

errenta  2025
ARABA / ÁLAVA



Araba partekatzen dugu
compartimos Álava

**PERTSONA FISIKOEN ERRENTAREN GAINEN ZERGAREN
AITORPEN EGITEKO**

ESKULIBURUA

2025eko EKITALDIA

Eskuliburu hau 2025ean aplikatzekoak diren PFEZaren eta OZaren gaineko araudien bilduma-laburpen bat da, edo asmo hori du, baina, nolana ere, errentaren eta ondarearen gaineko aitorpenak kalkulatzeko, zerga horien araudietan xedatutakoari jarraituko zaio.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

1 SARRERA	11
1.1. Oinarrizko araudi aplikagarria	12
1.2. Nork ez du aurkeztu behar aitortpena?	14
1.3. Nork aurkeztu behar du aitortpena?	15
1.4. Zer da ohiko egoitza?	15
1.5. Zer da familia unitatea?	17
1.6. Zer aitortu behar da?	18
1.7. Zer ez da aitortu behar?	18
1.8. Banakako zerga ordainketa eta baterakoa	32
1.8.1. Banakako ordainketa	32
1.8.2. Baterako ordainketa.....	32
1.9. Zergaldia eta zergaren sortzapena	35
1.10. Nola aurkez daiteke aitortpena?	37
1.10.1. Rentafácil.....	37
1.10.2. Rent@raba	37
1.10.3. Rentared.....	38
1.11. Zein da aitortpena aurkezteko epealdia?	38
1.12. Aitortpenaren emaitza, nola sartzen edo itzultzen da?	39
1.13. Nola esleitu ehuneko bat erlijio edo gizarte xedeetarako	40
2 LANAREN ETEKINAK	41
2.1. Zer dira lanaren etekinak?	42
2.1.1. Zer prestazio sartzen dira lanaren etekinetan?	42
2.2. Lanaren etekinak dira joan-etorrietarako sariak eta bidaia gastuetarako sariak?	46
2.2.1. Arau orokorrak.....	46
2.2.1.1. Bidaia gastuetarako diru kopuruak.....	46
2.2.1.2. Janari eta ostatu gastuetarako kopuruak	46
2.2.1.3. Zer gertatzen da atzerrian ari diren langileekin	48
2.2.2. Arau bereziak	48
2.2.2.1. Mendetasuneko lan harreman bereziak	48
2.2.2.2. Lanpostua tokitik aldatu	49
2.2.2.3. Hauteskunde mahaietako kideak	49
2.3. Gauzako etekinak: zer dira?	50
2.3.1. Zer da gauzako etekina?	50
2.3.2. Zer ez da gauzako etekina?	51
2.3.2.1. Produktuak merkatutako prezioetan	52
2.3.2.2. Ikasketa gastuak eta prestakuntza ikastaroen gastuak	52
2.3.2.3. Gizarte eta kulturaren arloko zerbitzuetarako ondasunak	53
2.3.2.4. Langileak teknologia berrietara ohitzeko egiten diren gastuak	53
2.3.2.5. Heriotza edo elbarritasuneko arrisku garbiko aldi baterako aseguru kontratu kolektiboen primak	53

2.3.2.6.	Bidaiariaren garraio kolektiboa emateaz arduratzen diren erakundeei ordaindutako zenbatekoak, betiere hitzarmen kolektiboan konpromisoa badago.....	53
2.3.3.	Nola kalkulatu da gauzako etekin baliok?.....	54
2.3.4.	Nola integratu dira gauzako errentak zerga oinarrian?	56
2.4.	Etekin osoa	56
2.5.	Zer gastu dira kengarriak?	63
2.6.	Zer hobari aplikatu daiteke?	63
2.7.	Nola kalkulatu da etekin garbia?.....	65
2.8.	Nori esleitzen zaizkio lanaren etekinak?	65
2.9.	Zer aldi egotzen zaizkio lanaren etekinak?.....	65
2.10.	Nola baloratu dira zenbatetsitako etekinak?	66
2.11.	Lotutako eragiketak.....	66
3	KAPITAL HIGIEZINAREN ETEKINAK.....	67
3.1.	Zer dira kapital higiezinaren etekinak?.....	68
3.2.	Zein dira etxebizitzaren etekinak?	68
3.3.	Zein dira etekin osoak?	68
3.4.	Nola kalkulatu da etekin garbia?.....	69
3.5.	Gastu kengarriak eta hobaria	69
3.5.1.	Etxebizitzaren etekinak.....	69
3.5.2.	Aurreko atalean sartu ez diren etxebizitzaren etekinak	70
3.5.3.	Beste etekin batzuk, etxebizitzaren ez beste batzuk.....	71
3.6.	Nola kargatu dira?	72
3.7.	Nori esleitzen zaizkio kapital higiezinaren etekinak?.....	74
3.8.	Zer aldi egotzen zaizkio kapital higiezinaren etekinak?	74
3.9.	Nola baloratu dira zenbatetsitako etekinak?	75
3.10.	Nork eska dezake babestutako birgaitzerako kenkaria?.....	75
4	KAPITAL HIGIGARRIAREN ETEKINAK.....	76
4.1.	Zer dira kapital higigarriaren etekinak?	77
4.2.	Zer dira gauzako etekinak?	78
4.2.1.	Gauzako etekinak: kontzeptua	78
4.2.2.	Nola baloratu dira?.....	78
4.2.3.	Nola integratu dira zerga oinarrian?	78
4.3.	Zein dira kapital higigarriaren etekin osoak?.....	78
4.3.1.	Denetarikotako entitateen funtsetako partaidetzaren bidez lortzen diren etekinak.....	78
4.3.2.	Norberetako kapitalak hirugarrenei lagata lortzen diren etekinak.....	79
4.3.3.	Kapitalizazio eragiketek, bizi edo elbarritasun aseguruaren kontratuek eta kapital ezarpenen errentek sortzen dituzten etekinak (dirua zein gauzak)	80
4.3.3.1.	Biziarteko eta aldi baterako errenten araubide iragankorra	85
4.3.4.	Kapital higigarriaren beste etekin batzuk.....	86
4.4.	Zer oinarritan sartzen dira kapital higigarriaren etekinak?	86
4.5.	Nola kalkulatu da etekin garbia?.....	86

4.6. Nori esleitzen zaizkio kapital higigarriaren etekinak?	87
4.7. Zer aldiri egozten zaizkio kapital higigarriaren etekinak?	88
4.8. Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?	88
4.9. Lotutako eragiketak	88
5 JARDUERA EKONOMIKOEN ETEKINAK	90
5.1. Zer dira jarduera ekonomikoaren etekinak?	92
5.2. Nori esleitzen zaizkio jarduera ekonomikoaren etekinak?	93
5.3. “Errentak esleitzeko araubideko entitateetan” nortzuk daude kargapean eta nola ordaintzen dute zerga?	93
5.3.1. Nortzuk daude kargapean?	93
5.3.2. Nola kargatzen dira?	93
5.4. Nola kalkulatu dira jarduera ekonomikoaren zerga oinarria eta etekin garbia?	93
5.4.1. Zer metodo erabil daitezke zerga oinarria kalkulatzeko?	93
5.4.2. Nola kalkulatu dira jarduera ekonomikoaren etekin garbia?	94
5.4.3. Noiz dira bateraezinak zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate erraztua eta modalitate arrunta?	94
5.5. Nola kalkulatu da etekina zuzeneko zenbatespenaren metodoarekin?	94
5.5.1. Nola kalkulatu da etekina modalitate arruntan?	94
5.5.2. Nola kalkulatu da etekina modalitate erraztuan?	98
5.5.2.1. Zer baldintza bete behar dituzte zergadunek?	98
5.5.2.2. Noiz hautatu daitezke modalitate erraztua? Uko egin ahal zaio?	98
5.5.2.3. Noiz aplikatu ahal zaie modalitate erraztua errentak esleitzeko araubidean dauden entitateei?	99
5.5.2.4. Etekin garbiaren kalkulua	99
5.6. Nola kargatzen dira etekin irregularrak?	104
5.7. Ondare elementuetatik zeintzuk daude lotuta jarduera ekonomikoari eta zeintzuk ez?	105
5.7.1. Zer dira jarduera ekonomikoari lotutako ondare elementuak?	105
5.7.2. Zer dira jarduera ekonomikoari lotuta ez dauden ondare elementuak?	105
5.7.3. Nola funtzionatu dute zergadunaren ondare elementuen lotzeak eta deslotzeak?	107
5.7.3.1. Zer da lotzea, eta nola funtzionatu du?	108
5.7.3.2. Zer da deslotzea, eta nola funtzionatu du?	108
5.7.4. Nola kalkulatu da jarduera bati lotutako ondare elementuak eskualdatuta ondarean gertatzen den irabazia edo galera?	110
5.7.4.1. Lehenengo fasea: nola kalkulatu da eskualdaketa emaitza?	111
5.7.4.2. Bigarren fasea: eskualdaketa emaitza positiboa bada, nola egin moneta zuzenketa?	111
5.7.4.3. Hirugarren fasea: zein da etekin garbian sartu beharreko ondare irabazi edo galeren zenbatekoa?	113
5.7.5. Zer zerga onura sortzen du lotutako elementu bat eskualdatuta lotutako zenbatekoa berrinbertitzeak?	114
5.8. Nola kalkulatu dira zenbatetsitako etekinak?	115
5.9. Zer irizpide aplikatu da aldi egozpenerako?	115
5.10. Jarduera ekonomikoaren titular diren zergadunen kontabilitateko eta erregistroko betebeharrak	116

6	ONDARE IRABAZIAK ETA GALERAK.....	119
6.1.	Zer dira ondare irabaziak eta galerak?.....	121
6.1.1.	Zer kasutan ez da aldatzen ondarearen osaera?.....	121
6.1.2.	Zer kasutan ez da gertatzen ondarean ez irabazirik ez galerarik?.....	121
6.1.2.1.	Zer gertatzen da kapitala murrizten denean?.....	122
6.1.2.2.	Zer gertatzen da zergaduna hiltzen denean?	123
6.1.2.3.	Zer gertatzen da zergadunak bere enpresa edo bere enpresako partaidetza, ondarearen gaineko zergaren kargatik salbuetsita egon bada, dohaintzan ematen dienean ezkontideari, izatezko bikotekideari, aurrekoei edo ondorengoei edo laugarren gradurainoko alboko ahaideenei?	123
6.1.2.4.	Zer gertatzen da zergadunak bere enpresa edo bere enpresako partaidetza, ondarearen gaineko zergaren kargatik salbuetsita egon bada, langileei eskualdatzen dienean?	124
6.1.2.5.	Zer gertatzen da ondasun banaketako ezkontza araubide ekonomikoa edo izatezko bikotearen ondare araubide ekonomikoa iraungitzen denean?	125
6.1.2.6.	Zer gertatzen da desgaitasuna duten pertsonentzat eraturako ondare babestuei ekarpenak egiten zaizkienean?.....	125
6.1.3.	Zer kasutan daude salbuetsita irabaziak?.....	125
6.1.4.	Zer kasutan ez dira kontuan hartzen galerak?	126
6.2.	Nola kalkulatu da ondarean izan den irabazia edo galera?	127
6.2.1.	Nola kalkulatu da eskuraketa balioa?	127
6.2.2.	Nola eguneratu da eskuraketa balioa?.....	128
6.2.3.	Nola kalkulatu da eskualdaketa balioa?.....	129
6.2.4.	1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako elementuei aplikatuko zaien araubide iragankorra	130
6.2.4.1.	Araubide orokorra.....	130
6.2.4.2.	Kotizatutako onartutako baloreei eta inbertsio kolektiboko entitateetako (inbertsio funtsak) partaidetzei aplikatu beharreko araubidea	133
6.3.	Baloraziorako arau bereziak.....	135
6.3.1.	Merkatu arautuetan negoziatzeko onartutako sozietateen edo entitateen funts propioetako partaidetza adierazten duten baloreen kostu bidezko eskualdaketa.....	135
6.3.2.	Merkatu arautuetan negoziatzeko onartuta ez dauden sozietateen edo entitateen funts propioetako partaidetza adierazten duten baloreen edo partaidetzen kostu bidezko eskualdaketa	137
6.3.3.	Ondare sozietateen baloreen edo kapitaleko partaidetzen eskualdaketa	139
6.3.4.	Inbertsio kolektiboko entitateen (inbertsio funtsak) kapitala edo ondarea adierazten duten akzio edo partaidetzak.....	141
6.3.5.	Sozietateentzako ekarpenak, diruzkoak ez bestelakoak	142
6.3.6.	Bazkideak banantzea edo sozietateak desegitea	143
6.3.7.	Negozio lokala eskualdatzea	144
6.3.8.	Ondare elementuetan izandako galera edo ezbeharrengatik kalte ordainak.....	144
6.3.9.	Ondasun edo eskubide trukaketa	145
6.3.10.	Aldi baterako edo biziarteko errentak iraungitzea.....	145
6.3.11.	Ondare elementu bat aldi baterako edo biziarteko errenta baten trukean eskualdatzea	146
6.3.12.	Ondasun higiezinaren gaineko eskubide errealak eskualdatzea.....	146
6.3.13.	Ondasunak edo eskubideak ondarean sartzeko eskualdaketa ez beste eragiketaren baten bidez.....	147
6.3.14.	Gerokoen eta aukeren merkatuan egindako eragiketak	147
6.3.15.	Kriptoaktibo suntsikorren kostu bidezko eskualdaketa	147

6.4. Justifikatu gabeko ondare irabaziak.....	147
6.5. Nori esleitzen zaizkio ondare irabaziak eta galerak?.....	148
6.6. Zer aldiri egotzen zaizkio ondare irabaziak eta galerak?	148
6.7. Nola kargatzen dira?	149
6.8. Zer gertatzen da ohiko etxebizitzaren zenbatekoa “berrinbertitzen” bada?.....	149
6.9. Zer gertatzen da inbertsio kolektiboko entitateen (inbertsio funtsak) akzioak edo partaidetzak eskualdatuta lortzen dena berrinbertitzen denean?.....	152
6.10. Jarduera ekonomikoei lotutako ondare elementuen irabaziak eta galerak.....	153
7 ERRENTAK ERATXIKITZEA.....	154
7.1. Errentak eratxikitzeko araubidea	155
8 ALDI EGOZPENA.....	158
8.1. Arau orokorra	159
8.2. Arau bereziak.....	159
9 ZERGA OINARRIA	164
9.1. Errenta motak.....	165
9.2. Errenten integrazioa eta konpentsazioa	166
9.3. Zerga oinarri orokorra	166
9.3.1. Nola kalkulatu da zerga oinarri orokorra?.....	166
9.3.1.1. Zerga oinarri orokorreko errentak, guztira.....	166
9.3.1.2. Zerga oinarri orokorra	167
9.4. Aurrezkiaren zerga oinarria	167
9.4.1. Nola kalkulatu da aurrezkiaren zerga oinarri orokorra?	167
10 LIKIDAZIO OINARRIA.....	169
10.1. Likidazio oinarri motak	170
10.2. Likidazio oinarri orokorra.....	170
10.2.1. Zer murrizketa sartzen dira likidazio oinarri orokorrean?.....	170
10.2.1.1. Murrizketa konpentsazio pentsioak eta mantenurako urtekoak ordaintzeagatik.	170
10.2.1.2. Murrizketa gizarte aurreikuspeneko sistemetan egindako ekarpen eta kontribuzioengatik... ..	170
10.2.1.3. Murrizketa aitortpena batera egiteagatik	177
10.2.2. 2025eko likidazio oinarri orokor negatiboa.....	177
10.2.3. Aurreko ekitaldietako likidazio oinarri orokor negatiboak.....	178
10.3. Aurrezkiaren likidazio oinarria	178
11 KUOTA OSOA.....	179
11.1. Zer da “kuota osoa”?	180
11.2. Likidazio oinarri orokorraren karga	180
11.3. Aurrezkiaren likidazio oinarriaren karga.....	181
11.4. 20. xedapen gehigarriko kargaberezia	181

12 KUOTA LIKIDOA ETA KENKARIAK	184
12.1. Kuota likidoa	187
12.2. Kenkari familiarrak eta pertsonalak	187
12.2.1. Ondorengo ahaideengatik (seme-alabak, bilobak, birbilobak...) aplika daitekeen kenkaria	187
12.2.2. Seme-alabentzako mantenurako urtekoak ordaintzeagatik aplika daitekeen kenkaria	190
12.2.3. Aurreko ahaideengatik (gurasoak, aitona-amonak, birraitona-amonak...) aplika daitekeen kenkaria	191
12.2.4. Kenkaria laguntzaile pertsonala kontratatzeagatik mendekotasun gradu jakina edo desgaitasuna daukan pertsona baten arretarako	192
12.2.5. Adingabeak eta mendekotasun edo desgaitasun maila jakin bat duten pertsonak zaintzeagatik kenkaria	193
12.2.6. Desgaitasunagatik edo mendetasunagatik aplika daitekeen kenkaria.....	193
12.2.7. Zergadun alarguntzako kenkaria.....	195
12.2.8. Adinaren kenkaria	196
12.2.9. Kenkaria lan jarduna, enpresariala edo profesionala gelditzeagatik, uzteagatik edo murrizteagatik, adingabeak edo adoptatuak zaintzeko xedez.....	196
12.2.10. Kenkaria adingabeak zaindu ondoren berriro laneratzeagatik	197
12.2.11. Nola zehazten da egoera pertsonala eta familiarra?	197
12.3. Ohiko etxebizitzak sortzen dituen kenkariak	199
12.3.1. Kenkaria ohiko etxebizitza alokatzeagatik	200
12.3.2. Ohiko etxebizitza erosteagatik kenkaria.....	200
12.3.3. Kenkaria birgaitze babestuagatik (33/2013 FA, 87.bis artikulua).....	205
12.4. Kenkariak mugikortasunaren jasangarriaren, efizientzaren eta trantsizio energetikoaren aroetan ...	206
12.4.1. Kenkaria etxebizitzetako efizientzia energetikoa hobetzeko eta energia berriztagarriak integratzeko obrenagatik	206
12.4.2. Kenkaria ingurumena errespetatzen duten ibilgailu jakin batzuk eskuratzeagatik	207
12.4.3. Kenkaria ibilgailu elektrikoak kargatzeko puntuak instalatzeagatik	207
12.5. Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak	207
12.5.1. Inbertsioengatik eta beste jarduera batzuenagatik aplika daitezkeen kenkariak	208
12.5.1.1. Korrontek ez diren aktibo berrietan inbertitzeagatik aplika daitekeen kenkaria	208
12.5.1.2. Hiriko bizikletan inbertitzearen kenkaria.....	210
12.5.1.3. Ibilgailu elektrikoak kargatzeko puntuetan inbertitzearen kenkaria	211
12.5.1.4. Ikerketa eta garapen jarduerengatik aplika daitekeen kenkaria.....	211
12.5.1.5. Berrikuntza teknologikoko jarduerengatik aplika daitekeen kenkaria	213
12.5.1.6. Ikerketa eta garapeneko proiektuetan edo berrikuntza teknologiko proiektuetan parte hartzea	215
12.5.1.7. Garapen jasangarria, ingurumen-inpaktuaren murrizketa, trantsizio energetikoa eta ekonomia zirkularra sustatzeko proiektuekin lotutako inbertsioengatik eta gastuengatik aplika daitekeen kenkaria	215
12.5.1.8. Ikerketa eta garapeneko proiektuetan edo berrikuntza teknologikoko proiektuetan parte hartzea	216
12.5.1.9. Enplegua sortzeagatik aplika daitekeen kenkaria	216
12.5.1.10. Kultura sustatzeko pizgarriak	217
12.5.1.11. Entzunezko lanen, arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen eta liburuen argitalpenen finantzaketan parte hartzea.....	218

