gainerako baldintzak betetzen badira.

Oztopo arkitektonikoak kentzeko 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.- Desgaitasuna duen pertsonak berak, beraren ezkontideak edo berarekin bizi direnek ordaindutako obrak:

- Faktura; egokitzapena zehaztu behar da.

- Desgaitasunaren ziurtagiria, aurrekarietan ez bada ageri.

B.- Desgaitasuna duten pertsonaren jabekideek ordaindutako obrak:

- Faktura; egokitzapena zehaztu behar da.

- Jabeen erkidegoaren administratzaileak egindako ziurtagiria, datu hauek zehazten dituena: desgaitasuna duena nor den eta jabekide bakoitzak obraren kostuan daukan partaidetza ehunekoa.

14.6.15. 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 preskribatutzat 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.

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

33/2013 Foru Arauaren 87.8 artikuluak hauxe dio:

“Zerga honi dagokionez, ohiko etxebizitzatzat hartuko da zergaduna hiru urtean jarraian bizi dena. Hala ere, etxebizitza ohikoa izan dela joko da epealdi hori igaro ez arren, zergaduna hiltzen denean,

edo ezinbestez etxebizitzaz aldatzera behartzen duten beste zirkunstantzia batzuk gertatzen direnean, hala nola: etxebizitza ez egokitzea zergadunaren edo horrekin bizi den ondorengo edo aurreko ahaidearen, ezkontidearen edo izatezko bikote lagunaren ezintasun mailara edo zergaren kuota osoan kenkaria egiteko eskubidea ematen duen pertsonarenera; senar-emazteak banantzea edo izatezko bikotea desegitea; lantokia aldatzea; lehen enplegua edo beste bat lortzea; etxebizitza aipatutako epean ordaintzea eragozten duten zirkunstantzia ekonomikoak, edo antzeko besteren bat."

Etxebizitza ordaintzea eragozten duten inguruabar ekonomikoak egoteak bertan hiru urtez etengabe bizi izan baino lehen bizilekua aldatzea justifikatzen du; hala ere, horrek ez du etxebizitzak ohiko izaera izatea eragozten. Izan ere, agerikoa da honelako kasuetan etxebizitza aldatzea ezinbesteko gertatzen zaiola zergadunari, hau da, ez zergaduna 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 itxaropena kontuan hartuta, etxebizitzaren salmenta borondatez hautatu izanaren ondorioa ez, ezpada saihestu ezin daitekeen ezinbesteko eginbeharra bada.

Halako kasuan dauden zergadunek erabaki ahalmenik dutenez zehazteko, ondoko alderdiak aztertu behar dira: ondare egoera, orokorrean, gastu arruntetarako berak eta bere mendeko pertsonek baliagarri daukaten errentaren zenbatekoa (hipoteka maileguaren kuotak kenduta), eta enplegu berria aurkitzeko igurikapenak. Horiek guztiak baloratzeko kontuan eduki behar da egungo egoeran, merkatua nola dagoen ikusita (erabat motelduta dago eta prezioak beheraka hasita daude), etxebizitzen salmenta nekez izan daitekeela espekulaziorako.

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

14.6.17. Ohiko etxebizitza zer den. Ohiko etxebizitza benetan eta etengabe okupatzeko epealdia. Epealdia 12 hilabetetik 18 hilabetera luzatzea. 14/2020 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretua, abenduaren 1ekoa, COVID-19ak eragindako pandemiaren ondorioak arintzeko 2021erako zerga neurriak onesten dituena; 18. artikulua, laugarren puntua.

Ohiko etxebizitza benetan eta modu iraunkorrean okupatzeko 12 hilabeteko epealdia, erosketa egunetik edo obrak amaitzen direnetik zenbatu beharrekoa, Zergaren Erregelamenduaren 61. artikuluaren 2. apartatuan ezartzen dena, 2021eko uztailaren 1etik 2021eko abenduaren 31ra bitartean amaituz gero, 6 hilabete luzatuko da.