12.5.1.11. Kenkaria bizitza pertsonala, familia eta lana uztartzeko neurriak ezartzeagatik	218
12.5.1.13. Kenkaria borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako lehentasunezko gizarte aurreikuspeneko planetara enpresek egindako kontribuzioengatik.....	218
12.5.1.14. Kenkaria enpresek enpleguko gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako kontribuzioengatik	219
12.5.1.15. Emakumeen eta 36 urtetik beherako enplegua sortzeagatik kenkaria	219
12.5.1.16. Aurreko kenkariak aplikatzeko mugak.....	220
12.5.2. Langileek entitate enplegatzailean partaidetza edukitzeagatik aplika daitekeen kenkaria.....	221
12.5.3. Langileek entitate enplegatzailean parte hartzeagatik (erabakietan parte hartuz) aplika daitekeen kenkaria	222
12.5.4. Sortu berri diren berritzaileak diren edo zilarrezko ekonomiarekin lotuta dauden mikroenpresetan, enpresa txikietan edo ertainetan inbertitzeagatik kenkaria.....	223
12.5.5. Kenkari jarduera ekonomikoa hasteagatik	224
12.5.6. Berrikuntza bultzatzeko Europako funtsetan inbertitzeagatik kenkaria.....	224
12.5.7. Kenkaria langileek entitateak eratzegatik.....	224
12.5.8. Kenkaria jarduera ekonomikoa egiten jarraitzeagatik	225
12.6. Kenkariak emariengatik	227
12.6.1. Emari, dohaintza eta ekarpen kengarriak.....	227
12.6.2. Mezenasgoaren beste era batzuk	229
12.6.2.1. Interes orokorreko jardueretako enpresen arteko lankidetzak hitzarmenak.....	229
12.6.2.2. Gastuak denon onurarako jardueretan.....	229
12.6.2.3. Artelanak eskuratzea dohaintza eskaintzarako	229
12.6.2.4. Lehentasuneko mezenasgo jarduerak	229
12.6.2.5. Herritar guztien intereseko gertaerak sustatzeko programak.....	230
12.6.3. Muga.....	230
12.7. Beste kenkari batzuk	230
12.7.1. Kenkaria nazioarteko zergapetze bikoitzagatik.....	230
12.7.2. Kenkaria langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoei emandako kuota eta ekarpenengatik.....	230
12.7.3. Nazioarteko zerga gardentasunaren araubideko kenkariak.....	231
12.7.4. Kenkaria pertsona desgaitu baten ondare babestura egindako ekarpenengatik.....	231
12.7.5. Kenkaria ekarpenak egiteagatik borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako lehentasunezko gizarte aurreikuspeneko planetara	231
12.7.6. Kenkariak partaideak edo bazkide osoak norberaren konturako langileak edo langile autonomoak diren enpleguko aurreikuspen sistemetara egiten diren ekarpenengatik, eta kargurako langilerik ez duten beren konturako langile autonomoek enpleguko gizarte aurreikuspeneko sistemetara egiten dituzten ekarpenengatik	232
12.8. Frogagiriak	232
13 KUOTA DIFERENTZIALA.....	236
13.1. Nola kalkulatu da kuota diferentziala?.....	237

**PERTSONA FISIKOEN
ERRENTAREN GAINEKO ZERGA
2025**

1

SARRERA

- 1.1. Oinarrizko araudi aplikagarria
- 1.2. Nork ez du aurkeztu behar aitortpena?
- 1.3. Nork aurkeztu behar du aitortpena?
- 1.4. Zer da ohiko egoitza?
- 1.5. Zer da familia unitatea?
- 1.6. Zer aitortu behar da?
- 1.7. Zer ez da aitortu behar?
- 1.8. Banakako zerga ordainketa eta baterakoa
 - 1.8.1. Banakako ordainketa
 - 1.8.2. Baterako ordainketa
- 1.9. Zergaldia eta zergaren sortzapena
- 1.10. Nola aurkez daiteke aitortpena?
 - 1.10.1. Rentafácil
 - 1.10.2. Rent@raba
 - 1.10.3. Rentared
- 1.11. Zein da aitortpena aurkezteko epealdia?
- 1.12. Aitortpenaren emaitza, nola sartzen edo itzultzen da?
- 1.13. Nola esleitu ehuneko bat erlijio edo gizarte xedeetarako

1.1. Oinarrizko araudi aplikagarria

Arabako Lurralde Historikoan oinarrizko araudi hau aplikatuko da pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren 2025eko ekitaldiko aitortpenerako:

- **33/2013 Foru Araua**, azaroaren 27koa, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergarena (ALHAO, 140. zk., 2013-12-9koa, gehigarria).
- **40/2014 Foru Dekretua**, abuztuaren 1ekoa, Diputatuen Kontseiluarena, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren araudia onartzen duena (ALHAO, 89. zk., 2014-08-08koa).

Araudi interesgarria:

- **19/2024 Foru Araua**, abenduaren 20koa 2025. urterako zerga neurriei buruz.(ALHAO, 147. zk, 2024-12-30koa)
- **3/2025 Foru Araua**, apirilaren 9koa, Arabako Lurralde Historikoko zerga sistemako zerga batzuk eta zergen arloko beste foru arau batzuk berrikusteko (ALHAO, 44. zk, 2025-04.-16koa)
- **17/2025 Foru Araua**, abenduaren 12koa, zenbait finantza entitateen interesen eta komisioen marjinaren gaineko zerga onesten duena eta aldatzen dituen Sozietateen gaineko Zergari buruzko abenduaren 13ko 37/2013 Foru Araua eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko azaroaren 27ko 33/2013 Foru Araua (ALHOA, 145. zk 2025-12-22koa)
- **1/2025 Foru Araua**, abenduaren 19koa 2026. urterako zerga neurriei buruz (ALHOA, 147. zk 2025-12-29koa)
- **6/2005 Foru Arau Orokorra**, otsailaren 28koa, Arabako zergena (ALHAO, 30. zk., 05-03-11koa, gehigarria).
- **37/2013 Foru Araua**, abenduaren 13koa, sozietateen gaineko zergarena (ALHAO, 148. zk., 2013-12-27koa, gehigarria).
- **41/2014 Foru Dekretua**, abuztuaren 1ekoa, Diputatuen Kontseiluarena, sozietateen gaineko zergaren araudia onartzen duena (ALHAO, 89. zk., 2014-08-08koa).
- **35/2021 Foru Araua**, abenduaren 23ko, irabazteko asmorik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga pizgarrien zerga araubidearena (ALHAO, 146. zk., 21-12-29koa, gehigarria).
- Foru Gobernu Kontseiluaren **49/2023 Foru Dekretua**, abenduaren 19koa. Onespena ematea honako hauek aldatzeari: 3/2011 Foru Dekretua, urtarrilaren 25ekoa, Zergadunen Errolda eta horren inguruko betebeharrak arautzen dituen; 71/2008 Foru Dekretua, uztailaren 8koa, identifikazio fiskaleko zenbakiaren inguruko betebeharrak eta haren osaera arautzen dituen, eta 111/2008 Foru Dekretua, abenduaren 23koa, zeinaren bidez arautzen baita kontuen, eragiketen eta finantza aktiboen eta atzerrian dauden ondasun eta eskubideen berri emateko beharra. (ALHAO, 149. zk., 2023-12-27koa).
- Foru Gobernu Kontseiluaren **39/2025 Foru Dekretua**. Onestea interes orokorreko 2025erato xedeen eremukko lehentasunezko mezenasgo jardueren edo programen zerrendari (ALHAO, 135 zk., 2025-11-26).
- **87/2025 Errege Dekretua**, otsailaren 11koa, 2025erako lanbide arteko gutxieneko soldata finkatzen duena (BOE 37. zk, 2025-02-12koa).
- **8/2013 Foru Araua**, martxoaren 11koa, preskripzioaldia aldatzen duena (ALHAO, 34. zk., 2013-03-20koa, gehigarria).
- **19/2014 Foru Araua**, ekainaren 18koa, lanari utzi ondoko egoera jakin batzuetarako zerga tratamendu berezia ezartzen duena (ALHAO, 72. zk., 2014-06-27koa).
- **18/2017 Foru Araua**, irailaren 20koa, Arabako zerga sistema Euskal Zuzenbide Zibilera egokitze (ALHAO, 112. zk., 2017-09-29koa).

- **34/2013 Foru Dekretua**, Diputatuen Kontseiluarena, urriaren 8koa, aldatzen duena abenduaren 23ko 111/2008 Foru dekretua, finantza kontu, eragiketa eta aktiboen berri eman beharra arautzen duena, atzerrian diren ondasun eta eskubideak jakinarazteko beharra jasotzeko (ALHAO, 119. zk., 2013-10-16koa).
- Foru Gobernu Kontseiluaren **27/2024 Foru Dekretua**, abenduaren 23koa. Onestea 2025ko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan eta Sozietateen geineko Zergan aplikatu beharreko eguneratze koefizienteak (ALHAO, 147 zk. 2024-12-30)
- Foru Gobernu Kontseiluaren **60/2018 Foru Dekretua**, abenduaren 11koa. Onespena ematea Europako funts batzuen zerga tratamenduaren alderdi batzuk eta berrikuntza bultzatzeko, jarduera ekonomikoa finantzatzea sustatzeko eta ekoizpen kapitalizazioa bultzatzeko zerga neurriak garatzeari (ALHAO, 146. zk., 2018-12-19koa).
- **13/2021 Foru Araua**, apirilaren 21ekoa, tresna teknologikoak erabili beharra ezartzen duena (ALHAO, 46. zk., 2021-04-30koa).
- **24/2021 Foru Araua**, azaroaren 17koa, ingurumenarekin loturiko zerga neurriei eta beste zerga neurri batzuei buruz (ALHAO, 136. zk., 2021-11-29koa).
- **31/2021 Foru Araua**, abenduaren 15ekoa, landa eremuan populazioari eusten laguntzeko (ALHAO, 145. zk., 2021-12-27koa).
- Foru Gobernu Kontseiluaren **2/2022 Zerga premiazko araugintzako dekretua**, otsailaren 22koa. Onespena ematea atzerrian kokatuta dauden ondasun eta eskubideei buruzko informazioa emateko betebeharraren araudia aldatzeari (ALHAO, 26.zk., 2022-03-02koa).
- **23/2025 Foru Dekretua**, ekainaren 10ekoa, Foru Gobernu Kontseiluarena. Onespena ematea Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan jasotzen diren lan etekinen gainean egin beharreko atxikipenen ehunekoak aldatzeari (ALHAO, 68 zk., 2025-06-18koa)
- Ogasun, Finantza eta Aurrekontu Saileko foru diputatuaren **341/2025 Foru Agindua**, ekainaren 11koa. Onestea martxoaren 12ko 93/2025 Foru Arauaren aldaketa, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren, ondarearen gaineko zergaren eta fortuna handien aldi baterako elkartasun zergaren 2024ko ekitaldiko aitortpenak aurkezteko arauak eta modalitateak onesten dituen (ALHAO, 67 zk. 2025-06-16)
- Foru Gobernu Kontseiluaren **2/2023 Foru Dekretua**, urtarrilaren 24koa. Onestea alda dadila zenbait autolikidazio eta aitortpen aurkezteko eta ordaintzeko epea. (ALHAO, 11.zk, 2023-01-27koa).
- Foru Gobernu Kontseiluaren **17/2023 Foru Dekretua**, maiatzaren 9koa. Onestea Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Arautegia onetsi zuen Kontseiluaren abuztuaren 1eko 40/2014 Foru Dekretuaren aldaketa. (ALHAO, 57. zk, 2023-05-17koa).
- **22/2023 Foru Dekretua**. Onestea Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arautegia onetsi zuen Kontseiluaren abuztuaren 1eko 40/2014 Foru Dekretuaren aldaketa, baita Balio Erantsiaren gaineko Zergaren 2023ko araubide berezi erraztua onetsi zuen otsailaren 21eko 4/2023 Foru Dekretuarena ere. (ALHAO, 66. zk, 2023-06-07koa).
- **26/2023 Foru Araua**, abenduaren 22koa, 2024. urterako zerga neurriei buruzkoa (ALHAO, 150.zk, 2023-12-29koa).
- Foru Gobernu Kontseiluaren **49/2023 Foru Dekretua**, abenduaren 19koa. Onespena ematea honako hauek aldatzeari: 3/2011 Foru Dekretua, urtarrilaren 25ekoa, Zergadunen Errolda eta horren inguruko betebeharrak arautzen dituena; 71/2008 Foru Dekretua, uztailaren 8koa, identifikazio fiskaleko zenbakiaren inguruko betebeharrak eta haren osaera arautzen dituena, eta 111/2008 Foru Dekretua, abenduaren 23koa, zeinaren bidez arautzen baita kontuen, eragiketen eta finantza aktiboen eta atzerrian dauden ondasun eta eskubideen berri emateko beharra. (ALHAO, 149. zk, 2023-12-27koa).

- **24/2023 Foru Araua**, abenduaren 15ekoa, Arabako Zergei buruzko otsailaren 28ko 6/2005 Foru Arau Orokorra aldatzeko, Kontseiluaren 2021eko martxoaren 22ko 2021/514 (EB) Zuzentarauaren transposizioan (zuzentarau horren bidez, Fiskalitate arloko Administrazio Lankidetzari buruzko 2011/16/EB Zuzentaria aldatzen da); eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko azaroaren 27ko 33/2013 Foru Araua aldatzekoa. (ALHAO, 150. zk, 2023-12-29koa).
- **9/2024 Foru Araua**, maiatzaren 22koa, kultura sustatzeko zerga pizgarriak eguneratzen eta gehitzen dituen (ALHAO, 64. zk. 2024-06-07koa)
- Foru Gobernu Kontseiluaren **7/2024 Foru Dekretua** maiatzaren 7koa. Onestea Kontseiluaren Balio Erantsiaren gaineko Zergaren Erregelamendua onesten duen apirilaren 27ko 124/1993 Foru Dekretuaren eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Erregelamendua onesten duen abuztuaren 1eko 40/2014 Foru Dekretuaren aldaketa (ALHAO. 55. zk. 2024-05-17koa).

Arabako Lurralde Historikoan oinarritako araudi hau aplikatuko da **ondarearen gaineko zergaren 2025eko ekitaldiko** aitorpena egiteko:

- **9/2013 Foru Araua**, martxoaren 11koa, ondarearen gaineko zergarena (ALHAO, 34. zk., 13-03-20koa, gehigarria).
- **160/1999 Foru Dekretua**, abenduaren 21ekoa, Diputatuen Kontseiluarena, erregelamendugarapen berria ematen diona Ondarearen gaineko zerga arautzen duen Foru Arauko 4. artikuluko 10 atalari, jarduera ekonomikoak garatzeko beharrezkoak diren pertsona fisikoen hainbat ondasun eta eskubideen salbuespenari buruzkoa eta hainbat entitateko partaidetzaren salbuespenari buruzkoa denari (ALHAO, 152. zk., 1999ko abenduaren 13koa).
- **19/2024 Foru Araua**, abenduaren 20koa 2025. urterako zerga neurriei buruz. (ALHAO, 147. zk., 2024-12-30koa)

1.2. Nork ez du aurkeztu behar aitorpena?

Ez dute aurkeztu behar pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren aitorpena errentak ondoko iturri hauetatik soilik lortzen dituzten zergadunek:

- **Lanaren etekin gordinak** (soldatak, pentsioak...), **urtean 20.000 €** gehienez, aitorpena banaka eginez gero. Aitorpena batera egiten badute familia unitateko kide guztiek, muga hori horrelako etekinak lortzen dituen zergadun bakoitzari aplikatuko zaio.
- **Kapitalaren etekin gordinak** (higiezinaren errentamendua, akzioen dibidenduak, kontuen eta gordailuen interesak, etab.) eta **ondare irabaziak** (inbertsio funtsen ondare elementuak eskualdatuta edo partaidetzak itzulita lortzen diren irabaziak, lehiaketa eta jokoetan lortzen diren sariak, etab.), **salbuetsiak barne (bi kontzeptuak), urtean 1.600 euro gehienez, guztira.**

OHARRA: Lanaren etekinekin urtean **20.000 €** baino gehiago eskuratzen ez dituzten zergadunek aitorpenik aurkeztu beharrik ez badute ere, kasu honetan aurkeztu behar dute: etxea salduta, kontu korronteen interesak jasota, akzioak salduta etab. urtean **1.600 €** baino gehiago eskuratuz gero.

1.600 euroen betekizuna betetzen denez egiaztatzeko, zergadunak kontuan eduki behar ditu: kapitalaren etekin gordinak, kargapean egonik salbuetsita ez daudenak eta kargapean egonik salbuetsita daudenak (esaterako, salbuetsitako dibidenduak); kargapeko ondare irabaziak, salbuetsitakoak eta salbuetsita ez daudenak (esaterako, irabazteko asmorik gabeko entitateei egiten zaizkien dohaintzak eta 65 urtetik gorako pertsonen ohiko etxebizitzaren eskualdaketa).

Autolikidazioa nahitaez aurkeztu behar du kasu guztietan zerga ordainketan salbuespen, hobari, murrizketa, kenkari edo onuraren bati heltzeko eskubidea edukitzeko ezarritako baldintza, epe edo gainerako inguruabarretako bat, zerga administrazioari jakinarazi beharra edo erregularizazio edo sarreraren bat egin beharra dakarrena, betetzen ez duten zergadunek.

1.3. Nork aurkeztu behar du aitortpena?

Pertsona fisikoaren errentaren gaineko zergaren aitortpena aurkeztu behar dute zergaldian ohiko egoitza¹ Araban eduki duten zergadunek, zergaldi horretan zergaren kargapeko errentarik lortu badute.

Familia unitate² bateko zergadun batzuen ohiko egoitza beste lurralde batean badago eta zerga **batera ordaintzea hautatzen badute**³, Arabako Foru Aldundiari ordaindu beharko diote likidazio oinarririk handiena daukan kidearen ohiko egoitza Arabako lurraldean egonez gero (oinarriak zehazteko errentak banakatzeko erregelak aplikatu behar dira).

Gainera, **ohiko egoitza Araban ez daukaten zergadun batzuek aitortpena aurkeztu behar dute**. Espainiako nazionalitatea daukaten pertsonak dira (eta beraien ezkontideak, legez banandurik ez badaude), hain zuzen ere zerga honen Arabako araudia aplikatu ondoren ohiko egoitza atzerrira aldatzen dutenak ondoko hauetako bat direlako:

- Espainiako misio diplomatiko bateko kidea (misioburua, diplomazia langilea, administraria, teknikaria edo zerbitzu langilea).
- Espainiako kontsul bulego bateko kidea (kontsula, bulegoari atxikitako funtzionarioa edo zerbitzu langilea). Hala ere, ez dute edukiko aitortpena aurkeztu beharrik ohorezko kontsulordeek, ohorezko agente kontsularrek eta haien mendeko langileek.
- Estatu espainiarreko kargu edo lanpostu ofizial bateko titularra, nazioarteko erakundearen aurrean kreditatutako eskuordetza eta ordezkartzaren bateko kidea edo atzerriko eskuordetza edo behapen misio bateko kidea.
- Atzerrian kargu edo lanpostu ofizialean ari den ekineko funtzionarioa, ez diplomazian ez kontsuletxean ari ez dena.
- Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazioarentzat lan egiten duen funtzionarioa edo kontratupeko langilea, Euskal Autonomia Erkidegoak atzerrian daukan bulego batera bidalia.

Aurreko kasuetan bi **salbuespen** daude (aitortpena aurkeztu beharrik ez):

- Aipatutako pertsonak ez badira funtzionario publiko aktiboak ez kargu edo enplegu ofizial baten titularrak eta ohiko egoitza atzerrian badaukate azaldutako kidetza, titulartasuna edo lanpostua eskuratu aurretik, ez dute aurkeztu behar aitortpena.
- Aurreko pertsonen ezkontideek, legez bananduta ez daudenek, ohiko egoitza atzerrian eduki badute ezkontidea (aita zein ama) azaldutako kidetza, titulartasuna edo lanpostua eskuratu aurretik, ez dute aurkeztu behar aitortpena.

Orobat, herentzien gaineko zerga honen zergadunak ere izango dira testamentu ahalordea edo gozamen ahaldua erabili gabe duten herentziak.

Zergadun horiek Arabako Foru Aldundiari ordainduko dizkiete zergak, PFEZaren foru arauaren 12.6. artikuluan eta hogeita hamargarren xedapen gehigarrian jasoriko arauen arabera, baldin eta herentziaren kausatzaileak Araban izan badu ohiko bizilekua hil denean.

1.4. Zer da ohiko egoitza?

Espainian bizi diren zergadunek ohiko egoitza Arabako Lurralde Historikoan daukatenez zehazteko ondoko irizpide hauek aplikatuko dira ondoz ondo:

- **Egonaldia:** Zergaldiko egun gehienak Euskal Autonomia Erkidegoan emanik, Araban emandako egunen kopurua handiagoa izatea EAEko beste bi lurralde historikoetako bakoitzean egindakoa baino.

¹ Ikus kapitulu honetako 1.4 atala, ohiko egoitzari buruzkoa.

² Ikus kapitulu honetako 1.5 atala, familia unitateari buruzkoa.

³ Ikus kapitulu honetako 1.8 atala, zerga ordaintzeko bi moduak (banaka / batera) azaltzen dira eta.

Adibidez, pertsona fisiko bat zergaldian Madrilen 5 hilabete (151 egun) bizi izan bada, Gasteizen 4 hilabete (122 egun) eta Bilbon 3 hilabete (92 egun), ohiko egoitza Araban eduki duela pentsatu behar da. Izan ere, aldirik luzeena Madrilen eman badu ere (151 egun), Euskal Autonomia Erkidegoan egun gehiago egon da guztira (214) eta bertako arautegia aplikatu behar zaio. Araban 122 egun bizi izan da eta Bizkaian 92. Veraz, zergadun honen zerga egoitza Gasteizen egon da eta Arabako Foru Aldundiari ordaindu behar dio zerga.

- **Interesgune nagusia:** Zergadun baten interesgune nagusia Araban dagoela pentsatuko da zerga oinarriaren zatirik handiena Euskadin lortzen badu eta Arabako Lurraldean lortzen duen zerga oinarria beste lurraldeetako bakoitzean lortzen duena baino gehiago bada.

Hori dela eta, zerga oinarrian errenta osagai hauek sartzen dira:

- Lanaren etekinak.
- Kapital higiezinaren etekinak.
- Ondasun higiezinaren ondoriozko ondare irabaziak, eskualdaketen bidez lortzen direnak ez beste guztiak.
- Jarduera ekonomikoaren etekinak.

Eman dezagun zergadun bat zergaldian 151 egun bizi izan dela Madrilen, 107 Araban eta 107 Bizkaian. Kasu honetan egonaldia irizpidea ez da nahikoa ohiko egoitza non egon den finkatzeko, Euskal Autonomia Erkidegoan egon dela jakin arren. Interesgune nagusia Araban edo Bizkaian eduki duen argitu behar da zerga zer aldundiri ordaindu behar dion ezartzeko.

- **Azken egoitza:** zergadunak aitortutako azken egoitza Araban egotea.

Bigarren irizpidea kasu honetan aplikatuko da: lehenengo arauan xedatutakoaren arabera ohiko egoitza non dagoen (ez foru lurraldea, ez lurralde komuna) zehazterik ez badago. Hirugarren irizpidea kasu honetan aplikatuko da: lehenengo eta bigarren irizpideak aplikatuz ohiko egoitza non dagoen (ez foru lurraldea, ez lurralde komuna) zehazterik ez badago.

Bi lotura hartuko dira kontuan **ohiko egoitzaren presuntzioa** ezartzeko: lotura ekonomikoa eta familia lotura.

Lotura ekonomikoa

EAEko zergadun baten ohiko egoitza non dagoen lotura ekonomikoaren arabera finkatzeko ondokoak gertatu behar dira:

- Espainiako lurraldeko egoiliarra izan behar da.
- Urte naturalean 183 egun baino gehiago Espainiako lurraldetik kanpo eman behar ditu.
- Enpresa jardueren edo jarduera profesionalen edo interes ekonomikoaren gune nagusia edo basea Euskal Autonomia Erkidegoan eduki behar du.

Pertsona fisiko hori Araban bizi dela pentsatuko da baldin eta beraren enpresa jardueren edo jarduera profesionalen edo interes ekonomikoaren gune nagusia edo basea lurralde horretan badago.

Familia lotura

Pertsona fisiko bat Espainiako lurraldeko egoiliarra dela uste bada, legez banandu gabeko ezkontideak eta beraren kargura dauden adingabeko seme-alabek ohiko egoitza Araban dutelako, pertsona fisiko horren ohiko egoitza Araban dagoela pentsatuko da Presuntzio horren aurkako frogak aurkez daiteke.

Ekitaldian zehar **ohiko egoitza aldatu bada**, irizpide hauek hartuko dira kontuan:

- Araban bizi den zergadun batek bere ohiko egoitza beste lurralde batera (forala zein Estatukoa) aldatzen badu, edo beste lurralde batetik (forala zein Estatukoa) Arabara, egoitza berria dagoen lekuan bete behar ditu bere zerga betebeharrak, hura lotunea izanez gero.
- Egoitza aldatetaren helburu nagusia aitopenean gutxiago ordaintzea bada, aldatetak ez du ondorioz sortuko, ondoko kasu honetan izan ezik: zergaduna gutxienez hiru urte jarraian bizi izatea egoitza berrian.

Beraz, aurreko baldintza (egoitza berrian hiru urte jarraian gutxienez bizi izatea) betetzen ez bada, **ez da izango egoitza aldaketarik** ondoko hauek gertatuz gero:

1. Egoitza aldaketa gertatzen den urtean edo hurrengoan zerga oinarria aldaketa aurreko urtekoa baino ehuneko 50 handiagoa izatea, gutxienez.

Familia unitate bateko pertsona fisikoek zerga ordaintzeko modu desberdinak hautatu badituzte lehen aipatutako urteetan (batzuetan banaka, beste batzuetan batera), zerga oinarriak alderatzeko zerga ordaintzeko modu bera hartuko da kontuan eta, behar izanez gero, oinarriak banakatzeko arau egokiak aplikatuko dira.

2. Aurrekoa gertatzen den urtea zergagatik ordaindu beharreko kopurua aldaketaren aurreko lurraldeko araudiaren arabera ordainduko zena baino gutxiago izatea.
3. 1. puntuan aipatzen den inguruabarra gertatu eta hurrengo bi urteetan ohiko etxebizitza berriz ere lehengo lurraldera aldatzea.

Egoitza aldaketarik ez dela gertatu erabakitzen bada, zergadunak ohiko egoitza daukan lurraldeko zerga administrazioari aurkeztu behar dizkio aitorpenak. Horrelakoetan berandutze interesak ordaindu behar dira.

1.5. Zer da familia unitatea?

Ekitaldi batean familia unitatean nortzuk egon diren zehazteko abenduaren 31ko egoera hartzen da kontuan.

Familia unitateak **lau motatakoak** izan daitezke:

1. Legez bananduta ez dauden ezkontideak edo izatezko bikoteko kideak, eta honako hauek, egonez gero:
 - a) Adingabeko seme-alabak, gurasoen edo adoptatzaileen baimenarekin beren kontura bizi direnak izan ezik.
 - b) Adinez nagusiak diren seme-alabak, baldin eta, ordezkapen ahalmena daukan kuradore-tza bati lotuta badaude, eta, betiere, hori gurasoek edo adoptatzaileek gauzatzen badute.
 - c) Harrera iraunkorragatik edo adopzio helburuko zaintzagatik zergadunarekin lotuta dauden adingabeak, lotura hori adingabeak babesteko eskumena daukan erakunde publikoaren aurrean formalizatuta badago.
2. Guraso, adoptatzaile edo hartzaile bat eta aurreko 1. puntuko a), b) eta c) letretan aipatzen diren pertsonak.
3. Zergaduna eta aurreko 1. puntuko a), b) eta c) letretan aipatzen diren pertsonak, haien zaintzaetxeko indarkeriagatik edo genero indarkeriagatik esleitu bazaio zergadunari (araudian ezartzen denaren arabera frogatu behar da). Horretarako, pertsona horien zaintza jasotzen dutenen mendekotasun ekonomikoa, hurrengo 4. puntuan aipatzen dena, ez da kontuan hartuko.
4. Orobat, legezko banantze kasuetan, ezkontza bidezko loturarik edo izatezko bikoterik ez dagoenean eta berariazko ebazpen judiziala eman den kasuetan, familia unitatea osatuko dute gurasoak, adoptatzaileak edo hartzaileak eta, mendekotasun ekonomikoa harekin bakarrik edukita, aurreko 1. puntuko a), b) eta c) letretan aipatzen diren baldintzak betetzen dituzten pertsona guztiek.

Kontrako frogarik ezean, pentsatuko da seme-alaben, adoptatuen edo etxean hartutakoen mantenu ekonomikoa bi gurasoek, adoptatzaileek edo hartzaileek ordaintzen dutela. Ondorio horietarako, honako hauek ez dira hartuko guraso, adoptatzaile edo hartzaile baten mantenu ekonomiko eskusiboaren frogatzat: pertsona fisikoaren errentaren gaineko zergaren aitorpena banakako modalitatean aurkeztea; pertsona horietako batek mantenu ekonomiko horretan ez duela parte hartzen dioen zinpeko adierazpena aurkeztea; pertsona horietako bati modu artifiziosuan esleitzea gastuak; haietako bati guraso ahala kentzea; haietako bat familia unitateko gainerako kideekin ez bizitzea; pertsonetako batek, konkurtso legeriaren arabera, zorrak edukitzea eta haiengatik mantenuan ezin lagundu izatea.

Aurrekoa gorabehera, puntu honetan aipatzen diren kasuetan agintari judizial eskudunak xedatzen duena hartuko da aintzat, eta aipatutako mantenu ekonomiko eskusiboa benetakoa eta eraginkorra dela frogatu beharko da.

OHARRA: Pertsona bat ezin da izan bi familia unitatetako kidea aldi berean.

1.6. Zer aitortu behar da?

Zergadunak ondokoak aitortu behar ditu:

- Lanaren etekinak (soldatak, pentsioak, etab.).
- Kapitalaren etekinak (higigarriarenak eta higiezinarenak).
- Jarduera ekonomikoen etekinak.
- Ondare irabaziak eta ondare galerak.
- Zergaren arauetan ezartzen diren errenta egozpenak.

1.7. Zer ez da aitortu behar?

2025eko ekitaldian ondoko errentak kargatik salbuetsita daude eta, beraz, ez dira sartu behar aitorpenean:

1. **Terrorismo ekintzengatik jasotzen diren prestazio publikoak.**
2. **Gizarte Segurantzak edo haren ordeko erakundeek ezintasuna ez dakarten lesio iraunkorregatik eta ezintasun iraunkor partzial, oso, erabateko eta handiengatik onartzen dituen prestazioak.**

Erabateko ezintasun iraunkorregatik edo partzialagatik jasotzen diren prestazioak ez dira egongo salbuetsita lanaren beste etekin batzuk (ondoko hauek izan ezik: Gizarte Segurantzaren pentsioak eta prestazioak, pentsio planetakoak, borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateenak, bermatutako aurreikuspen planetakoak eta aseguru kolektiboetakoak) edo jarduera ekonomikoen etekinak jasoz gero. Hala ere, aldizkako prestazio guztiak salbuetsita egongo dira lehenengoz jasotzen diren zergaldian eta ondorengo zergaldietan, baldin eta, bigarren kasu horretan, Gizarte Segurantzaren, pentsioen edo prestazioen, pentsio-planen, borondatezko gizarte-aurreikuspeneko erakundeen, asegurutako aurreikuspen-planen eta aseguru kolektiboen lan-etekinen eta jarduera ekonomikoen etekinen baturak urteko 1.000,00 euroko zenbatekoa gainditzen ez badu.

Puntu honetan sartzen dira ondokoei ezintasun iraunkorregatik onartzen zaizkien prestazioak ere:

- Gizarte Segurantzaren norberaren konturako langileen araubide berezian ez dauden profesionali edo langile autonomoi Gizarte Segurantzaren araubide berezi horren hautabide gisa ari diren gizarte aurreikuspeneko mutualitateek onartzen dizkieten prestazioak.
- Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateek kooperatibetako bazkideei onartzen dizkietenak.

OHARRA: Kontuan eduki behar da kontzeptu honengatik aitortu behar ez den kopurua ezin dela izan inolaz ere Gizarte Segurantzaren norberaren konturako langileen edo langile autonomoen edo kooperatiba bazkideen araubide berezian ez dauden profesional hauek Gizarte Segurantzatik jaso zezaketen pentsioa baino gehiago. Horren gaineko kopurua lanaren etekin gisa kargatuko da. Zergadun batek Gizarte Segurantzaren prestazioaz gainera aurrean aipatutako mutualitateek edo borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateek emandakoak jasotzen baditu, gaindikina azken horietan gertatutzat joko da.

3. Klase pasiboen araubidean ezereztasun edo ezintasun iraunkorragatik jasotzen diren pentsioak, ondoko kasu hauetan:

- Klase pasiboen araubidean ezereztasun edo ezintasun iraunkorragatik jasotzen diren pentsioak, baldin eta ezereztasuna edo ezintasuna ekarri duen lesioak edo gaixotasunak pentsioaren hartzaileari erabat eragozten badio lanbide edo ogibide batean aritzea edo, bestela, zergadunak ez badu jasotzen bere lanagatik Zergaren Foru Arauko 18.a) artikuluan ezarritakoez beste etekinik, ez jarduera ekonomikoen etekinik.

Hala ere, aurreko paragrafoko azken tartekian aipatutako bateraezintasuna ez da aplikatuko pentsioa jasotzen den lehenengo zergaldian ez eta ondorengo zergaldietan ere, baldin eta, bigarren kasu horretan, Gizarte Segurantzaren, pentsio-planen, borondatezko gizarte-aurreikuspeneko erakundeen, aseguratutako aurreikuspen-planen eta aseguru kolektiboen eta jarduera ekonomikoen etekinen baturak ez badu urtean 1.000,00 euroko zenbatekoa gainditzen.

4. Langileak iraitzeagatik edo lana utzarazteagatik jasotzen dituen kalte-ordainak, hain zuzen ere Langileen Estatutuan, hura garatzen duen arautegian edo, bestela, epaiak betearazteko arautegian ezartzen den nahitaezko kopurua.

Hori dela eta, ondoko hauek ez dira nahitaezkotzat joko eta, beraz, zergaren kargapean egongo dira eta osorik aitortu beharko dira:

- **Hitzarmen, itun edo kontratuen bidez ezartzen diren kalte-ordainak.**
- **Oro har, ez Langileen Estatutuaren arabera ez hura garatzen duten arauen arabera kalte-ordaina jasotzeko eskubidea ematen ez duen arrazoi batengatik lan kontratua amaitzeagatik jasotzen diren diru kopuruak.** Arrazoi horien artean ondoko hauek aipatu behar dira:
 - **Aldi baterako lan kontratua** ezarritako iraupena amaitutakoan **azkentzea**.
 - **Langilea kaleratzea bidezkotzat jotzen den diziplinazko arrazoi batengatik.**
 - **Langileak lana uztea bere borondatez, arrazoia Langileen Estatutuko 41. eta 50. artikuluetan aipatzen direnetakoa ez bada.**

Esan bezala, **langileek kaleratzeagatik edo lana uzteagatik jasotzen dituzten kalte-ordainak ez dira aitortu behar, Langileen Estatutuan ezartzen diren mugak gainditu ezean. Besteak beste:**

- **Bidegabeko kaleratzeagatik langileek jasotzen dituzten kalte-ordainak:** Arrazoi honegatik jasotzen diren kalte-ordainak salbuetsita daude, baina muga honekin: 45 eguneko soldata lan egindako urteko, 42 hileko soldata gehienez. Zergadunak zenbat urte lan egin duen kalkulatzeko, urtea baino laburragoak diren aldiak hileka hainbanatuko dira.

Kontuan eduki behar otsailaren 10eko 3/2012 Errege Lege Dekretuak, lan merkatua erreformatzeko presako neurrienak, 5. xedapen iragankorrean ezartzen duela bidegabeko kaleratzeagatik jaso beharreko kalte-ordainaren zenbatekoa 33 eguneko soldata dela lan egindako urteko, 24 hileko soldata gehienez, eta hori 2012-02-12az gero sinatutako kontratuei aplikatzen zaiela. Egun hori baino lehen sinatutako kontratua duten langileek bidegabeko kaleratzeagatik jaso beharreko kalte-ordaina kalkulatzeko 45 eguneko soldata aplikatu behar da egun horren aurretik lanean egindako urteko eta 33 eguneko soldata harrezkero lanean egindako urteko. Eragiketa horren emaitzako kalte-ordaina ezin da izan 720 eguneko soldata baino gehiago, ondoko kasuan izan ezik: 2012ko otsailaren 12a baino lehen lan egindako aldiari dagokion zenbatekoa gehiago izatea; kasu honetan gehieneko kalte-ordaina aplikatuko da, hau da, 42 hileko soldata.

Zergadunak zenbat urte lan egin duen kalkulatzeko, urtea baino laburragoak diren aldiak hileka hainbanatuko dira.

- **Salbuetsitako kalte-ordaina** 33 eguneko soldata izango da urteko, 24 hileko soldata gehienez, **langileak bere borondatez uzten badu lana**, bidezkoa arrazoa egonez gero:
 - Lan kontratuko baldintzetan funtsezko aldaketa gertatzea eta ondorioz langilearen duintasuna narriatzea.
 - Behin eta berriz itundutako soldata ez ordaintzea edo berandu ordaintzea.
 - Enpresaburuak bere betebeharrak bat modu larrian ez betetzea, ezinbesteko kasuetan izan ezik; halaber, langile baten kaleratzea epai baten bidez bidegabekotzat joz gero, langilea lehengo baldintzekin berriro hartzeari uko egitea, Langileen Estatutuko 40. artikuluan eta hurrengoetan ezartzen den kasuetan.
- **Enpresaburua hil, erretiratu edo ezinduta geratzeagatik lanik gabe geratzen direnek jasotzen dituzten kalte-ordainak:** hilabeteko soldata.

- **Kaleratze kolektiboagatik langileek jasotzen dituzten kalte-ordainak:** Langileen Estatutuaren arabera kaleratze kolektibo batean lanik gabe geratzen direnek jaso beharreko kalte-ordaina 20 eguneko soldata da lan egindako urteko, 12 hileko soldata gehienez.

Kaleratzea edo lanik gabe geratzea lan erregulazioko espediente baten ondorioz gertatzen bada (espedientea Langileen Estatutuko 51. artikuluan xedatzen denarekin bat etorritik izapidetu behar da agintari eskudunak onartu behar du) edo Langileen Estatutuko 52. artikuluko c) letran ezartzen diren arrazoiak batez besteko eta, batera zein bestera, atzean dagoen arrazoa ekonomikoa, teknikoa, antolakuntzako, produkziokoa edo ezinbestekoa bada, jasotzen den kalte-ordainetik salbuetsita egongo da Langileen Estatutuan bidegabeko kaleratzeetarako ezartzen den nahitaezko muga gainditzen ez duen kopurua.

Herri administrazioen giza baliabideetarako plan estrategikoen enplegu erregulazioko espedienteen helburu berak badituzte, horiena bezalako tratamendua izango dute.