14.6.18. Ohiko etxebizitzaren kontzeptua, salbuetsitako ondare irabazien ondorioetarako. Ohiko etxebizitzaren kontzeptuari dagokion 2 urteko epea 3 urtera luzatzea. 14/2020 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretua, abenduaren 1ekoa, COVID-19ak eragindako pandemiaren ondorioak arintzeko 2021erako zerga neurriak onesten dituena; 18. artikulua, bosgarren puntua.

Salbuetsitako honako ondare irabaziei soilik aplikatzekoa den epe berezia:

a) Mendetasun larria edo handia duten pertsonek ohiko etxebizitza kostu bidez eskualdatzean sortzen direnak. (33/2013 Foru Arauaren 42. artikuluaren b) letra).

b) 65 urtetik gorako pertsonek euren ohiko etxebizitza kostu bidez eskualdatzean sortzen direnak. (33/2013 Foru Arauaren 42. artikuluaren c) letra).

c) Ohiko etxebizitza eskualdatzean sortzen direnak, baldin eta ohiko beste etxebizitza bat erosteko berrinbertitzen badira. (33/2013 Foru Arauaren 49. artikulua).

Zergaduna bere ohiko etxebizitza eskualdatzen ari dela ulertuko da eraikin hori une horretan bere ohiko etxebizitza bada edo eskualdatze dataren aurreko hiru urteetako edozein egun arte halakotzat hartu bada.

Aurreko paragrafoan aipatzen den epealdiren luzapena soilik aplikatuko da eraikinak, arau orokorren arabera, ohikoa izateari utzi badio 2019ko urtarrilaren 1etik 2021eko abenduaren 31ra bitartean.

14.6.19. 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 eratutako bikotea) bi etxebizitzaren titularrak badira eta bakoitza batean bizi bada, bietako bat baizik ez da joko ohiko etxebizitzatzat. Foru Arauaren 87.8 artikuluan ohiko etxebizitza zein den ezarri da: dela familia unitatearen bizi interesen eta giza, gizarte eta ekonomiaren aldetiko harremanen berebiziko gunea dena.

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

Kasu horietan, lehen xedatutakoaren arabera ohiko etxebizitzatzat hartzen den etxebizitzan benetan bizi den zergadunak bakarrik aplikatu ahal izango du kenkaria, haren gaineko titulartasun ehunekoaren arabera.

14.6.20. Etxebizitza eskuratzeko mailegua. Etxebizitza ezkongabetan erosi eta gero irabazpidezko ondasunen eraentzaren pean ezkondu.

Ezkontide batek etxebizitza bat eskuratu zuen ezkongabetan eta erosketa mailegu baten bidez finantzatzen ari da; irabazpidezko araubidearekin ezkondu zirenean artean amortizatu gabe zegoen maileguaren kapitalaren zati bat.

Zeinek aplika dezake kenkaria etxebizitzan inbertitzeagatik?

Ohiko etxebizitza eskuratzearen 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 geroratutako prezio osoa edo haren zati bat irabazpidezko diruaz ordaindu.*

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

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

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

Nolanahi ere, Kode Zibileko 1.354. eta 1.357. artikuluetatik ondorioztatu daitekeen irizpide hau ezkontideek eurek aldatu dezakete euren borondatez: ez aplikatzea hauta dezakete eta eskuratutako 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.

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

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

Kasu horretan, bi une bereiztu 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 estaltzea, etxebizitzaren titularrak, jabea denez, maileguari lotuta unean une ordaintzen denaren erdiagatik baino ezin izango du ezarri kenkaria; hau da, mailegu horretan duen partaidetzagatik, eta betiere hura ordaindu izana ziurtatu ondoren.

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

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

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

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

Edonola ere, maileguak xede bakar bat izan duela pentsatuko dugu; hau da, etxebizitza erosteak eragindako kostu osoa edo zati bat estaltzea, 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 betekizuna.

Babes ofizialeko etxebizitza bat erostera mugatzen den kasu honi aplikatu beharreko ondorioak berdin aplikatu behar zaizkio, jakina, etxebizitza libre bat erostea jasotzen duen antzeko beste kasuren bati. Edonola ere, BOE bat erosteari buruzko kasuan, Eusko Jaurlaritzako kasuan kasuko sailari eman behar diogu egoeraren berri, kasu horrek hautsi egin baitezake babes ofizialeko etxebizitzen indarreko araudia.