Aurreko muga beraiekin, salbuetsita daude, halaber, ordezen kontratuaren itzalpean lan harremanak azkendu eta erretiroa behar baino lehenago hartzen duten langileek jasotzen dituzten kopuruak.

Zergadunak zenbat urte lan egin duen kalkulatzeko, urtea baino laburragoak diren aldiak hileka hainbanatuko dira.

- **Lana arrazoi objektiboagatik utzi behar izateagatik jasotzen diren kalte-ordainak:** Salbuetsitako kopurua 20 eguneko soldata izango da gehienez lan egindako urteko, muga honekin: 12 hileko soldata.

Kaleratze kolektiboa edo lanik gabe geratzea Langileen Estatutuko 52. artikuluko c) letran ezartzen diren arrazoiak batez besteko gertatzen bada, jasotzen den kalte-ordainaren zati bat salbuetsita egongo da, arrazoa ekonomikoa, teknikoa, antolakuntzako, ekoizpenkoa edo ezinbestekoa izanez gero: Langileen Estatutuan bidegabeko kaleratzeetarako ezartzen den nahitaezko muga gainditzen ez duen kopurua.

Zergadunak zenbat urte lan egin duen kalkulatzeko, urtea baino laburragoak diren aldiak hileka hainbanatuko dira.

Ekainaren 24ko **4/1993 Legeak, Euskadiko kooperatibenak, 103.2 artikuluan** ezartzen duena aplikatuz bazkideek kooperatibakide izateari uzteagatik jasotzen diren kalte-ordainak ez dira aitortu behar kasu honetan: **kopurua ez bada Langileen Estatutuko 52. artikuluko c) letran** ezartzen diren lan uzteetarako lan araudian **nahitaezkotzat jotzen den zenbatekoa baino gehiago**.

Langilearen eta enpresaren arteko lotura ez bada benetan hausten, kalte-ordain horiek aitortu behar ditu. Besterik frogatu ezean, bien arteko lotura ez da benetan hautsitzat joko **enpresak langilea berriro kontratatzen badu ondoko inguruabar hauetan:**

- **Kaleratzea edo lan uztea gertatu ondoko hiru urteetan, datatik datara zenbatuta.**
- **Langilea enpresa berak edo** sozietateen gaineko zergaren foru arauko 42.3 artikuluan ezartzen denarekin bat etorritik **berarekin lotuta dagoen beste batek kontratatzea**, baldin eta, lotura **bazkide-sozietate harremanen arabera** zehazten denean, **partaidetza**

% 25koa edo handiagoa bada edo, Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2004ko apirilaren 21eko 2004/39/CE Zuzentarauko III. tituluan finantza tresnen merkatuez zehaztutako araupeko balore merkatuetan negoziatzeko onartzen diren baloreen kasuan, **% 5koa edo handiagoa**.

Atal honetan aipatzen den kalte-ordain salbuesiaren zenbatekoa **ezin da izan 183.600 euro baino gehiago**, kalte-ordaina ordaintzeko modua gorabehera.

Hala ere, salbuespen muga hori ez zaie aplikatuko langileek kaleratzeagatik edo lanik gabe geratzeagatik jasotzen dituzten kalte-ordainei, baldin eta lan harremanak 33/2013 Foru Araua, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergarena, indarrean jarri aurretik azkentzen badira.

5. Pertsonen eginiko kalte fisiko, psikiko edo moralen ondoriozko erantzun zibilagatik jasotzen diren kalte-ordainak (legez edo epai bidez onartutako zenbatekoa).

6. Aurreko zenbakian aipatzen diren **kalte beraiengatik** aseguru kontratuen bidez jasotzen diren zenbatekoak, **gehienez 150.000 euro**. Zenbateko hori **200.000 eurokoa izango da lesioak lan eta jarduera guztietarako ezinduta uzten badu** kalte-ordainaren jasotzailea; **jasotzaileak beste norbaiten laguntza behar badu eguneroko bizimoduko oinarritzko ekintzetarako, 300.000 eurokoa izango da.**

Salbuespen hau ez zaie aplikatuko aseguru kontratuetatik eratorritako hartukizunei, baldin eta ordaindutako primen edo kopuruek zerga oinarri orokorra murrizteko eskubidea ematen badute, foru arau honen 70. artikuluan xedatutakoaren arabera, edo gastu kengarriztat hartzen badira, foru arau honen 27. artikuluan 1. arauan xedatutakoaren arabera.

7. Literatura, zientzia edo artearen arloko sari batzuk, eta giza eskubideen defentsaren eta sustapenaren ingurukoak, Zerga Administrazioak salbuesten dituenak.

8. Hezkuntza sistemako maila eta gradu guztietan, unibertsitateko hirugarren zikloraino, Espainian zein atzerrian **ikasketak burutzeko jasotzen diren beka publikoak eta irabazteko asmorik gabeko entitateen zerga araubideari eta mezenasgorako zerga pizgarriei buruzko araudia aplikatu ahal zaien irabazteko asmorik gabeko entitateek ematen dituztenak, eta abenduaren 27ko 26/2013 Legeak, aurrezki kutxa eta banku fundazioei buruzkoak, II. tituluan araututako banku fundazioek gizarte ekintzako jardunak garatzean emandako bekak.**

Halaber, salbuesita daude martxoaren 1eko 103/2019 Errege Dekretuak, trebatzen ari diren ikertzaileen estatutua onartzen duenak, ezarritako eremuan **ikerketarako** ematen diren bekak, publikoak zein aurreko paragrafoan aipatzen diren irabazteko asmorik gabeko entitateek eta banku fundazioek ematen dituztenak, bai eta ikerketa xede duten entitateek herri administrazioen zerbitzuko funtzionarioei eta langileei eta unibertsitateetako irakasleei eta ikertzaileei ematen dizkietenak ere.

9. Pertsonak etxean hartzeagatik herri erakundeek ematen dituzten diru kopuruak.

10. 1936/1939 bitarteko **gerra zibilean lesioak edo mutilazioak jasan zituzten pertsonen alde onartutako pentsioak**, dela Estatuko Klase Pasiboen araubidearen bitartez, dela horretarako egindako legeria bereziaren babesean.

11. a) Urriaren 30eko 8/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Gizarte Segurantzari buruzko Lege Orokorraren Testu Bategineko II. tituluko X. eta XV. kapituluetan eta VI. tituluko I. kapituluaren arautzen diren **familia prestazioak, eta Gizarte Segurantzaren eta klase pasiboen araubide publikoetatik jasotzen diren zurtasun pentsioak eta hartzeko pasiboak eta hogeita bi urtetik beherako biloben eta anai-arreben alde edo lan orotarako ezinduen alde aitortutakoak.**

b) Adingabearen jaiotzagatiko eta zaintzagatiko prestazioak eta bularreko haurren zaintza eta erantzunkidetasunagatiko prestazioak, urriaren 30eko 8/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Gizarte Segurantzaren Lege Orokorraren testu bateginaren II. tituluko VI. eta VII. kapituluaren araututakoak, hurrenez hurren, **Gizarte Segurantzaren araubide publikoetatik jasotakoak**, eta funtzionarioei dagozkien araubide publikoetatik jasotzen diren prestazio berdinak.

Halaber, salbuetsita egongo dira zerbitzuak ematen dituzten organo edo erakundeko funtzionarioek jasotako ordainsariak, urriaren 30eko 5/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutako Enplegatu Publikoaren Oinarrizko Estatutuaren testu bateginaren 48. artikulua f) letran onartutako edoskitzeagatik baimenari dagozkionak. Salbuetsitako zenbatekoak muga hau izango du: urriaren 30eko 8/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutako Gizarte Segurantzaren testu bateginaren II. tituluko VII. kapituluaren aurreikusitako bularreko haurraren zaintzaren ekitaldi erantzunkideko prestazio ekonomikoagatik Gizarte Segurantzakaitortzen duen gehieneko prestazioaren zenbatekoa.

c) Norbere konturako langileen edo langile autonomoen Gizarte Segurantzaren araubide berezian sartuta ez dauden profesionalei araubide berezi horren ordezkotako gisa jarduten diren gizarte aurreikuspeneko mutualitateek onartzen dizkieten prestazioak, betiere aurreko a) eta b) apartatuetan aipatutako egoera berdinegatik jasotako prestazioak badira.

Kasu horietan, salbuespen horrek muga bat dauka: Gizarte Segurantzak kasuan kasuko kontzeptuagatik onartzen duen prestaziorik handienaren zenbatekoa. Horren gaineko kopurua lanaren etekin gisa kargatuko da. Zergadun batek Gizarte Segurantzaren prestazioaz gainera aurrean aipatutako mutualitateek emandakoak jasotzen baditu, gaindikina azken horietan gertatutzat joko da.

d) Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateek kooperatibetako bazkideei onartutako prestazioak, betiere aurreko a) eta b) apartatuetan aipatutako egoera berdinegatik jasotako prestazioak badira.

Salbuespen honek muga bat dauka: Gizarte Segurantzak kasuan kasuko kontzeptuagatik onartzen duen prestaziorik handienaren zenbatekoa. Horren gaineko kopurua lanaren etekin gisa kargatuko da. Zergadun batek Gizarte Segurantzaren prestazioaz gainera aurrean aipatutako borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateek emandakoak jasotzen baditu, gaindikina azken horietan gertatutzat joko da.

e) Funtzionarioek zerbitzuak ematen dituzten organo edo erakundetik jasotzen dituzten prestazioak minbizia edo beste gaixotasun larri bat duten seme-alabak zaintzeko lanaldia murrizteagatik. Kasu horiek urriaren 30eko 5/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Enplegatu Publikoaren Oinarrizko Estatutuari buruzko Legearen testu bateginaren 49. artikuluko e) apartatuan arautzen dira.

Salbuetsitako zenbatekoaren muga izango da Gizarte Segurantzak minbizia edo beste gaixotasun larri bat duten adingabeak zaintzeagatik onartzen duen prestaziorik handienaren zenbatekoa. Kasu horiek Gizarte Segurantzaren Lege Orokorren testu bateginaren II. tituluko X. kapituluaren arautzen dira.

f) Autonomia erkidegoek eta toki erakundeek ematen dituzten amatasun eta aitatasun prestazio publikoak.

g) Jaiotzagatik, erditze anitzagatik, adopzioagatik, adopzio anitzagatik, kargupeko seme-alabengatik eta zurztasunagatik jasotzen diren gainerako prestazio publikoak.

12. Erakunde kudeatzaile eskudunak onartzen dituen **langabezia prestazioak**, ekainaren 19ko 1044/1985 Errege Dekretuak eta Langile Autonomoaren Estatutuari buruzko uztailaren 11ko 20/2007 Legearen 34. artikulua arautzen duen ordainketa bakarraren modalitatean jasotzen badira. Baldintzak:

- Bidezko erakunde kudeatzaileak ordaintzea.
- Onuradunak kopuru hauek sartzeko lan sozietate edo lan elkartuko kooperatiba batean edo kopuru horiekin ekarpena egitea merkataritzako entitate eratu berri baten edo aurreko hamabi hiletan eraturako baten kapitalera, eta entitate horrekiko zehaztuta ez dagoen jarduera profesionala edo lan jarduera egitea, edo jarduera ekonomiko batean sartzeko langile autonomo gisa.
- Zergaduna lan sozietate edo lan elkartuko kooperatiba batean sartu bada edo ekarpena egin badu merkataritzako entitate baten kapitalera, akzioa edo partaidetza gutxienez bost urtean mantentzea; langile autonomoa bada, jarduerari bost urtean eustea. Nolanahi ere, ez da eskatuko akzioari edo partaidetzari bost urtez eutsi beharrik, edo bost urteko

epean jarduerarekin jarraitzerik, baldin epe hori ez bada betetzen konkurtso prozedura batek eragindako enpresaren likidazioaren ondorioz. Langile autonomoen kasuan, epe hori mantentzea ez da eskatuko hura ez betetzearen zioa urriaren 30eko 8/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutako Gizarte Segurantzaren Lege Orokorraren testu bategineko 331. artikuluko 1. ataleko a) letrako 1. eta 3. zenbakietan xedatutakoaren ondorio baldin bada.

Halaber, salbuetsita egongo dira BGAEek desegintzat jotako kooperatiben bazkide langileei eta lan-bazkideei –Gizarte Segurantzaren norberaren konturako langileen edo langile autonomoen araubideari atxikitakoei- behin betiko birkokatzen diren kooperatiben kapital sozialerako ekarpenak egiteko behin betiko birkokapenagatik onartutako enplegurako laguntza ekonomikoak.

Aurreko paragrafoan jasotako kasuetan, Estatuko Enplegu Zerbitzu Publikoak halako kontzeptuan onartzen duen gehieneko prestazioa izango da zenbateko salbuetsiaren muga. Gaindikina lanaren etekin gisa kargatuko da.”

13. Maiatzaren 28ko 9/1993 Errege Dekretu Legeak eta ekainaren 5eko 14/2002 Legeak 2. artikuluan xedatzen dutena aplikatuz jasotzen diren **gizarte laguntzak**.

14. Maila handiko kirolariak jasotzen dituzten laguntza ekonomikoak, arloko eskumenak dituzten erakundeek ezarritako prestakuntzako programei lotutakoak, arauz ezartzen denarekin bat etorritik. Hori dela eta, salbuetsita daude kirolariak trebakuntzako programen barruan jasotzen dituzten laguntza ekonomikoak (muga: 60.100 euro urtean), baldintza hauek betez gero:

- a) Onuraduna maila handiko kirolaritzat onartuta egotea aplikatu beharreko legeriaren arabera.
- b) Programa kirolaren arloko eskumenak dituzten erakundeek finantzatzea, zuzenean zein zeharka.

15. Nazioarteko bake misioetan aritzeagatik eta halako misioetan jasaten diren kalte fisiko edo psikikoengatik jasotzen diren aparteko haborokin publikoak. Puntu honetan **nazioarte misio humanitarioak** ere sartzen dira.

Bake eta segurtasunerako nazioarteko operazioetan parte hartzen dutenentzako kalte-ordainei buruzko azaroaren 5eko 8/2004 Errege Lege Dekretuan aipatzen diren kalte-ordainak direla eta jasotzen diren diru kopuruak salbuetsita egongo dira pertsona fisikoen errentaren gaineko zergatik eta gainerako zerga pertsonal guztietatik.

16. 1. Atzerrian egindako lanaren etekinak zergatik salbuetsita daude, ondoko betekizun hauek betez gero:

- 1) **Lanak egoitzan Espainian ez daukan enpresa edo entitate batentzat edo atzerrian dagoen establezimendu iraunkor batentzat egitea**. Hain zuzen ere, lanak jasotzen dituen entitateak lotura badauka langilea enplegatzen duen entitatearekin edo haren zerbitzuak jasotzen dituen enpresarekin, sozietateen gaineko zergaren foru arauko 44. 1 artikuluan ezartzen dena bete beharko da.
- 2) **Lanak egin diren lurraldean hau bezalako zerga edo antzekoa aplikatzea, eta lurraldea edo herrialdea zerga paradisua ez izatea**. Ondoko kasuan **betekizun hori betetzat** joko da: **lanak egin diren herrialdeak** edo lurraldeak **Espainiarekin hitzarmena sinatuta badauka** nazioarteko zergapetze bikoitza ekiditeko, eta hitzarmen horrek **informazioa trukatzeko klausula** badauka.

2. Salbuespenaren muga 60.100 euro izango da urtean. Atzerrian egindako lanen ordainsariak **kalkulatzeko kontuan hartu behar da langileak benetan zenbat egun eman dituen atzerrian**, bai eta atzerrian egindako zerbitzuen berariazko ordainsariak zein diren ere.

Atzerrian egindako lanengatik eguneko zenbat etekin sortu den kalkulatzeko, lan horiei dagozkien berariazko ordainsari berezietatik aparte, banaketarako irizpide proportzionala erabiliko da urtearen egun kopuru osoa kontuan hartuz.

Atzeriratutako langileak bera enplegatzen duen enpresaren edo entitatearen nazioz haraindiko zerbitzu emate baten barruan atzeriratua izan behar du.

3. Atzerrian ari diren zergadunek **ezin dute bateratu salbuespen hau** zerga ordainketatik baztertuta dauden **soberakinen araubidearekin** (zergaren arautegiko 13.A.3.b artikulua), haien zenbatekoa gorabehera. Zergadun bakoitzak autolikidazioa aurkezten duenean argitu behar du salbuespen hau edo soberakinen araubidea aplikatzea nahi duen. Zergadunek Zergaldi baterako egiten den hautapena aldatu ahal dute Zergaren aitortpena norberaren borondatez aurkezteko epealdia amaitu ondoren, baldin eta Zerga Administrazioak errekerimendurik egin ez badie.

17. Ondoko hauen ondoriozko errenta positiboak ez dira aitortu behar:

- **Batasunaren nekazaritza arloko laguntzak**, arrazoi hauengatik jasotzen direnak:
 - Esnearen ekoizpenari behin betiko uzteagatik.
 - Mahastizaintzari edo madari, mertxika edo nektarinen laborantzari behin betiko uzteagatik.
 - Bananondoak, sagarrondoak, madariondoak, mertxikondoak, nektarinondoak, azukre erremolatxa edo azukre kanabera erauzteagatik.
 - Klimaren eta ingurumenaren aldeko erregimenen (ekoerregimenak) laguntzak jasotzeagatik.
- **Batasunaren arrantza arloko laguntzak**, arrazoi hauengatik jasotzen direnak:
 - Arrantzari behin betiko uzteagatik.
 - Itsasontzi baten arrantza jarduerari behin betiko uzteagatik.
 - Itsasontzi bat eskualdatzeagatik beste herrialde batean sozietate mistoa eratzeko edo halako bat eratzeagatik.
- **Arrantza ontzia besterentzea**, baldin eta eskuratzailak saltzen denetik urtebete pasatu baino lehen zatitzen badu eta Batasunak arrantza jarduerari bertan behera uzteagatik laguntza ematen badio.
- Suteak, uholdeak edo luiziek suntsitutako **ondare elementuak konpontzeko jasotzen diren laguntza publikoak**.
- **Errepidezko garraioari uzteagatik jasotzen diren laguntzak**, arloko eskumena daukan administrazioak laguntza horien araudian ezartzen diren betekizunak betetzen dituzten garraiolariari ematen dizkienak.
- Izurriak edo gaixotasunak erroitik erauzteko ekintzen esparruan **abereak derrigorrez hil behar izateagatik jasotzen diren kalte-ordain publikoak**. Salbuespen hau ugalketarako abereei bakarrik aplikatzen zaie.
- Nekazaritza Bermatzeko Europako Funtsetik (NEBEF) etorritako laguntzak hartzea, baita Landa Garapenerako Europako Nekazaritza Funtsetik (LGENF) etorritako EBren laguntzak ere.

Hau da, **ez dira aitortu behar errenta hauek**:

- Jasotako laguntzak.
- Arrantza ontzia besterenduz gero, lortutako ondare irabazia. Besterentzearen emaitza ondare galera bada, zerga oinarri orokorrean sar daiteke.
- Suntsitutako ondare elementuak konpontzeko jasotako laguntzaren zenbatekoa elementu horietan izandako galera baino gutxiago bada, diferentzia negatiboa zerga oinarri orokorrean sar daiteke. Galerarik ez badago, laguntzaren zenbatekoa soilik geratzen da aitortpenetik kanpo.

- Zenbaki honetan ezarritakoak ez beste laguntza publikoak, ondare elementuek suteetan, uholdeetan eta bestelako ezbehar naturaletan jasandako kalteen ordain gisa jasotzen direnak, zerga oinarrian sartu behar dira, baina soilik kalteak konpontzeko kostua gainditzen duen zenbatekoa. Konponketa kostuak (muga: laguntzaren zenbatekoa) ezin dira kendu zerga ordainketan, ez hobekuntza gisa konputatu.
- Aurrean azaldutako arrazoieta batengatik zergadun batek bere ohiko etxebizitza edo jarduera ekonomikoa egiten duen lokala behin betiko edo aldi baterako utzi behar badu eta horregatik laguntza publikoa jasotzen badu, laguntzaren zenbatekoa zerga kargatik salbuetsita dago.

18. Ez dira sartu behar aitorpenean ondoko hauen arabera kudeatzen diren **baso finkak** ustiatzen dituztenek jasotzen dituzten **kapital dirulaguntzak**:

- Basoak kudeatzeko plan teknikoa.
- Mendien antolamendua.
- Plan dasokratikoa.
- Basoberritzeko plana.

Baldintzak:

- Ustiatzeak administrazio eskudunaren baimena eduki behar du.
- Batez besteko ekoizpenaldia hogeita hamar urtekoa izan behar da gutxienez.

Halaber, modu jasangarrian kudeatutako baso finkak ustiatzen dituztenei emandako dirulaguntzak, basogintzaren arloan eskumena duen Arabako Foru Aldundiko sailak ezarritako arauen arabera. Paragrafo honetan ezarritakoa aplikatzeko, beharrezkoa izango da Arabako Foru Aldundian basogintzaren arloan eskumena duen sailak horri buruz emandako ziurtagiria edukitzea.

19. Zinpekogaiek eta zinpeko titularrek zein ordezkoe beren eginkizunak betetzeko jasotzen dituzten zenbatekoak.

20. Honako laguntza hauek, jasotzailea edozein dela ere:

- Mendi nekazaritzako zonetarako eta zona behartsuetarako konpentsazio ordainak.
- Ekainaren 20ko 32/2023 Foru Dekretuak aipatzen dituen nekazaritza eta ingurumen laguntzak (32/2023 Foru Dekretua, abuztuaren 2koa, zeinaren bidez onesten baitira Arabako Lurralde Historikoan ingurumen eta klima konpromisoak eta bestelako kudeaketa konpromisoak hartzeagatik laguntzen oinarri arautzaileak), edo Nekazaritza Politika Erkidearen 2023-2027 aldirako Plan Estrategiko berrian arautzen direnak Euskal Autonomia Erkidegoan.

21. Zerbitzu publikoek euren funtzionamenduan egiten dituzten gaitz fisiko, psikiko edo moralengatik administrazio publikoek ematen dituzten kalte-ordainak, baldin eta Administrazio Publikoen Administrazio Prozedura Erkidearen urriaren 1eko 39/2015 Legean eta Sektore Publikoaren Araubide Juridikoaren urriaren 1eko 40/2015 Legean jasotako prozeduren arabera ezarritakoak badira.

22. Lurperatzeko edo hilobiratzeko prestazioak, muga honekin: egindako gastuak.

23. Pertsona fisikoaren errentaren gaineko zergaren Legeko (sozietateen gaineko zergaren, ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren eta ondarearen gaineko zergaren legeak partzialki aldatu ditu) hirugarren xedapen gehigarrian aipatzen diren **aurrezki sistematikoko banakako planen ondoriozko bermatutako biziarteko errentak eratzen direnean sortzen diren errentak, PFEZaren Foru Arauko laugarren xedapen gehigarrian ezartzen diren espezialitateak kontuan hartuta.**

24. PFEZaren Foru Arauko 34. artikuluko a) eta b) letretan aipatzen diren mozkin dibidenduak eta partaidetzak, muga honekin: 1.500 euro urtean.

Salbuespen hau ez zaie aplikatuko inbertsio kolektiboko entitateek banatzen dituzten dibidenduei eta mozkinari, ez eta baloreen eta partaidetzen ondoriozkoei ere, baldin eta dibidenduak ordaindu aurreko bi hiletan eskuratu badira eta hurrengo bi hiletan balore homogeenak eskualdatu badira. Baloreak edo partaidetzak ez badira negoziagarriak Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2004ko apirilaren 21ean emandako 2004/39/EE Zuzentarauan —finantza tresnen merkatuari buruzkoan— definituta dauden bigarren mailako balore merkatu ofizialetan, epea urtebetekoa izango da.

Halaber, **salbuespen hau kooperatibek bazkideei ordaintzen dizkieten ekarpenen interesari ere ez zaie aplikatuko.**

25. Pertsona desgaituek errenta moduan jasotako prestazioen ondoriozko lanaren etekinak, PFEZaren Foru Arauko 72. artikuluan aipatzen diren ekarpenari dagozkienak, muga honekin: lanbide arteko gutxieneko soldata halako hiru.

26. Besteren laguntza behar duten pertsonen autonomia pertsonala eta arreta sustatzeko Legearen ondoriozko prestazio ekonomiko publikoak, familia giroan zaintzea eta laguntza pertsonalizatua ematea xede dutenak.

27. Sektore publikoek ematen dituzten laguntza publikoak, ondoko arau hauetan edo beraien ordezkietan arautzen direnak:

1. Zergaren Foru Arauko 9.27 artikuluan ezartzen denaren ondorioetarako salbuetsita daude lurraldeetako administrazio publikoek ondoko arauen edo beraien ordezkien itzalpean ematen dituzten laguntza publikoak:

- a) 14/2022 Legea, abenduaren 22koa, Inklusiorako eta Diru-sarrerak Bermatzeko Euskal Sistemarena
- b) Eusko Legebiltzarraren 3/2002 Legea, martxoaren 27koa, ikastoletan juridikoki normalizatu aurretik irakasle jardun zutenen aintzatespenari eta haienezako konpentsazioei buruzkoa.
- c) Eusko Jaurlaritzaren 124/2005 Dekretua, maiatzaren 31koa, euskal kooperatzaileei Garapenerako Lankidetzari eta Laguntzarako Funtzaren kargura ematen zaizkien laguntzak arautzen dituenak.
- d) Eusko Jaurlaritzaren 30/2015 Dekretua, martxoaren 17koa, seme-alabak dituzten familientzako.
- e) Eusko Jaurlaritzaren 164/2019 Dekretua, urriaren 22koa, familia bizitza eta lana bateratzeko laguntzei buruzkoa.
- f) Eusko Jaurlaritzaren 4/2011 Dekretua, urtarrilaren 18koa, gizarte larrialdietarako laguntzei buruzkoa.
- g) Etxebizitzarako prestazio ekonomikoa, etxebizitzaren ekainaren 18ko 3/2015 Legeak 9. Artikuluan 2. apartatuan jasotakoa.

Gainera, salbuetsita egongo dira agindu honetan arautzen diren etxebizitza alokatzeko laguntza publikoak: Agindua, 2022ko apirilaren 26koa, Lurralde Plangintza, Etxebizitza eta Garraioetako sailburuarena, zeinaren bidez arautzen baitira Gaztelagun programaren etxebizitza-alokairurako laguntzak.

- h) Agindua, 2010eko urriaren 6koa, Etxebizitza, Herri Lan eta Garraioetako sailburuarena, etxebizitzak erosteko finantza neurriari buruzkoa.
- i) Lurralde Plangintza, Etxebizitza eta Garraio sailburuaren Agindua, 2021eko uztailaren 21koa, etxebizitzak eta eraikinak birgaitzearen, irisgarritasunaren eta energia efizientziaren arloko jarduketari babestuetarako finantza neurriari buruzkoa.

- j) Eusko Jaurlaritzaren 447/2013 Dekretua, azaroaren 19koa, Euskadiko Osasun Sistemako langileek agindutako tratamendu medikoak betetzea errazteko laguntzak arautzekoa.
- k) Nekazari gazteek enpresak sortzeko laguntzak, apirilaren 12ko 30/2016 Foru Dekretuan arautzen direnak (horren bidez nekazari gazteek enpresak sortzeko laguntzak arautzen dituzten oinarriak onesten dira, EAEko Landa Garapenerako Plana 2015-2020 egitasmoaren baitan, 1305/2013 Araudiak eta horren babesean Eusko Jaurlaritzak onartuko duen esparru dekretuan ezarritako mugen barruan, bai eta laguntza lerro horren 2016. urterako deialdia ere), eta, halaber, nekazari gazteak ezartzera bideratutako laguntzak, ekainaren 6ko 28/2023 Foru Dekretuan arautzen direnak (horren bidez 2023-2027 aldirako Nekazaritza Politika Erkidearen Plan Estrategikoaren esparruan nekazari gazteak ezartzera bideratutako laguntzen oinarri arautzaileak onesten dira, bai eta 2023ko laguntza lerro horren deialdia ere).
- l) 39/2021 Foru Dekretua, abuztuaren 3koa, onespina ematen diena AP-1 eta AP-68 autobideetan diruz laguntzekoak diren tartearak erabiltzeagatik bidesaria ordaintzen duten pertsona fisikoentzako dirulaguntzen oinarri arauai.
- m) Arabako Bideak sozietate publikoak eskainitako laguntzak, Arabako Lurralde Historikoan bizi diren AP-1 eta AP-68 autobideen erabiltzaileek Arabako tartean ordaindutako bidesaria diruz laguntzeko programarekin bat etorritz. Ekainaren 12ko 318/2018 Erabakiaren bidez eman zitzaion ardura hori sozietate publikoari.
- n) 39/2014 Foru Dekretua, abuztuaren 1ekoa, arautzen dituena autonomiaren aldeko eta mendekotasunari arreta eskaintzeko sistemako prestazio ekonomikoak Araban: mendekoak familia barruan zaintzeko eta zaintzaile ez profesionali laguntzeko prestazio ekonomikoa, laguntza pertsonalaren prestazio ekonomikoa eta zerbitzuari lotutako prestazio ekonomikoa.
- ñ) Ekonomiaren Garapenerako eta Azpiegituretako sailburuaren Agindua, 2017ko azaroaren 8koa, zeinaren bidez arautzen baita nazioartekotze beken BEINT programa; eta SPRI – Enpresen Garapenerako Euskal Agentziako zuzendari nagusiaren Ebazpena, 2019ko apirilaren 8koa, zeinaren bidez onartzen eta argitaratzen baitira «Beint nazioartekotze beka» laguntza programa arautzen duten oinarriak, eta beketarako deialdia egiten baita.
- o) 32/2021 Foru Dekretua, uztailaren 20koa. Onespina ematea desgaitasuna duten pertsonen eta garapen nahasmenduak dituzten 0 eta 6 urte bitarteko adingabeen autonomia bultzatzeko banakako laguntzak arautzeko oinarri orokorrei.
- p) Eusko Jaurlaritzak emandako laguntzak Oxford, Cambridge eta Glasgowero unibertsitateetan ikertzaile bisitari direnentzat.
- q) Ibilgailu berriak erosten laguntzeko 2000 E eta MOTO E Plana, 2000 Euskadi Plana eta xede berarekin ezartzen dituztenak gainerako autonomia erakundeek edo xede berarekin ordeztzen dituztenak.
- r) + Euskadi 09' plana, han jasotako Renove planei dagokienez (leihotarakoa, etxetresna elektrikoetarakoa, galdaretarakoa, aurrezpen energetiko handiko turismoetarakoa eta altzarietarakoa); eta Euskal Autonomia Erkidegoko etxebizitzaren eta eraikinen birgaitze eraginkorrerako Renove Plana, eta aurrerantzean plan horiek xede berarekin ordeztzen dituzten bestelako planak.
- s) Sektore publikoak eskainitako beste laguntza publiko batzuk, baldin eta haien helburua ondasunak edo instalazioak eraberritzea bada eta aurreko q) eta r) letretan adierazitako helburu berei erantzuten badiete.

- t) Arabako Lurralde Historikoan preso dauden pertsonentzako laguntza ekonomikoen programaren xedapenak eta oinarri arautzaileak direla bide Gizarte Ongizaterako Foru Erakundeak ematen dituen laguntzak.
 - u) 32/2012 Foru Dekretua, ekainaren 12koa, zeinaren bidez onesten baita Arabako Lurralde Historikoan, Gasteizko udalerrian izan ezik, gizarteratze ibilbideetan parte hartzen duten pertsonentzako prestazio ekonomikoari buruzko araudia.
 - v) Eusko Jaurlaritzaren 107/2012 Dekretua, ekainaren 12koa, Euskal Autonomia Erkidegoan, 1960tik 1978ra bitartean, motibazio politikoko indarkeria egoeran izandako giza eskubideen urraketan ondorioz sufrimendu bidegabeak jasan zituzten biktimak aitortzekoa eta biktima horiei ordainak ematekoa. Halaber, salbuetsita egongo dira sektore publikoko beste erakunde batzuek xede bererako ematen dituzten laguntzak, aurreko paragrafoan aipatzen den ebazpenean ezartzen diren baldin berak edukiz gero.
 - x) HABEren zuzendariaren ebazpen honetan (edo xede berarekin ordeztzen duten ebazpenetan) ezartzen diren laguntzak: Ebazpena, 2021eko uztailaren 7koa, HABEko zuzendariarena, 2020-2021 ikasturtean HABEren komunikagaitasun mailak euskaltegiko edo autoikaskuntzarako zentro homologatuetako ebaluazioan mailaren atalasea gaindituz, edota egiaztatze gintzaren eremuko deialdietan euskara mailak edo baliokideak gainditu dituzten ikasleei dirulaguntzak emateko prozedura eta baldintzak, eta dagokion deialdia egiten dituen.
- Halaber, salbuetsita egongo dira sektore publikoko beste erakunde batzuek xede bererako ematen dituzten laguntzak, aurreko paragrafoan aipatzen den ebazpenean ezartzen diren baldin berak edukiz gero.
- y) Gasteizko Udalaren "autonomoentzako txekoa" izeneko programa, 2023koa, Gasteizko Gobernu Batzarrak 2023ko irailaren 8an hartutako erabaki baten bidez ezarri zena (bertan deialdia eta oinarriak zehaztu ziren).
 - z) 48/2024 Dekretua, apirilaren 16koa, Emakumeen aurkako indarkeria matxistaren ondorioz hildako biktimen seme-alaba umezurtzentzako dirulaguntza arautzen duena.
 - aa) 191/2023 Dekretua, abenduaren 26koa, gazteen emantzipaziorako Emantzipa Programaren laguntzak arautzen dituena.

2. Halaber, salbuetsita daude beste lurralde historikoek salbuetsizat jotzen dituzten antzeko laguntzak.

28. Urriaren 15eko 46/1977 Legeak, amnistiarenak, ezartzen dituen kasuetan **askatasuna kendu eta kartzeletan sartu zituztenentzat** Estatuko eta autonomia erkidegoetako legerian ezarritako kalte-ordainak eta abenduaren 26ko **52/2007 Legeak, Gerra Zibilean eta diktaduran jazarpena edo indarkeria jasan zutenen eskubideak onartu eta zabaldu eta haien aldeko neurriak arautzen dituenak, ezartzen dituenak.**

29. Askatasun eta eskubide demokratikoak defendatuz eta aldarrikatuz hiltzeagatik eta ezintasunak eragin zituzten lesioak izateagatik jasotzen diren kalte-ordainak, 2007ko abenduaren 26ko 52/2007 Legean aurreikusitakoak badira (lege horrek gerra zibilean eta diktaduran jazarpena edo indarkeria pairatu zutenen eskubideak onartzen eta zabaltzen ditu, eta haien aldeko neurriak ezartzen ditu).

Era berean, salbuetsita egongo da Bigarren Mundu Gerran ankerkeria ekintzen biktimak izandako gurasoen umezurtzen sufrimenduetatik emandako finantza laguntza; laguntza hori Frantziako Errepublikaren Gobernuak onartu du uztailaren 27ko 2004/751 Dekretuaren bidez.

30. Ondoko bi testuen ondoriozko laguntzak: 1/2004 Lege Organikoa, abenduaren 28koa, babes integraleko neurriei buruzkoa; Agindua, 2007ko azaroaren 29koa, Justizia, Lan eta Gizarte Segurantza sailburuarena, genero indarkeriaren biktima diren emakumeei dirulaguntzak emateko eta ordaintzeko prozedura ezartzen duena (dirulaguntza

horiek aurrean aipatutako abenduaren 28ko 1/2004 Lege Organikoko 27. artikuluan ezartzen dira). Halaber, lurraldeko administrazio publikoek abenduaren 28ko 1/2004 Lege Organikoaren xede bererako ematen dituzten laguntzak ere salbuetsita daude. Era berean, genero bortizkeriaren biktimei biktima izateagatik emandako gainerako dirulaguntza publikoak.

31. Eskola kiroleko programan edo eskola adinean dauden kirolarientzako eta Arabako Foru Aldundiak baimendutako jardueretan edo Eusko Jaurlaritzaren urtarrilaren 31ko 16/2006 Dekretuan araututako Euskal Autonomia Erkidegoko kirol federazioen **jardueretan begirale, arbitro, epaile, ordezkari, kirol arduradun, federazioko zuzendari tekniko eta entrenatzaile** lanak egiteagatik jasotako errendimenduak, baldin eta errendimendu horiek, orotara, lanbide arteko gutxieneko soldata gainditzen ez badute
32. Ekainaren 12ko 107/2012 Dekretuak, Euskal Autonomia Erkidegoan, 1960tik 1978ra bitartean, motibazio politikoko indarkeria egoeran izandako **giza eskubideen urraketan ondorioz** sufrimendu bidegabeak jasan zituzten biktimak aitortzekoak eta biktima horiei ordainak ematekoak, ezartzen dituen **konpentsazio ekonomikoak**.
33. Delitu bortitzen biktimei emandako laguntzak, 35/1995 Legean aipatzen direnak (abenduaren 11koa, delitu bortitzen eta askatasun sexualaren kontrako delituen biktimei dirulaguntzak eta laguntza ematekoa).
34. Autonomia erkidegoek ezarritako prestazio ekonomikoak, baliabide ekonomikorik ez dutenei iraupenerako baliabide ekonomikoak bermatzeko txertaketako errenta minimo gisakoak; bai eta autonomia erkidegoek edo toki entitateek ezarritako dituzten gainerako laguntzak ere, beren araudiaren arabera, laguntza emateko hainbat kolektibori: gizartean baztertuta geratzeko arriskuan daudenei; gizarte larrialdiko egoerak dituztenei; baliabiderik ez duten eta bizileku beharrak dituzten pertsoneri; edo elikadura, eskolaratze edo gainerako oinarriko beharrak dituzten adingabeei edo ezinduei, haiek eta haien mende daudenek baliabide ekonomiko nahikorik ez badute. Prestazio horiek lanbide arteko gutxieneko soldata bider 1,5eko urteko baterako zenbatekoa izan dezakete, gehienez ere.
35. Administrazio publikoek eta haien sozietate publikoek zuzenean zein zeharka emandako laguntzak eta dirulaguntzak, energia eta mugikortasun eraginkortasunaren irtenbide bateratu eta orekatua helburu duen Gasteizko Koroatze auzorako Hirigintza Integratuko Eraberritze Proiektuarekin eta eremu horretan bizi kalitatea era jasangarrian hobetzen duten IKTekin zerikusia dutenak.
36. Epaile baten erabakiagatik gurasoek ordaintzen dituzten mantenu urtekoen errentak. Modu berean tratatuko dira Janariaren Ordainketaren Berme Funtsetan antolamenduari eta funtzionamenduari buruzko abenduaren 7ko 1618/2007 Errege Dekretuak araupetutako Janariaren Ordainketaren Berme Funtsetan ematen dituen diru zenbatekoak.
37. Bizitzako gutxieneko sarrera ezarri duen abenduaren 20ko **19/2021 Legean** araututako bizitzako gutxieneko sarrera gisa jasotakoak.
38. Euskal Autonomia Erkidegoan 1978 eta 1999 bitartean izandako motibazio politikoko indarkeria egoeran giza eskubideen urraketak jasan zituzten biktimei errekonozimendua eta erreparazioa emateko uztailaren 28ko 12/2016 Legearen xedapenen arabera aitortutako kalte ordainak.
39. **Joan-etorrietako gastuak** eta ostatueta egiten diren mantenuko eta egonaldiko gastuak, araz ezartzen diren mugekin⁴.
40. Sozietate zibiletatik jasotako dibidenduak edo mozkinetako partaidetzak, eta sozietate horietako partaidetza eskualdatuz lortutako errentak, baldin eta errenta horiek PFEZaren

⁴ Ikus 2. kapituluak ("Lanaren etekinak"), hain zuzen ere 2.2 atala, joan-etorrietako gastuetarako eta mantenu eta egonaldiko gastu arruntetarako sarrien eta esleipenen tratamenduari buruzkoa.

zerga oinarrian integratu badira zergaren arauaren hogeita bederatzigarren xedapen gehigarrian ezarritakoa aplikatuz.