14.6.22. Ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik edo hura finantzatzeagatik aplika daitekeen kenkaria.

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

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

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

14.6.23. Ohiko etxebizitza erosteagatik aplika daitekeen kenkaria gehitzea ohiko bizilekua 4.000 biztanletik beherako Arabako udalerri batean ezartzen duten zergadunei (33/2013 Foru Araua, 87.1 artikulua).

Kenkari handiago horretarako eskubidea dute bai kenkari gehikuntza indarrean sartu ondoren aipatu bezalako udalerrietan bizilekua lehenengoz ezartzen duten zergadunek bai lehenagotik ere udalerri horietan bizi direnek.

Hala ere, 4.000 biztanle baino gutxiago dituzten udalerrietan bizi diren zergadunek ez dute kenkari hori aplikatzeko eskubiderik, baldin eta 4.000 biztanle baino gehiago dituzten udalerrietan etxebizitzak eraikitzeko obren sustatzaileei konturako zenbatekoak ematen badizkiote, edo, bestela, zuzenean obra horietatik eratorritako gastuak ordaintzen badituzte.

Halaber, 4.000 biztanletik beherako udalerri batean bizi den zergadun batek kenkariak egiten baditu etxebizitza kontura egindako ekarpenengatik % 20ko tasa gehitua aplikatuz eta gero kenkarirako eskubidea sortu duten diru kopuruak 4.000 biztanletik gorako udalerri batean dagoen ohiko etxebizitza erosteko erabiltzen baditu, bere zerga egoera erregularizatu behar du. Erregularizazioa PFEZen Erregelamenduaren 63.5 artikuluan ezartzen denarekin bat etorriz egingo da: zergaren kuota (kontuan gordetako diru kopuruak erabiltzen diren ekitaldian sortua), kenkariaren gaindikina eta berandutze interesak batuko dira.

14.7. <u>**Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak.**</u>

14.7.1. Kenkaria inbertsioengatik eta beste jarduera batzuengatik: 33/2013 Foru Araua, 88. artikulua. Nola kalkulatu jarduera ekonomikoek sortutako etekinek zerga oinarri orokorrean eratutako zatiari dagokion kuota osoa.

Eragiketa hau egin behar da:

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

14.7.2. Kenkaria inbertsioengatik eta beste jarduera batzuengatik: 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 hogeita hamar 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.

14.7.3. Kenkaria langileek entitate enplegatzailean parte hartzeagatik: 33/2013 Foru Araua, 89. artikulua.

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

14.8.1. <u>Nola kalkulatu aplikatu beharreko kenkariak.</u>

33/2013 Foru Arauaren 91. artikuluak honako hau dio:

1. Zergadunek irabazteko asmorik gabeko erakundeen eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarrien zerga araubidearen foru arauan zerga honetarako jasotako kenkariak aplika ditzakete.

2. Artikulu honetan aipatzen den kenkariaren oinarriak ezin izango du gainditu zerga honen zerga oinarriaren ehuneko 35, eta zerga oinarritzat hartuko da foru arau honen 65. eta 66. artikuluetan aurreikusitako zerga oinarri orokorren eta aurrezkiaren zerga oinarrien baturaren emaitza den zenbatekoa.

Muga hori gainditzeagatik kendu ez diren zenbatekoak ondoz ondoko hurrengo bost urteetan amaitzen diren zergaldietako autolikidazioetan aplikatu ahal izango dira, aipatu den muga errespetatuz.

Kenkari hori aplikatzea autolikidazioan bertan gauzatu beharreko aukeratzat hartzen da.

Kengarriak izango dira irabazteko xederik gabeko entitateen alde egindako dohaintzak, baldin eta irabazteko xederik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga pizgarrien zerga araubideari buruzko Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako lurralde historikoetako foru arauak aplikatu behar bazaizkie. Kengarriak izango dira, halaber, arau horietan berariaz aipatzen diren entitateei dohaintzan emandako diru zenbatekoak (hala nola Gurutze Gorria, ONCE eta abar).