41. Foru arau honetako hogeita hamabigarren xedapen gehigarrian aipatzen diren **epe luzerako aurrezki-planak** eratzeko erabiltzen diren bizi-aseguru, gordailu eta finantza-kontratuetatik datozen kapital higigarriaren etekin positiboak, baldin eta zergadunak ez badu plan horretako kapitala erabiltzen hura irekitzen denetik bost urte igaro baino lehen.

Epe hori amaitu baino lehen erabiltzen bada kapitalen bat edo betetzen ez bada foru arau honetako hogeita hamahirugarren xedapen gehigarrian zehaztutako betekizunetako edozein, aurreko paragrafoan aipatzen diren etekinak, plana indarrean egon den bitartean sortuak, ez betetzea gertatzen den ekitaldiko zergaldian hartu behar dira kontuan.

42. Turismo, Merkataritza eta Kontsumoko sailburuaren 2023ko urriaren 3ko Aginduaren itzalpean (horren bidez «Euskadi Bono-Comercio / Euskadi Bono-Denda» programa arautzen eta iragartzen da, Euskal Autonomia Erkidegoko tokiko saltoki txikia suspertzeko eta hiriko merkataritza-jarduerarekin lotura duten merkataritza- eta zerbitzu-sektoreko establezimenduetan kontsumoa sustatzeko) edo horren ordezkoko aginduaren itzalpean onuradunei ematen zaizkien laguntzak, eta beste lurralde administrazio batzuek xede berarekin ematen dituzten beste laguntza batzuk

43. Eusko Jaurlaritzaren otsailaren 21eko 27/2023 Dekretuaren itzalpean (seme-alabaren bat duten familientzako laguntzen dekretua) edo xede bereko ordezkoko dekretuaren itzalpean onuradunei ematen zaizkien laguntzak.

44. PFEZaren Foru Arauko 42., 48. eta 49. artikuluetan aipatutako salbuetsitako ondare irabaziak.

45. Diru sarrera eta ondare gutxiko pertsona fisikoentzako laguntza, zeina onetsi baitzuen Ukrainako gerraren ondorio ekonomiko eta sozialei aurre egiteko neurrien eta La Palmako uhartea berreraikitzen eta beste kalteberatasun egoera batzuei erantzuten laguntzeko abenduaren 27ko 20/2022 Errege Lege Dekretuak 74. Artikuluan.

46. 574/2023 Errege Dekretuan jasotako laguntzak (574/2023 Errege Dekretua, uztailaren 4koa, Espainian 1950-1985 aldian talidomidak eragindako pertsonen laguntzak emateko prozedura arautzen duena).

47. 65 urtetik gorako zergadunek lortutako biziraupen prestazioen ondoriozko etekinak, kapital moduan, edo bizi aseguruaren kontratuetatik eratorritako erreskateak, baldin eta lortutako zenbateko osoa sei hilabeteko epean bideratzen bada, prestazio hori lortzen denetik zenbatzen hasita, biziarteko errenta aseguratu bat eratzera haren alde, arau bidez zehazten diren baldintzetan. Horretarako, biziarteko errenta aseguratuak eratzeko gehienez ere 240.000,00 euro bideratu ahal izango dira.

Berrinbertitutako zenbatekoa txikiagoa bada jasotako prestazio osoa baino, berrinbertitutako zenbatekoari dagokion lortutako kapital higigarriaren etekinaren zati proportzionala baino ez da utziko zergapetu gabe.

Zergadunak foru arau honen 42. artikulua f) letran xedatutakoa aplikatzen badu, artikulua honen lehenengo paragrafoan ezarritako gehieneko kopurua 42. artikulua f) letraren lehenengo paragrafoan ezarritakoarekin batera aplikatuko da.

Eratutako biziarteko errentatik eratorritako eskubide ekonomikoak, osorik edo zati batean, aurreratuz gero, dagokion kapital higigarriaren etekina zergapetuko da.

48. Ekainaren 17ko 483/2025 Errege Dekretuak, amiantoaren biktimei konpentsazio ekonomikoa jasotzeko eskubidea aitortzeko baldintzak ezarri eta prozedura arautzen duen konpentsazio ekonomikoak ezartzen ditu amiantoaren biktimei, Amiantoaren biktimei konpentsazio funtsa sortzeko urriaren 19ko 21/2022 Legea garatzeko.

Ondoko errenta hauek ere ez daude zergaren kargapean eta, beraz, **ez dira aitortu behar**:

- **Oinordetza eta dohaintzen gaineko zergaren kargapean dauden errentak.**
- **Ondare irabaziak edo galerak zergadunaren heriotzaren ondorioz egiten diren dohaineko eskualdaketetan** gertatzen diren, dohaineko eskualdaketa hori komisarioak testamentu ahalordea edo gozamen ahaldua erabilia edo 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.

- Jarduera ekonomiko bati **lotuta ez dauden ondare elementuen eskualdaketaren ondoriozko ondare irabaziak**, 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratuak badira eta —1996ko abenduaren 31n— zergadunaren ondarean egon beharreko aldi bat badute eta aldi hori hamar urte baino gehiagokoa bada (higiezinak eta horien gaineko eskubideak) edo bost urte baino gehiagokoa (baloreen bigarren mailako merkatu ofizialetan kotizatutako akzioak), edo zortzi urte baino gehiagokoa (gainerako ondare elementuak), ez du zergarik ordaindu beharko 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako irabazi zatiak⁵.

Zerga ordaintzeko salbuespen hori ez zaie aplikatuko zergadunen jarduera ekonomikoei lotuta egon diren ondare elementuen eskualdaketei, baldin eta jarduerak bere hartan jarraitzen badu beste titular batekin.

- **Zergadun baten heriotza dela eta finantza aktiboak kosturik gabe eskualdatuta** agertzen diren **kapital higigarriaren etekinak**. Ez da konputatuko inter vivos eskualdaketa kostu gabearen ondorioz sortutako kapital higigarriaren etekin negatiboa.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa aplikatuko da doako eskualdaketa egiten denean komisarioak testamentu ahalordea, gozamen ahaldua edo oraingo eraginkortasuneko oinordetza tituluren bat erabiltzearen ondorioz. Hori dela eta, oinordetza tituluak zein diren Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 7. artikuluan ezarri da.

- **Kapitala murrizten denean ez dira gertatzen ondare irabaziak edo galerak eta PFEZaren Foru Arauko 41.2.a) artikulua aplikatuko da.**
- **Ondarearen gaineko zergaren Foru Arauk 6. artikuluan aipatzen dituen enpresen edo partaidetzen kosturik gabeko eskualdaketek sortzen dituzten irabaziak edo galerak⁶**, ezkontidearen, izatezko bikotekidearen, goragoko arbasoen edo ondorengo ahaideen alde, zergaren Foru Arauk 41. artikulua 2. idatz zatiaren c) letran ezarritako betekizunak betez.
- **Ondarearen gaineko zergaren Foru Arauk 6. artikuluan aipatzen dituen enpresen edo partaidetzen eskualdaketek sortzen dituzten irabaziak edo galerak⁷**, enpresan zein entitatean zein taldeko entitateetan zerbitzu egiten duen langile baten edo zenbaiten alde, zergaren Foru Arauk 41. artikulua 2. idatz zatiaren c) eta d) letretan ezarritako betekizunak betez.
- **Ezkontzaren ondasun banantzearen araubide ekonomikoa edo izatezko bikotearen ondarearen araubide ekonomikoa** (izatezko bikoteak, xedatzen duenaren arabera itundutakoa) azkentzean, **baldin eta legearen aginduz edo epailearen ebazpen bidez konpentsazioak gertatzen badira, diruzkoak nahiz ondasunak esleitzearen bidezkoak**, kausa dela ezkontideen edo izatezko bikotekideen arteko **konpentsazio pentsioa ez den bat**, joko da ez dagoela ondare irabazirik edo galerarik. Aipatutako konpentsazioek ez dute eskubiderik emango ordaintzailearen zerga oinarria murrizteko, eta ez da

⁵ Ikus 6 kapitulua ("Ondare irabaziak eta galerak"), 6.2.4 atala.

⁶ Ikus 6 kapitulua ("Ondare irabaziak eta galerak"), 6.1.2.3 eta 6.1.2.4 atalak.

⁷ Ikus 6 kapitulua ("Ondare irabaziak eta galerak"), 6.1.2.3 eta 6.1.2.4 atalak.

jasotzailearentzako errenta izango. **Honelako kasuetan adjudikatutako ondasunen edo eskubideen balioa ez da inolaz ere eguneratuko.**

- **Pertsona desgaituen alde eraturako ondare babestuetara egiten diren ekarpenak.**
- Honako kasu hauetan gertatutako ondare irabaziak edo galerak, **betiere gehiegizko esleipenik ez badago:**
 - Gauza erkidea zatitzea
 - Irabazpidezko sozietatea desegitea, ondasunen foru komunikazioa desegitea edo senar-emazteen ondasunen partaidetzako eraentza azkentzea.
 - Izatezko bikoteen ondarearen ekonomia araubidea azkentzea, ekonomia araubidetzat aurrekoetatik edozein hitzartu badute.
 - Ondasun erkidegoa desegitea edo erkideak banantzea

Kasu horiek ezingo dute inola ere ekarri jasotako ondasunen edo eskubideen balioa eguneratzea.

1.8. Banakako zerga ordainketa eta baterakoa

Zerga bi modutara ordaindu daiteke: **banaka eta batera.**

1.8.1. Banakako ordainketa

Oro har, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren **aitorpena banaka aurkeztu ohi da.**

1.8.2. Baterako ordainketa

Familia unitate bateko pertsona fisikoek batera ordain dezakete zerga edozein zergalditan, baldin eta kide guztiak zergadunak badira.

Zerga familia unitateko kide guztiek batera aurkezteko **ezinbestekoa da denek hautatzea** modalitate hori. Familia unitateko kide batek ez baditu aplikatzen baterako zerga ordainketaren arauak edo banakako aitorpena aurkezten badu, gainerako kideek ere banakako aitorpena aurkeztu behar dute.

Urtean zehar **familia unitateko kide bat hil bada**, gainerako kideek baterako aitorpena aurkez dezakete. Halakoetan aitorpenean hildakoaren errentak eta, bidezkoa bada, beragatik aplika daitezkeen kenkariak (kenkari pertsonalak eta familia kenkariak) adierazi behar dira. Kenkariak ez dira murriztuko heriotza egunera arteko aldiaren proportzioan. **Kasu honetan zerga batera ordaintzeagatiko murrizketa urte osoan aplikatuko da.**

Familia unitate bateko zergadunen ohiko egoitzak hainbat lurraldetan badaude eta zerga denek batera ordaindu nahi badute, ondoko kasuan Arabako Foru Aldundiari ordaindu beharko diote: likidazio oinarririk handiena daukan kidearen ohiko egoitza Arabako lurraldean egonez gero. Likidazio oinarririk handiena nork daukan kalkulatzeko, Arabako egoiliar ez diren zergadunei euren berariazko araudia aplikatuko zaie.

Zergadunek ezingo dute Zerga batera ordaindu legezko banaketa gertatu edo epai bidez bien artean inolako loturarik ez dagoela adierazi ondoren edo izateko bikotea azkendu ondoren, nahiz eta elkarrekin bizitzen segitu.

Nork aurkez dezake zerga aitorten bateratua?

Lehenengo egoera: Ezkonduetako bikoteen eta erregistratutako izatezko bikotekideen kasuan: Legez ezkonduetako eta legez banandu gabeko ezkontideak, baita erregistratutako izatezko bikotekideak ere, eta, hala badagokio:

- Bikotearekin bizi diren adingabeko seme-alabak (gurasoen baimenarekin modu independentean bizi direnak izan ezik).
- Gurasoek ordezkatzeko duten tutoretzapean dauden helduen seme-alabak.
- Harrera iraunkorrean edo adopzioarako tutoretzapean dauden adingabeak.

Bigarren egoera: Ezkontzarik ez badago edo legezko banantze kasuetan, honako familia unitate hauek bakarrik aurkez dezakete aitorpen bateratua:

- a) Lehen egoeran aipatutako seme-alabekin edo harrera-adinekoekin guraso bakar batek, adopzio-guraso batek edo harrera-guraso batek osatzen dutenak.
Honen barruan sartzen dira: aurreko atalean aipatutako seme-alabekin edo harrera-adinekoekin guraso batek osatzen dutenak, beste gurasoa hil bada edo jaiotza-agirian, administrazio-harrera-aginduan edo tutoretza ezartzen duen epaitegi-aginduan agertzen ez bada.
- b) Behar bezala dokumentatutako etxeko edo genero-indarkeria dela eta aipatutako seme-alaben edo harrera-adinekoen zaintza eman zaion guraso batek, adopzio-guraso batek edo harrera-guraso batek osatzen dutenak.
- c) Legezko banantze kasuan edo ezkontza-loturarik edo egitatezko bikoterik ez dagoenean: Lehen egoeran aipatutako ondorengoen edo harrera-adinekoen mantenu ekonomiko eskusiboa esleitu zaion guraso batek, adopzio-guraso batek edo harrera-guraso batek osatzen duena.

Zergaldi baterako zerga ordaintzeko modu jakin bat hautatu arren (banaka edo batera), **zergadunek gero hautapena aldatu ahal izango dute** zergaren aitorpena norberaren borondatez aurkezteko epealdi amaitu ondoren, baldin eta Zergaren Administrazioak errekerimendurik egin ez badie.

Zergaldi batean batera ordaintzea hautatu arren, hurrengoetan beste modalitatea, banaka ordaintzea, hautatu ahal izango da.

Zergadunek baterako aitorpena aurkezten ez badute, Administrazioak pentsatuko du banaka ordaindu dutela.

Arau bereziak

Baterako zerga ordainketan zergadunen errenta, zerga oinarria, likidazio oinarria eta zerga zorra kalkulatzeko banakako ordainketako arau orokorrak aplikatuko dira, **ondoko berezitasun hauekin:**

- 1) **Banakako zerga ordainketarako finkatutako zenbatekoak eta muga kuantitatiboak** neurri berean aplikatuko dira **baterako zerga ordainketan**, familia unitateko kideen kopuruaren arabera gehitu eta biderkatu gabe.

Aurreko paragrafoan ezarritakoa gorabehera:

- a) **Familia unitateko kide batek baino gehiagok jaso badituzte lanaren etekinak**, Zergaren Foru Arauko 23. artikuluan aipatzen den **hobaria lanaren etekin guztiak kontuan hartuta aplikatuko da, jasotzaileen kopurua gorabehera.**
- b) Zerga honi buruzko **arau orokorrekin** bat etorritz, familia unitateko kideek zerga banaka ordaindu duten aurreko zergaldietan sortu eta konpentsatu ez dituzten **aurrezkiaren zerga oinarriaren saldo negatiboak, ondare galerak eta likidazio oinarri orokor negatiboak konpentsatu daitezke.**
Hurrengo zergaldi batean zerga banaka ordainduz gero, aurreko kontzeptuak **zer zergadunek konpentsa ditzaketen** zehazteko PFEZaren Foru Arauan errentak banakatzeko ezartzen diren arauak aplikatuko dira.
- c) **Familia unitateko partaide**, mutualista, aseguratuta edo bazkide **bakoitzari banaka aplikatuko zaizkio zerga oinarrian ondoko hauetara egiten diren ekarpenengatik aplika daitezkeen kenkarien mugak:** mutualitateak, bermatutako aurreikuspen planak, pentsio planak, 2003/41/CE Zuzentarauak arautzen dituen pentsio planak,

borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateak, desgaituen alde eratutako gizarte aurreikuspeneko sistemak eta kirolari profesionalen mutualitateak. **Gainera**, zerga oinarrian murrizketak aplikatzeak ezin du ekarri likidazio oinarri orokorra negatiboa izatea, ez eta hura gehitzea ere, eta horretan kontuan edukiko da **zergadun bakoitzari zerga oinarrian dagokion proportzioa**. Aurrezkiaren likidazio oinarria kalkulatzeko hauxe kendu behar da aurrezkiaren zerga oinarritik: konpentsazio pentsioengatik eta mantenurako urtekoengatik aplika daitekeen murrizketaren gerakina, egonez gero. Eragiketa horren emaitza ezin da izan likidazio oinarri negatiboa.

- d) PFEZaren Foru Arauko **83. artikuluan** arautzen den kenkaria bertan aipatzen den **adineko zergadun bakoitzeko** aplika daiteke. Kenkari hori aplikatzeko ezinbestekoa da baterako zerga ordainketako zerga oinarria, 83. artikuluko 4. idatz zatian ezartzen duenaren arabera kalkulatu, **35.000 euro** baino gehiago ez izatea.
- e) **36.000 euroko** kopurua, PFEZaren Foru Arauko 87. artikuluko 3. idatz zatian aipatzen dena, zergadun bakoitzari **banaka** aplikatuko zaio. Hala ere, urtean aplika daitekeen gehieneko kenkaria, PFEZaren Foru Arauko 87. artikuluko 2., 4. eta 4.bis idatz zatietan aipatzen dena, ezin da izan **1.530, 1.836, 1.955 eta 2.346** eurotik gorakoa, hurrenez hurren, familia unitateko kideen kopurua gorabehera; salbuespena: familia unitateko kideek **zerga batera ordaintzea hautatuz gero, PFEZaren Foru Arauko 98. artikuluko 1. idatz zatian** ezartzen den bezala, kenkariaren gehieneko kopuruak aurreko horiek halako bi izango dira.
- f) PFEZaren Foru Arauko 93. artikuluan ezartzen den kenkaria **langileen sindikatuei** kuota ordaintzen dizkion **zergadun bakoitzari** aplikatuko zaio.
- g) PFEZaren Foru Arauko 90 ter artikuluan ezarritako gehieneko muga **zergadun bakoitzeko aplikatuko da**, alegia, artikuluko horretan xedatutakoarekin bat etorritik partaidetzak eskuratzen dituzten do kreditu entitateetan zenbatekoak gordailutzen dituzten zergadunetako bakoitzeko.
- h) PFEZaren Foru Arauko 94 bis artikulua 1. apartatuaren bigarren paragrafoan arautzen diren kasuetan, aplikatu gabeko kenkariak aplikatzen diren zergaldian zerga batera ordaintzea hautatzen bada, kenkari horiek aplikatzeko eskubidea hainbat pertsonak badaukate eta horietako batzuk 36 urtetik beherakoak badira eta beste batzuk adin horretatik gorakoak, 94 bis artikulua 1. apartatua 36 urtetik beherako zergadunentzat xedatzen dena aplikatuko da.
- Geroko zergaldietara eraman daitezkeen kenkariak, PFEZaren Foru Arauko 94 bis artikuluan aurreikusitakoak, familia unitateko kide diren zergadunek zerga banaka ordaindu badute aurreko zergaldietan eta zergaldi horietan kenkariak sortu badituzte, baterako tributazioan aplikatu ahal izango dira sortu diren zergaldiko mugak, portzentajeak eta baldintza berak errespetatuz.
- Gerora zerga banaka ordaintzen bada, PFEZaren Foru Arauko 94 bis artikuluan xedatzen denaren arabera aplika daitezkeen kenkariak horiek aplikatzeko eskubidea sortu duten zergadunek aplikatu ahal izango dituzte; horrelakoetan, aplikatu gabeko kenkarietarako hurrengo paragrafoan aipatzen den banaketa erregela aplikatu ahal izango da.
- PFEZaren Foru Arauko 79., 86. eta 87. artikuluetan aipatzen diren kenkariak (36 urtetik beherako zergadunen kasuan) edo PFEZaren Foru Arauko 86. artikuluan aipatzen den kenkaria (PFEZaren Foru Arauko 94 bis artikulua 1. apartatuaren lehenengo paragrafoan aipatzen diren gainerako zergadunen kasuan), zerga batera ordaindu den zergaldian sortu badira eta zergaldi horretan ezin izan badira aplikatu kuota osoa nahikoa izan ez delako, gero zergadun bakoitzak banaka egiten duen aitortpenean berak sortu eta aplikatu ez duen kenkariaren zenbatekoa aplikatu ahal izango du. Familia unitateko kide bakoitzari dagokion zenbatekoa zehazterik ez badago, kenkaria familia unitateko adin nagusiko kideen artean hainbanatuko da.
- 2) **Familia unitate bateko kideek** zerga denek batera ordaintzen hautatzen badute, zergadunen errenta guztiak batera kargatuko dira.

- 3) **Zerga batera ordaintzea hautatuz gero**, PFEZaren Foru Arauko 73. artikuluan arautzen den murrizketa aplikatuko da zerga oinarri orokorrean.
- 4) Familia unitate bateko kideek zerga denek batera ordaintzea hautatzen bada, zerga honen **kargapean geratuko dira, denak batera eta modu solidarioan**; beraz, Zerga Administrazioak haietako zeinahirengana jo ahal izango du zorra kobratzera. Hala ere, **euren artean adostu ahal izango dute zenbat ordaindu behar dioen bakoitzak Administrazioari** kargapeko errentan dagokion zatiaren **proportzioan**.
- 5) Aitorpena familia unitateko **kide adindun guztiek sinatu eta aurkeztu** behar dute. Kide adindunak kide adingabeen ordezkariak izango dira, Zergen Foru Arau Orokorreko 44. artikuluan ezartzen den bezala.

1.9. Zergaldia eta zergaren sortzapena

Zergaldia

Oro har, zergaldia egutegiko urtea da: **urtarrilaren 1ean hasten da eta abenduaren 31n bukatzen da**.

Hala ere, zergaduna abenduaren 31 baino lehenago hil bada, zergaldia urtarrilaren 1etik heriotza egunera artekoa izango da, eta zerga egun horretan sortuko da.

Urtean zehar familia unitateko kide bat hil bada, gainerako kideek zerga batera ordaintzea hauta dezakete. Halakoetan aitorpenean hildakoaren errentak eta, bidezkoa bada, beragatik aplika daitezkeen kenkariak (kenkari pertsonalak eta familia kenkariak) adierazi behar dira. Kenkariak ez dira murriztuko heriotza egunera arteko aldiaren proportzioan.

Zergaren sortzapena

Oro har, zerga urte bakoitzeko **abenduaren 31n** sortzen da. Alabaina, urtean zehar familia unitateko kide bat hil bada eta gainerakoek ez badute hautatu zerga batera ordaintzea hildakoaren errentak sartuta, zergaduna hil den egunean sortuko da zerga.

Adibidea

Eman dezagun zergadun baten ezkontidea 2025eko urriaren 31n hil dela. Zergadunak 16 urteko semea dauka. Hona ekitaldiko datuak (euroak):

Lana	Zergaduna	Hildako ezkontidea
Diru sarrera gordinak	37.262,75	33.055,67
Gizarte Segurantzza	2.253,80	1.502,53
Atxikipenak	5.962,04	4.958,35

Zergadunak lokal bat dauka errentatuta ekitaldeko abuztuaren 1etik; lokalak kapital higiezin hau sortu dio:

Kapital higiezina	Zergaduna	Hildako ezkontidea
Diru sarrera gordinak	6.010,12	
Gastu kengarriak	1.803,04	
Atxikipenak	0	

Bi aukera daude:

1. Familia unitateko kide bakoitzak bere banakako aitortpena aurkeztea.
2. Familia unitateko kide guztiek baterako aitortpen bat aurkeztea, hildakoaren errentak sartuta.

1. Banaka

Bi aitortpen aurkez daitezke banakako zerga tasarekin: zergadunarena, urte osokoa; ezkontidearena, heriotza egunera artekoa (2025/01/01 - 2025/10/31).

Banakako zerga ordainketa	Zergaduna	Hildako ezkontidea
Lanaren etekin osoak (ikus 2.4)	37.262,75	33.055,67
- Gizarte Segurantzza (ikus 2.5)	- 2.253,80	- 1.502,53
- Hobaria (ikus 2.6)	- 3.000,00	- 3.000,00
Lanaren etekin garbia	32.008,95	28.553,14
Kapital higiezinaren etekin osoa (ikus 3.3)	6.010,12	
- Gastu kengarriak (ikus 3.5)	- 1.803,04	
Kapital higiezinaren etekin garbia	4.207,08	
Likidazio oinarri orokorra (ikus 10.2)	36.216,03	28.553,14
Eskalaren aplikazioaren ondoriozko kuota osoa (ikus 11)	9.308,81	7.108,88
Murrizketa kuota osoan	1.583,00	1.583,00
Kuota osoa, murrizketa aplikatuta	7.725,81	5.325,88
Ondorengoan kenkaria (ikus 12.2.1)	367,40	367,40
Kuota likidoa (ikus 12)	7.358,41	5.158,48
- Lanaren atxikipean	- 5.962,04	- 4.958,35
- Kapital higiezinaren atxikipean	- 901,52	
Kuota diferentziala (ikus 13)	- 494,85	200,13

2. Batera

Modu hau hautatuz gero, zergadunak eta beraren semeak baterako aitortpena aurkez dezakete, hildako ezkontidearen errentak sartuta eta, bidezkoa bada, beragatik aplikatu daitezkeen kenkariak ezarrita.

Baterako zerga ordainketa	
Lanaren etekin osoak (37.262,75 + 33.055,67) (ikus 2.4)	70.318,42
- Gizarte Segurantzza (2.253,80 + 1.502,53) (ikus 2.5)	- 3.756,33
- Hobaria (ikus 2.6)	- 3.000,00
Lanaren etekin garbia (ikus 2.7)	63.562,09
Kapital higiezinaren etekin osoa (ikus 3.3)	6.010,12
- Gastu kengarriak (ikus 3.5)	- 1.803,04
Kapital higiezinaren etekin garbia	4.207,08
Zerga oinarri orokorra (62.562,09 + 4.207,08) (ikus 9)	67.769,17
- Murrizketa baterako zerga ordainketagatik	4.800,00
Likidazio oinarri orokorra (ikus 10)	62.969,17
Eskalaren aplikazioaren ondoriozko kuota osoa (ikus 11)	19.162,87
Murrizketa kuota osoan	1.583,00
Kuota osoa	17.579,87
Ondorengoagatik aplikatu daitezkeen kenkaria (ikus 12.2.1)	734,80
Kuota likidoa (ikus 12)	16.845,07
Atxikipean	- 10.920,39
Kuota diferentziala (ikus 13)	5.924,68

1.10. Nola aurkez daiteke aitortpena?

PFEZaren aitortpenak ondoko sistema hauen bidez aurkez daitezke:

1.10.1. Rentafácil

1. Arabako Foru Aldundiak alde aurretik hautatutako zenbait zergaduni kalkulatu dizkien autolikidazio proposamenak dira. Hauek aitortpen-likidazioaren balio juridikoa dute zergadunak proposamenarekin ados dagoela adierazten duen unean. Ados dagoela adierazi eta gero, itzulketa egiten da edo kuota helbideratzen, kasuan kasukoa.
2. Autolikidazio proposamenak kalkulatu zaizkien zergadunek beraiek aldatu ahal izango dituzte, proposamenetan honako hauek sartzeko:
 - a) Etxebizitzetatik datozen kapital higiezinaren etekinak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko 33/2013 Foru Arauaren 32. artikuluan 1. eta 2. artikuluan aipatzen direnak.
 - b) Ohiko etxebizitza alokatzeagatikoen kerkaria, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko 33/2013 Foru Arauaren 86. artikuluan aurreikusitakoa.
 - c) Kreditu erakundeetan ohiko etxebizitza eskuratzeko gordailututako zenbatekoen kerkaria, PFEZari buruzko 33/2013 FAren 87.5 artikuluan jasorikoa.
 - d) Hauen kerkariak: dohaintzak; ekarpen ezeztazekin, huts eta sinpleak; doako aldi baterako lagapenak, eta Irabazteko xederik gabeko entitateen zerga araubideari eta mezenasgorako zerga pizgarriari buruzko abenduaren 23ko 35/2021 Arauari atxikitako erakundeen alde egindako doako zerbitzu prestazioak.
 - e) Bankuko helbideratze kontua.

Aldaketa horiek Arabako Foru Aldundiaren egoitza elektronikoan egin behar dira, www.araba.eus web orrian (errenta 2025).

Zergadunak aldaketa horiek egin dituela eta aldatutako proposamena onartu duela egiaztatzen den unean, proposamen horrek autolikidazioaren balio juridikoa izango du, eta dagokion kuota itzuli edo, hala badagokio, helbideratuko da.

3. Zergadunak, horretarako emandako epearen barruan, ez badu adierazten jasotako proposamenarekin ados dagoela, edo ez badu 2 apartatuan **adierazitako** moduan aldatzen, administrazio jarduna egin gabekotzat emango da eta zergadunak pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren aitortpena aurkeztu beharko du, horretara beharturik badago, gainerako sistemetako baten bitartez.

1.10.2. Rent@raba

“rent@raba” pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren aitortpenak egiteko zerbitzu bat da, Arabako Foru Aldundiaren ogasun bulegoen bidez ematen zaiena zenbait baldintza betetzen dituzten zergadunei.

Arabako Foru Aldundiaren aurrean kreditatutako kudeatze eta aholkularitza agentziek sistema honen bidez aurkez ditzakete zergadunen aitortpenak.

Zerbitzu hau doan emango zaie Arabako Foru Aldundiaren ogasun bulegoetan persona fisikoen errentaren gaineko zergaren zergadun guztiei, salbu eta kasu hauetakoren batean daudenei:

- Ekitaldian jarduera ekonomikoren bat egiten dutenak.
- Ekitaldian ohiko etxebizitza eskualdatu dutenak.
- Ekitaldian balore higigarriak (akzioak...) edo ondasun higiezinak (etxeak, lurrak...) saltzeko hiru eragiketa baino gehiago egin dituztenak.

- Ekitaldian balore merkatu arauturen batean negoziatzeko onartu ez diren merkataritza sozietateen akzioak edo partaidetzak eskualdatu dituztenak.
- Ekitaldian 33/2013ko Foru Arauaren 56 bis artikuluan araututako langile desplazatuentzako araubide bereziaren arabera zergak ordaintzea erabakitzen dutenak
- Ekitaldian apartamentu turistikoen etekinak eskuratu dituztenak.
- Etxebizitzak ez diren bi higiezin desberdin baino gehiagoren kapital higiezinen etekinak lortzen dituztenak.
- Oinordetzaz edo dohaintzaz, irabazpidezkoak desegin izanaz edo indibisoa utzi izanaz, gehiegizko esleipenarekin, eskuratutako higiezinak eskualdatzen dituztenak.
- Kriptomonetak eskualdatu dituztenak.

1- Aldundiko zerbitzua

Foru Ogasunaren bulegoetan aitorpenak egiten dira:

- Gasteiz: Samaniego kalea, 14
- Laudio: Herriko plaza, z/g
- Guardia: San Juan plaza, 1

Aitorpena egitera joan aurretik hitzordua eskatu behar da 900 111 203 telefonora deituta (Gasteiz, Laudio eta Guardia) edo www.araba.eus web orriaren bitartez.

2- Entitateetako zerbitzua

aholkularitza eta gestoria kreditatuetan egiten diren aitorpenak.

1.10.3. Rentared

Zergadunek aitorpena egin dezakete Arabako Foru Aldundiak pertsona fisikoen errentaren gaineko zergarako prestatutako laguntza programa informatikoa erabiliz; gero internetez bidal ditzakete Arabako Foru Aldundiaren egoitza elektronikoen bidez (www.araba.eus) (errenta 2025).

OHARRA: Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren aitorpenak, "rent@raba" modalitatearen bidez aurkeztean (aitorpenak gestoria edo aholkularitza batean egiten direnean), borondatzeko ordezkartzako Bi a) azpimaila eman beharko da, bat etorritz apirilaren 13ko 15/2010 Foru Dekretuan xedatutakoarekin.

Era berean, ordezkartza azpimaila hori eman beharko da Arabako Foru Aldundiaren egoitza elektronikoen bidez, borondatzeko ordezkari baten bidez, "rentafácil" modalitateko autolikidazio proposamenak onartzeko eta aldatzeko eta "rentared" modalitateko autolikidazioak aurkezteko.

1.11. Zein da aitorpena aurkezteko epealdia?

Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren 2025eko ekitaldiko aitorpena aurkezteko epealdiak, modalitatearen arabera:

1. rentafácil:

Zergadunei bidaltzen zaizkien aitorpen proposamenak aldi hauetan berretsi edo aldatu daitezke:

- **Berretsi eta aldatu** Arabako Foru Aldundiaren egoitza elektronikoen bidez: **2026ko apirilaren 7tik ekainaren 17ra**
- **Berretsi** Arabako Foru Aldundiaren egoitza elektronikotik kanpo: **2026ko apirilaren 7tik ekainaren 17ra**
- **Aldatu** Arabako Foru Aldundiaren bulegoetan: **2026ko apirilaren 13tik ekainaren 25era**

2. Rent@raba zerbitzua Arabako Foru Ogasunaren bulegoetan ematen da, eta Arabako Foru Aldundiaren aurrean kreditatutako gestoria edo aholkularitzen bidez ere bai (hauek Internet bidez bidaltzen dituzte aitordenak):

- Arabako Foru Aldundiak egiaztatuko kudeatze edo aholkularitza bulegoen bidez: **2026ko apirilaren 7tik ekainaren 25era**
- Arabako Foru Aldundiaren bulegoetan: **2026ko apirilaren 13tik ekainaren 25era**

3. Rentared:

- **Hasiera eguna: 2026ko apirilaren 7a.**
- **Amaiera eguna: 2026ko ekainaren 25a.**

1.12. Aitorpenaren emaitza, nola sartzen edo itzultzen da?

Ordaintzeko autolikidazio guztietan, zergadunek zerga-zorren zenbatekoa ordaindu beharko dute.

Oro har, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren autolikidazioen ondoriozko zenbatekoa osorik ordaindu ahalko da 2026ko ekainaren 25era arte, edo bi epeetan balditza horiantan:

- **% 60koa, 2026ko ekainaren 25era arte.**
- **% 40koa, 2026ko azaroaren 10era arte.**

Zatikapen hori ez zaie aplikatuko ezarritako epetik kanpo aurkeztutako autolikidazioei, ez eta autolikidazio osagarriei ere.

Lehenengo zatia epe barruan ez ordaintzeak berekin ekarriko du zor guztia betearazpen bidean kobratzea, bat etorritik otsailaren 28ko Zergen 6/2005 Foru Arau Orokorrak 165.1 b) eta 165.3 artikuluetan xedatutakoarekin.

Aitorpen modalitatea	Emaitza: dirua ordaindu behar	Emaitza: dirua itzuli behar
<p>Rent@raba Rentared</p>	<p>Ordainketa pasabidearen edo ordainketa gutunaren bidez ordaindu ahalko da zergaren kuotaren lehen zatia edo kuota osoa (zatikapena aukeratu ezean). Zatikapena aukeratuz gero, nahitaez helbideratu behar da bigarren zatia.</p> <p>Ordainketa helbideratuz gero, zorra bi modutan ordaindu daiteke:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Zatikatu gabe: kargua 2026ko ekainaren 25ean egingo da helbideratutako kontuan. - Zatikatu: * 1. zatia: 2026ko ekainaren 25ean zorraren %60ko kargua egingo da helbideratutako kontuan. * 2. zatia: 2026ko azaroaren 10ean zorraren %40ko kargua egingo da helbideratutako kontuan. <p>2026ko ekainaren 17tik aurrera, ezin izango da helbideratu zergaren kuotaren lehen epea (zatikapena aukeratuz gero) edo kuota osoa ere (zatikapena aukeratu ezean), eta ordainketa ordainketa pasabidearen edo ordainketa gutunaren bidez egin beharko da.</p>	<p>Nahitaez helbideratu behar da.</p>
<p>Rentafácil (likidazio proposamena)</p>	<p>Ordainketa nahitaez helbideratu behar da bi zatitan:</p> <ul style="list-style-type: none"> * 1. zatia: 2026ko ekainaren 25ean zorraren %60ko kargua egingo da helbideratutako kontuan. * 2. zatia: 2026ko azaroaren 10ean zorraren %40ko kargua egingo da helbideratutako kontuan. 	<p>Nahitaez helbideratu behar da.</p>

1.13. Nola esleitu ehuneko bat erlijio edo gizarte xedeetarako

Zergadunek aitopeneke lauki batean marka dezakete ea nahi duten kuota osoaren % 0,7 ondo xede hauetako baterako erabiltzea:

- a) **Eliza Katolikoari** laguntza ekonomikoa emateko.
- b) **Gizarte intereseko** beste helburu batzuetarako.
- c) **Biak**: kuota osoaren % 0,7 Eliza Katolikoari laguntzeko eta beste horrenbeste (% 0,7) gizarte intereseko beste xede batzuetarako.

2

LANAREN ETEKINAK

- 2.1. Zer dira lanaren etekinak?
 - 2.1.1. Zer prestazio sartzen dira lanaren etekinetan?
- 2.2. Lanaren etekinak dira joan-etorrietarako sariak eta bidaia gastuetarako sariak?
 - 2.2.1. Arau orokorrak
 - 2.2.1.1. Bidaia gastuetarako diru kopuruak
 - 2.2.1.2. Janari eta ostatu gastuetarako kopuruak
 - 2.2.1.3. Zer gertatzen da atzerrian ari diren langileekin
 - 2.2.2. Arau bereziak
 - 2.2.2.1. Mendetasuneko lan harreman bereziak
 - 2.2.2.2. Lanpostua tokitik aldatu
 - 2.2.2.3. Hauteskunde mahaietako kideak
- 2.3. Gauzazko etekinak: zer dira?
 - 2.3.1. Zer da gauzazko etekina?
 - 2.3.2. Zer ez da gauzazko etekina?
 - 2.3.2.1. Produktuak merkatutako prezioetan
 - 2.3.2.2. Ikasketa gastuak eta prestakuntza ikastaroen gastuak
 - 2.3.2.3. Gizarte eta kulturaren arloko zerbitzuetarako ondasunak
 - 2.3.2.4. Langileak teknologia berrietara ohitzeko egiten diren gastuak
 - 2.3.2.5. Heriotza edo elbarritasuneko arrisku garbiko aldi baterako aseguru kontratu kolektiboen primak
 - 2.3.2.6. Bidaiarien garraio kolektiboa emateaz arduratzen diren erakundeei ordaindutako zenbatekoak, betiere hitzarmen kolektiboan konpromisoa badago
 - 2.3.3. Nola kalkulatzen da gauzazko etekinen balioa?
 - 2.3.4. Nola integratzen dira gauzazko errentak zerga oinarrian?
- 2.4. Etekin osoa
- 2.5. Zer gastu dira kengarriak?
- 2.6. Zer hobari aplikatu daitezke?
- 2.7. Nola kalkulatzen da etekin garbia?
- 2.8. Nori esleitzen zaizkio lanaren etekinak?
- 2.9. Zer aldi egozten zaizkio lanaren etekinak?
- 2.10. Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?
- 2.11. Lotutako eragiketak

2.1. Zer dira lanaren etekinak?

Lanaren etekinak dira zergadunaren besteren konturako lan pertsonalak edo beraren lan harremanek edo estatutu harremanek zuzenean zein zeharka sortzen dituzten kontraprestazio eta onura guztiak, diruzkoak zein gauzazkoak, izena eta izaera gorabehera, jarduera ekonomikoen etekinak ez beste guztiak.