Araudia :

- Araban: 35/2021 Foru Araua, abenduaren 23koa, irabazteko xederik gabeko entitateen zerga araubideari eta mezenasgorako zerga pizgarriei buruzkoa.

- Bizkaian: 4/2019 FORU ARAUA, martxoaren 20koa, irabazteko asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga pizgarrien zerga araubideari buruzkoa

- Gipuzkoan: 3/2004 Foru Araua, apirilaren 7koa, irabazi asmorik gabeko entitateen zerga erregimenari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarriei buruzkoa.

Kenkari hori aplikatzeko eskubidea egiaztatzeko, beharrezkoa izango da dohaintzak jasotzen dituzten erakundeek zergadunen dohaintza aitortzea, 33/2013 Foru Arauaren 116 d) artikuluan jasotzen den informazio eredua erabilita. Hala ere, informazio eredu hori aurkeztu ez bada, dohaintza jasotzen duen erakundeak emandako egiaztagiria eta ordainketa justifikatzen duen banku agiria aurkeztu beharko dira.

14.8.2. Lehentasuneko mezenasgo jarduerak eta herritar guztien intereseko jarduerak sustatzeko programak. 35/2021 Foru Araua, 31. eta 32. artikuluak.

Lehentasuneko jardueretarako eta herritar guztien intereseko gertaerak sustatzeko programetarako ezarritako zerga onurak Estatuko eta foru lurraldeetako organo eskudunek halakotzat jotzen dituzten jarduerei eta egitarauei aplikatuko zaizkie, baldin eta haiek onetsitako arautegian elkarrekikotasunarekin aintzatesten badituzte Arabako Foru Aldundiak onetsitako jarduerak eta programak.

2022ko ekitaldian, lehentasunezkotzat jotako jarduerei eta programei zergadunek egindako emariengatik, % 45eko kenkaria aplikatu ahalko dute

Lehentasunekotzat jotako jarduera eta programetarako erabilitako kopuruen kenkariaren oinarria mezenasgoagatik aplika daitezkeen kenkariekin batu behar da 33/2013 Foru Arauaren 91. artikuluan ezartzen den mugaren ondorioetarako (PFEZen zerga oinarriaren % 35).

14.8.3. Kenkariaren oinarriaren muga.

Mezenasgo jardueren ziozko kenkariaren oinarria ezin da izan zerga oinarriaren % 35 baino gehiago.

Muga horrek eraginez gero, lehenik eta behin, mezenasgoko lehentasunezko jarduerei dagokien % 45eko kenkaria aplikatuko da, eta bigarrenik, egindako emari eta dohaintzei dagokien % 30eko kenkaria aplikatuko da

14.8.4. Emarien ziozko kenkaria, erlijiosoek lanaren etekin guztiak beren kongregazioari emanez gero.

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

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

14.9. <u>Beste kenkari batzuk.</u>

14.9.1. 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 9.24 artikuluan partaidetzen dibidenduei eta mozkinei 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, 33/2013 Foru Arauaren 9.17. artikuluak 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.

14.9.2. Kenkaria langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoei emandako kuotengatik eta ekarpenengatik.

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

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

Horretarako, hasiera batean, kenkari hori aplikatu ahal izateko, beharrezkoa da zergadunak 33/2013 Foru Arauaren 116. artikuluko h) eta i) letretan eta Zergaren Arautegiaren 123. artikuluko 11. eta 12. idatz zatietan (182 eredua) aipatzen den aitorpen informatiboan sartuta egotea.

14.9.3. 93 bis artikulua. Kenkaria ohiko etxebizitzan eguzki energia elektrikoaren hornikuntzarako inbertsioak egiteagatik.

2023. urterako Zerga Neurriei buruzko 24/2022 Foru Arauaren 2. artikuluko Lehengoan kenkari berri bat xedatu zen eguzki energia elektrikoa bultzatzeko.

Bestalde, aipatutako foru arauaren hirugarren xedapen iragankorrak honako hau xedatu zuen: "Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauaren 93. bis artikuluak, foru arau honek emandako testuaren aurreko idazketan, 2022ko zergaldian baino ez du izango indarra".

Egoera hori dela eta, litekeena da gastu kengarriek, egungo 33/2013 Foru Arauaren 93 bis artikuluan oinarrituta, ohiko etxebizitza birgaitzeagatiko kenkarirako eskubidea sortzea, 33/2013 Foru Arauaren 87.6 artikuluan jasotzen diren baldintzak betetzen direnean. Egoera horren aurrean, adierazi behar da kenkari horiek bateraezinak izango direla beren artean, eta ordaindutako zenbatekoak aipatutako horietako bakar bati aplikatu beharko zaizkio.

15. BATERAKO TRIBUTAZIOA

15.1. 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 eratutako izatezko bikoteko bi kideak, eta beren ondorengoak (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 izatezko bikoteko bi kideenak izan behar dutenik nahitaez; eskatzen duen gauza bakarra da adingabeak izan daitezela (non eta, gurasoen baimenarekin, ez diren haiengandik bereizi) edo adin nagusikoak baina epaileak ezgaituak eta guraso ahal luzatuaren edo birgaituaren pekoak.

b) Legez bananduta egotea eta ezkontza lokarririk edo izatezko bikotearen lokarririk ez izatea (maiatzaren 7ko 2/2003 Legean xedatutakoaren arabera eratutako izatezko bikotea, esan nahi da); hau gertatzen da izatezko bikotea inskribatu ez bada edo ezkontza desegin egin bada, eta desegitea izan daiteke deuseztasunagatik, dibortzioagatik, heriotzagatik edo heriotza deklaratzeagatik (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. Seme-alaba guztiak guraso bati edo besteari esleitzea familia unitatea osatzean guraso bien adostasunarekin egingo da. Adostasunik ez badago, hauexek dira familia unitateko kideak: seme-alaben zaintza ebazpen judizial baten bidez era esklusiboan duen gurasoa eta seme-alabak. Kasu horretan, bi familia unitate egon daitezke: guraso bakoitza eta berak modu esklusiboan zaintzapean dauzkan umeak.

Honelako kasuetan, gurasoetako bat gutxienez ezkonduta 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 gurasoen 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 ezartzen denaren ondorioetarako, gurasoen arteko adostasuna zuzenbidean onartutako edozein frogabideren bitartez egiazta daiteke, eta, adierazi den bezala, adostasun horren froga sinesgarririk ez badago, familia unitateko kideak honako hauek baizik ez dira izango: ebazpen judizial baten bidez era esklusiboan seme-alaben zaintza duen gurasoa eta seme-alaba horiek.

Zergadun ezkonduek (edo 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikote bateko kideek) seme-alaba adingabeak badituzte ezkontidearekin edo izatezko bikotekidearekin (lotura bikoitzeko anai-arrebak) eta beste harreman batetik datozen beste seme-alaba adingabe batzuk badituzte, bi familia unitate egotea onartuko dugu baterako tributazioaren ondorioetarako:

-Senar-emazteak edo izatezko bikotea eta beren seme-alabak (ez da beharrezkoa beste erlazio batzuetako seme-alaben gurasoen adostasuna).

-Beste erlazio batean seme-alabak izandako beste gurasoa eta seme-alaba horiek (gurasoak ados egon behar dira, epaile baten ebazpenaren bidez zaintza eta babespena bietako batek soilik daukanean izan ezik).

Irizpide bera aplikatuko da ezkontzak (edo 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikoteak) seme-alaba komunik ez badu, baina ezkontideetako batek beste harreman batetik datozen seme-alaba adingabeak baditu. Kasu horretan, honako hauek izan ahalko dira familia unitateak:

-Ondorengorik gabeko senar-emazteak.

-Beste erlazio batean seme-alabak izandako beste gurasoa eta seme-alaba horiek (gurasoak ados egon behar dira, epaile baten ebazpenaren bidez zaintza eta babespena bietako batek soilik daukanean izan ezik).

15.2. <u>Zerga ordaintzeko aukerak urtean zehar familia unitateko kideren bat hiltzen denean.</u>

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

a) Bakoitzak banaka ordaindu zerga (hildakoaren aitorpenaren zergaldia urtea baino laburragoa izango da).

b) Baterako aitorpena aurkeztu, zenduaren errentak jasota.

16. AUTOLIKIDAZIOA EGIN BEHARRA.

<u>16.1. 2022an aitorpena egin beharra. 33/2013 Foru Araua, 102. artikulua, 2 eta 3 a) eta b).</u>

Errentak honako iturri hauetatik soilik lortzen dituzten zergadunek ez dute autolikidaziorik egin beharko:

a) Lanaren etekin gordinak; urtean 14.000 euro gehienez, banakako tributazioan. Baterako tributazioan, muga hori horrelako etekinak izan dituen zergadun bakoitzari aplikatuko zaio.

b) Lanaren etekin gordinak; urtean 14.000 eta 20.000 euro bitartean gehienez, banakako tributazioan, salbu eta ondoren aipatzen diren egoeretako batean daudenentzat. Baterako tributazioan, muga hori horrelako etekinak izan dituen zergadun bakoitzari aplikatuko zaio.

c) Kapitalaren etekin gordinak eta ondare irabaziak, salbuetsiak barne (bi kontzeptuak), urteko guztirako zenbatekoa 1.600 euro baino gehiago ez bada.

Aurreko apartatuko b) letran adierazitako zergadunek zerga honen autolikidazioa aurkeztu behar dute kasu hauetan:

a) Ordaintzaile baten baino gehiagoren lan etekinak jaso badituzte.

Hala ere, 20.000 euro arteko laneko etekin gordinak jasotzen dituzten zergadunek ez dute aitorpena aurkeztu beharrik izango, baldin eta zenbatekoaren araberako hurrenkerako bigarren ordaintzailearengandik eta gainerako ordaintzaileengandik jasotako zenbatekoen batura, guztira, urtean 2.000 euro baino handiagoa ez bada. Paragrafo honetan xedatutakoa aplikatuko da, nahiz eta

zenbatekoaren araberako hurrenkerako bigarren ordaintzaileak eta gainerako ordaintzaileek ordaindutako zenbatekoei dagokienez PFEZaren Erregelamenduaren 69.1 artikuluaren d) letran arautzen diren inguruabarrak gertatu.

b) Ordaintzaile bakar baten lan etekinak jaso badituzte, baina lan edo administrazio kontratu bat baino gehiago izenpetu badute, indarrean dagoen ekitaldian edo luzapenean.

c) PFEZaren Erregelamenduaren 69.1 artikuluan arautzen diren kasuetan.

16.2. <u>Nola kalkulatu 33/2013 Foru Arauko 102. artikuluan ezarritako mugak aplikatzeko kontuan hartu beharreko etekinak eta irabaziak.</u>

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

a. Lan etekinak: jasotako zenbateko gordina hartu behar da kontuan, integrazio ehunekoak aplikatu gabe, eta salbuetsi gabeko kopuruak soilik hartuko dira kontuan muga gainditzen den ala ez zehazteko. Ez dira kontuan hartuko ez gastu kengarriak ez hobariak.

Irizpide bera aplikatuko da lanaren etekinen zenbatekoa zehazteko, baldin eta zergadunak, betekizunak betetzen dituela, Zerga etekin horiek soilik kontuan hartuz ordaintzea hautatzen badu (zerga hautapena: atxikipenen bidez). Horrenbestez, lanaren etekinik lortu ezean, ezingo da aurrekoa aplikatu.

b. Kapital higiezinaren etekinak: sarrera positibo osoak hartuko dira kontuan, salbuetsitakoak barne, integrazio ehunekoak aplikatu gabe eta gastu kengarriak bazter utzita.

c. Kapital higigarriaren etekinak: sarrera positibo osoak hartuko dira kontuan, salbuetsitakoak barne, integrazio ehunekoak aplikatu gabe eta gastu kengarriak bazter utzita. Etekin positiboak ez dira konpentsatuko negatiboekin. Positiboak baizik ez dira aintzat hartuko.

d. Ondare irabaziak: ondare irabazi garbiak hartu behar dira kontuan, egunerapen eta txikipen koefizienteak aplikatu ondoren eta ekitaldiko ondare galerekin konpentsatu baino lehen, bai zerga oinarri orokorrean integratzen diren irabaziak, bai aurrezkiaren zerga oinarrian integratzen direnak.

Aitortu beharreko ondare irabaziei dagokienez, zerga oinarri orokorrean eta aurrezkiaren zerga oinarrian integratu beharrekoak batu behar dira, ondare galerak kontuan hartu gabe, halako moldez non haiek direla-eta ez baita sortzen aitorpena aurkeztu beharra. Hala ere, baldin eta zergadunak ondare galerak hurrengo ekitaldietan izan litezkeen irabaziekin konpentsatu nahi baditu, aitorpena aurkeztu beharko du, behartuta ez egon arren.

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

16.3. <u>33/2013 Foru Arauko 102.3 artikuluko aitorpena.</u>

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

a) Zerga berari buruzko xedapen orokorren arabera ordaindu

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

Tributazio mota honi dagokionez:

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

- Dagozkion integrazio ehunekoak aplikatuko dira.

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

- 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 araupetutako pentsio planetara egindako kontribuzioak; 3) bazkide babesleak BGAEetara egindako ekarpenak; 4) enplegatzaileek gizarte aurreikuspeneko mutualitateetara egindako ekarpenak, zerga oinarri orokorra txikitzen dutenak; 5) hartzaileak enpresen aurreikuspen planetan ordaindutako primak.

- Etekinen jasotzaileak epaile baten ebazpena dela bide konpentsazio pentsioa eman behar badio bere ezkontideari edo izatezko bikotekideari (maiatzaren 7ko 2/2003 Legean xedatutakoaren arabera eratutako izatezko bikotea), haren zenbatekoari kendu behar zaio, hala badagokio, atxikipen ehunekoa kalkulatzeko kontuan hartu beharreko ordainsarien bolumena, baldin eta Zergaren Arautegiaren 84.3.3 artikuluko erregelan ezarritako baldintzak betetzen badira.

b.2. Horri dagokionez, familiaren egoera egutegiko urteko lehenengo egunean dagoena izango da, edo harremanen hasierako egunekoa, baldin eta harremanok egutegiko urtearen lehenengo egunaren ondoren hasi badira.

b.3. Oro har ezarritako epealdian sartu beharreko zenbatekoa bi zatitan sartu ahal izango da.

b.4. Honako inguruabar hauetan dauden zergadunek ezin hautatu izango dute zerga ordaintzeko modu hau:

- Lan eginez 20.000 eurotik gorako etekinak lortu dituztenek.

- Kapitalaren etekin positiboak eta ondare irabaziak bat eginik 1.600 euro 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.

- Baterako tributazioa hautatu dutenek.

- Ohiko etxebizitza eskualdatu eta berrinbertsioaren zioz salbuetsitako ondare irabaziak lortu dituztenek.

- Zergari dagokionez salbuespen, hobari, murrizketa, kenkari edo hobariren bati heltzeko eskubidea izateak Zerga Administrazioari hura jakinarazi beharra edo erregularizazio edo sarreraren bat egin beharra dakarrenean, zergadunak eskubide hori izateko ezarritako baldintza edo epeetako bat ez betetzea (Zergaren Erregelamenduaren 69.1.g artikulua).

Atxikipen ehunekoen taulak aplikatzeko ezartzen diren erregelak aitorpen mota honetako oinarria zein karga tasa zehazteko aplikatu behar dira; hau da, lehenbizi karga tasa kalkulatu behar da eta gero oinarriari aplikatu behar zaio, atxikipenak kalkulatzeko egiten den bezala.

16.4. <u>Banaketa proportzionalak.</u>

Autolikidazioa egin behar izateko mugak ezin dira hainbanatu.

Vitoria-Gasteiz, 2023ko ekainaren 5a..

María José Perea Urteaga
Ogasun zuzendaria
Directora de Hacienda