Argiago azaltzeko definizioa xehatuko dugu:

- **Kontraprestazioak edo ordainsariak** bi motatakoak izan daitezke:
 - Diruzkoak (esku dirutan jasotzen direnak).
 - Gauzazkoak (adibidez: ibilgailu bat erabiltzea, etxebizitza, merkatukoa baino tasa baxuagoa daukan mailegua...).
- Lanaren **errentak bi modutan** jaso daitezke:
 - Zuzenean (soldatak, alokairuak...).
 - Zeharka (erretiro pentsioa, alarguntasun pentsioa...).
- Errentak sortzen diren **jarduera motaren** arabera zehazten dira, Gizarte Segurantzako afiliazio araubidea gorabehera:
 - **Besteren konturako** jardueren ondoriozkoak **lanaren etekintzat** jotzen dira; kapitulu honetan azalduko dugu nola jokatu behar den beraiekin. Besteren konturako harremanak lanekoak (lan kontratua) zein estatutuetakoak (funtzionarioak, etab.) izan daitezke.
 - Aldiz, **norbere konturako** jardueren ondoriozkoak **jarduera ekonomikoen etekintzat** jotzen dira; kontzeptu hau 5. kapituluan azalduko da.

Definizioa argitu ondoren has gaitezen etekinak xehatzen.

2.1.1. Zer prestazio sartzen dira lanaren etekinetan?

- a) **Soldatak**, kobratzeko maiztasuna gorabehera: egunekoa, astekoa, hilekoa, urtekoa...
- b) **Lan harreman berezien ondoriozko ordainsariak**. Adibidez: goi zuzendaritzako langileenak, kirolari profesionalenak, ikuskizun publikoetako artistenak, merkataritzako ordezkarienak, zentro berezietan lan egiten duten desgaituek jasotzen dituztenak, portuko zamaketarien ordainsariak, segurtasun langileenak, etxeko langileenak, espetxeratuena, eta legez berezitzat jotzen diren lanak egiteagatik jasotzen diren guztiak.
- c) **Kargu publikoan** aritzeagatik ondoko hauek jasotzen dituzten kopuruak:
 - Europako Parlamentuko diputatuak.
 - Gorte Nagusietako diputatuak eta senatariak.
 - Eusko Jaurlearitzako kideak eta beste legegintza biltzar autonomiko batzuetakoak.
 - Biltzar Nagusietako prokuradoreak.
 - Udal zinegotziak.
 - Foru aldundietako eta beste toki erakunde batzuetako kideak.

OHARRA: Zenbateko horietatik bidaia gastuetarako eta joan-etorrietako kopuruak kendu behar dira.

Halaber, lanaren etekintzat hartuko dira herritarrek hautatutako edo izendapen libreko kargudun politikoek kargua uzteagatik, arrazoa eta bertan emandako denbora gorabehera, jasotzen dituzten kopuruak ere.
- d) **Espainiak nazioarteko erakundeetan dituen funtzionarioen ordainsariak**; honek ez du eragozten nazioarteko itun eta hitzarmenetan ezarritakoa.

- e) Legez onartutako **erlijioetako ministro edo apaiz lanak** egiteagatik jasotzen diren kopuruak: Eliza Katolikoa, Espainiako Erakunde Erlijioso Ebanjelikoen Federazioa, Espainiako Komunitate Israelarren Federazioa eta Espainiako Batzorde Islamiarra.
- f) **Administrazio kontseiluetako** eta haien ordezeko batzordeetako eta beste ordezkariak organo batzuetako **administratzaileek eta kideek** jasotzen dituzten ordainsariak.
- g) **Sozietateen fundatzaileek edo sustatzaileek** euren zerbitzuen ordainketa gisa eurentzat gordetzen dituzten eskubide ekonomiko bereziak.

Eskubide ekonomiko berezien funtsa entitatearen mozkinen gaineko ehuneko jakin bat izanez gero, haien balioa hauxe izango da, gutxienez: eskubideek ematen duten sozietatearen kapitalaren partaidetza bera edukitzeko behar den kopuruaren % 35.

- h) **Bekak**, lan edo estatutu harremanen ondoriozkoak izanez gero.¹
- i) **Jarduera humanitarioetan** edo asistentzia sozialekoetan **laguntzeagatik** jasotzen diren ordainsariak².
- j) **Ordezkaritza gastuengatik** jasotzen diren ordainsariak: langileek nahi duten bezala erabiltzeko jasotzen dituzten kopuruak, gastuak frogatu zein ez.
- k) **Bidaia gastuetarako dietak eta diru kopuruak**. Salbuespena: joan-etorrietakoak eta ostatueta egiten diren mantenukoak eta egonaldikoak, arauz ezartzen diren mugekin³.
- l) Zergaren kargatik salbuetsita ez dauden **sariak eta kalte-ordainak**⁴, zergadunak lan edo estatutu harremanen ondorioz lortuak: erretiro sariak, jaiotza sariak, lantokia edo ordutegia aldatzeagatik kalte-ordainak, etab.
- m) **Langabeziaren prestazioak eta langile autonomoek jarduera uztearen prestazioak**. Hala ere, ordainketa bakarrean jasotzen direnak ez dira aitortu behar⁵.
- n) Ezkontideak edo izatezko bikotekideak emandako **konpentsazio pentsioak eta mantenuko urtekoak**. Hala ere, 33/2013 Foru Arauko 9.1 artikuluan ezartzen da salbuetsita daudela gurasoek epaile baten erabakiagatik ordaintzen dituzten mantenu urtekoak. Konpentsazio pentsioak direla eta, ez dira lanaren etekintzat joko ordaintzailea hartzailearekin bizi izateagatik zerga oinarrian kenkaririk aplikatu ezin bada (69. artikulua).
- o) Langileei telelaneko modalitatean aritzeak eragindako gastuen konpentsazio gisa ematen zaizkien diru kopuruak, hitzarmen kolektiboan ezarritako zenbatekoa gainditzen ez dutenak izan ezik, gastu horien merkatuko balioa gehienez
- p) Lanaren etekintzat joko dira **gizarte babeseko sistema** publikoek zein pribatuek ordaintzen dituzten **prestazio eta pentsio** hauek:

1. **Gizarte Segurantza eta Klase Pasiboetako** araubide publikoetatik jasotzen diren **pentsioak eta hartzeko pasiboak**, eta desgaitasuna, erretiroa, istripua, gaixotasuna, alarguntasun edo antzeko zerbait dela eta erakunde publikoek ematen dituzten **gainontzeko prestazioak**.

Aurreko paragrafoan xedatzen dena gorabehera, **jarduera ekonomikoren bat egiten dutenak ezinduta badaude jarduera aldi batean egiteko** eta Gizarte Segurantzaren Lege Orokorrean ezartzen diren kontzeptuetako bat dela eta **prestaziorik** edo diru kopururik jasotzen badute, prestazio eta kopuru horiek **jarduera ekonomikoaren etekintzat joko dira**.

¹ Ikus 1. kapituluko ("Sarrera") 1.7 atala, aitortu beharreko errentei buruzkoa.

² Ikus 1. kapituluko ("Sarrera") 1.7 atala, aitortu beharreko errentei buruzkoa.

³ Ikus kapituluko honetako 2.2 atala, joan-etorrietako sariei eta bidaia gastuei buruzkoa.

⁴ Ikus 1. kapituluko ("Sarrera") 1.7 atala, aitortu beharreko errentei buruzkoa.

⁵ Ikus 1. kapituluko ("Sarrera") 1.7 atala, aitortu beharreko errentei buruzkoa.

Adibidea

Pertsona bat iturgintzan ari da lanean bere kontura; jarduera horri esker ekitaldian 13.900 €-ko diru sarrerak izan ditu. Horrez gainera Gizarte Segurantzak 3.100 € ordaindu dizkio gaixotasun bat dela eta aldi batez lanean jardun ezin izan duelako. Azkenik, erretiroa hartzea erabaki du eta Gizarte Segurantzak 2.415 € ordaindu dizkio erretiro pentsioagatik.

Diru sarrera hauek eduki ditu:

Jarduera ekonomikoaren etekinak	
Diru sarrerak	13.900 €
Aldi baterako ezintasuna	3.100 €
Diru sarrera osoak, guztira (13.900 + 3.100)	17.000 €
Lanaren etekinak	
Erretiro pentsioa	2.415 €
Diru sarrera osoak, guztira	2.415 €

2. Funtzionarioen nahitaezko mutualitate orokorrek, zurtz elkarrekin eta antzeko entitateek ematen dituzten prestazioak.

3. Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako bazkide osoek eta haien onuradunek jasotzen dituzten prestazioak, are borondatezko edo derrigorrezko bajagatik, entitatea desegin eta likidatzeagatik edo gaixotasun larriagatik edo iraupen luzeko langabeziagatik jasotzen direnak ere.

Dena den, **borondatezko edo derrigorrezko bajagatik nahiz entitatea desegin eta likidatzeagatik bi hilabete pasatu baino lehen jasotako zenbatekoak oso-osorik sartzen badira** borondatezko gizarte aurreikuspeneko beste entitate batean, **ez dira zerga honetako zerga oinarrian integratu behar.**

4. Pentsio planen onuradunek jasotako prestazioak, barnean direla azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak onetsitako Pentsio Plan eta Funtsak arautzen dituen Legearen testu bategineko 8. artikularen 8. apartatuan jasotako kasuetan modu aurreratuan erabiltzen diren kopuruak, bai eta enpleguko pentsio funtsen jarduerari eta ikuskapenari buruzko Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren abenduaren 14ko 2016/2341 (EB) Zuzentarauan araututako pentsio planetatik jasotakoak ere.

5. Gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin hitzartutako aseguru kontratuen onuradunek jasotzen dituzten prestazioak, baldin eta haien ekarpenak, zati batean behintzat, jarduera ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko gastu kengarritzat hartu ahal izan badira edo zerga honen zerga oinarria murriztu badute.

Kontratu horien ondoriozko erretiro prestazioak eta elbarritasun prestazioak zerga oinarrian integratu behar dira, hain zuzen ere jasotako kopuruaren eta Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren Foru Arauan ezartzen diren betekizunak ez betetzeagatik zerga oinarritik kendu edo murriztu ezin izan diren ekarpenen arteko diferentzia⁶.

Gizarte aurreikuspeneko mutualitateei aplikatuko zaien araubide iragankorra.

Erretiro eta elbarritasun prestazioak gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin hitzartutako aseguru kontratuetatik badatoz eta horiei dagozkien ekarpenak, 1999ko urtarrilaren 1a baino lehen egindakoak, zerga oinarrian murriztu badira, zati bat gutxienez, lanaren etekin gisa integratu behar dira zerga oinarrian.

⁶ Betekizunak hemen ezartzen dira: azaroaren 27ko 33/2013 Foru Araua, PFEZarena, 70. artikuluko 4. zenbakiko a) letra edo zortzigarren xedapen gehigarria.

Integrazioa kasu honetan egingo da: jasotako zenbatekoa mutualitatera egindako ekarpenetatik zergaren araudiaren arabera zerga oinarritik kendu ezin izan direnen zenbatekoa (hau da, lehen kargatu direnena) baino gehiago izanez gero.

Zerga oinarritik kendu ezin izan diren ekarpenen zenbatekoa frogatzerik ez badago, erretiro edo elbarritasunagatik jasotako prestazioen % **75** sartu behar da zerga oinarrian.

Kirolari profesionalek eta goi mailakoek jasotzen dituzten prestazioak oso-osorik zergapetuko dira lanaren etekin gisa, eta ondoko hauek ere bai: Legeak, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergarenak, sozietateen gaineko zergaren, ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren eta ondarearen gaineko zergaren legeak partzialki aldatzen dituenak, hamaikagarren xedapen gehigarriko lehenengo idatz zatiko 4. zenbakian arautzen dituen kasuetan jasotzen diren eskubide kontsolidatuak. Legeak, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergarenak, sozietateen gaineko zergaren, ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren eta ondarearen gaineko zergaren legeak partzialki aldatzen dituenak, hamaikagarren xedapen gehigarriko lehenengo idatz zatiko 4. zenbakian arautzen dituen kasuetan ez beste batzuetan eskubide kontsolidatuak jasotzeak betebeharrak hau ezarriko dio zergadunari: bidegabe egindako murrizketak zerga oinarri orokorrean berrezarri beharra autolikidazio osagarriak eginez (berandutze korrituak sartuta). Zerga ordaintzeari dagokionez, egindako ekarpenen zenbatekoaren gainetik jasotako kopuruak (sustatzaileak egotzitako ekarpenak barne, halakorik egin bada) jaso diren zergaldiko lanaren etekintzat hartuko dira.

6. Ondoko hauek ere lanaren etekinak dira: enpresek pentsioei aurre egiteko bereganatutako konpromisoak bideratzeko sinatzen dituzten **aseguru kontratu kolektibo**en onuradunek, enpresen gizarte aurreikuspeneko planenak ez besteez, erretiroagatik eta elbarritasunagatik jasotzen dituzten prestazioak, zenbatekoa zerga ordainketarako egotzitako kontribuzioa eta langileak zuzenean egindako ekarpena baino gehiago den neurrian. Ezinbestekoa da kontratu horiek azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutako Pentsio plan eta funtsen Legearen testu bateratuko lehenengo xedapen gehigarrian eta lege hori garatzen duen arautegian ezartzen denarekin bat etorri sinatzea.

Bizitza aseguruaren kontratu baten ondorioz kapital prestazioen bat kobratzen bada eta primak aldizkakoak edo apartekoak izan badira, lortutako etekinetan prima bakoitzari zenbat dagokion kalkulatzeko ondoko zatiketaren emaitzako haztapen koefizientea aplikatu behar zaio etekinen guztirako kopuruari:

Zenbakitzailean, prima ordaindu zenetik prestazioa kobratu arte pasatutako urteen kopurua primaz biderkatzearen emaitza.

Izendatzailean, prima ordaindu zenetik prestazioa kobratu arte pasatutako urteen kopurua prima guztiez biderkatuta sortzen diren kopuruen batura (Σ).

$$\text{Etekina, guztira} \times \frac{\text{Prima x ordainketatik kobrantzara arteko urteak}}{\Sigma (\text{Prima x ordainketatik kobrantzara arteko urteak})}$$

7. **Bermatutako aurreikuspen planen** onuradunek jasotzen dituzten prestazioak, are aldeztu aurretik jarritako kopuruak ere, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretu bidez onartutako Pentsio plan eta funtsak arautzeko Legearen testu bateratuak 8. artikuluan 8. idatz zatian jasotako kasuetan.
8. Azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutako Pentsio plan eta funtsen Legearen testu bateratuko lehenengo xedapen gehigarrian arautzen diren **enpresen gizarte aurreikuspeneko planen** onuradunek jasotzen dituzten prestazioak. Plan horietan azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauak, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergarenak, 70.6 artikuluan ezartzen diren betekizunak bete behar dira.

- 9. Mendetasun aseguru**en onuradunek jasotzen dituzten prestazioak, abenduaren 14ko 39/2006 Legeak, autonomia pertsonala eta pertsona desgaituen arreta sustatzen dituenak, xedatzen duenaren arabera.

OHARRA: Baldin eta zergadun batek 3., 4., 5., 8. eta 9. zenbakietan aipatzen diren gizarte aurreikuspeneko sistemen ondoriozko eskubide kontsolidatuak baliatzen baditu pentsio planen eta funtsen araudian ezartzen diren kasuak ez beste batzuetan edo borondatezko edo nahitaezko baja edo gizarte aurreikuspeneko entitatearen likidazioa gertatu gabe, **zerga oinarri orokorrean aplikatutako bidegabeko murrizketen zenbatekoa itzuli beharko du** bidezko autolikidazio osagarrien bidez, berandutze interesak gehituta. Zerga ordaintzeari dagokionez, egindako ekarpenen zenbatekoaren gaineratik jasotako kopuruak (sustatzaileak egotzitako ekarpenak barne, halakorik egin bada) jaso diren zergaldiko lanaren etekintzat hartuko dira.

2.2. Lanaren etekinak dira joan-etorrietarako sariak eta bidaia gastuetarako sariak?

2.2.1. Arau orokorrak

Lanaren etekintzat hartuko dira bidaia gastuetarako dietak eta diru kopuruak, ondokoak izan ezik: joan-etorrien gastuetarako eta ostalaritzako establezimenduetako mantenu eta egonaldi gastuetarako direnak, ondoren azalduko diren baldintzak betez gero.

2.2.1.1. Bidaia gastuetarako diru kopuruak

Ez daude zergaren kargapean enpresek edo enplegatzaileek lantegitik, tailerretik, bulegotik edo lan zentrotik kanpora lan egitera joaten diren enplegatu edo langileen joan-etorrien gastuak konpentsatzeko erabiltzen dituzten kopuruak, ondoren zehaztuko den bezala:

- a) **Enplegatuak edo langileak garraio publikoa erabiltzen badu**, gastuaren zenbatekoa frogatu behar da faktura edo antzeko agiri baten bidez.
- b) Enplegatuak edo langileak bere **ibilgailua erabiltzen badu**, ez dauka ondoko hauek aitortu beharrik, baina joan-etorriak frogatu behar ditu:
 - Bidesariak eta aparkaleku gastuak (hauek ere frogatu behar ditu).
 - **0,29 euro ibilitako kilometroko.**

Konpentsazioaren zenbatekoa aurreko kopuruak baino gehiago izanez gero, gaindikina zergaren kargapean dago lanaren etekin gisa.

2.2.1.2. Janari eta ostatu gastuetarako kopuruak

Ez daude zergaren kargapean enpresek edo enplegatzaileek jatetxeetako, hoteletako eta bestelako ostalaritza establezimenduetako mantenu eta egonaldi gastu arruntak konpentsatzeko ematen dituzten diru kopuruak, baldintza hauek betez gero:

- a) Gastuak hartzailaren lantokia edota bizitokia dagoen udalerritik kanpo egin behar dira.
- b) Hartzailaren lantokia edota bizitokia dagoen udalerritik kanpoko egonaldia ezin da izan bederatzi hilabete baino luzeagoa jarraian. Egondiaaren konputua ez da etengo oporretan ez gaixoardietan, ez eta destinoa aldatzea ez dakarten bestelako inguruabarrengatik ere.
- c) Ordaintzaileak joan-etorriak noiz eta zergatik gertatu diren zehaztu behar du.
- d) Egunean jasotako diru kopurua ondoko taulan agertzen dena baino gehiago bada, ez da hartuko ostatu eta mantenu gastu arruntzat eta, beraz, mugaz gaidiko kopurua lanaren etekin gisa aitortu behar da.

Ostatu eta mantenu gastuak: kargatik salbuetsitako gehieneko zenbatekoak		
Ostatu gastuak	Frogatzen den zenbatekoa	
Janari gastuak	Estatuan	Atzerrian
- Gaua emanda	53,34 €	91,35 €
- Gaua eman gabe	26,67 €	48,08 €
- Hegazkinetako langileak, gaua eman gabe	36,06 €	66,11 €

Aurreko guztia lan zentro mugikor edo ibiltariak dituzten enpresetan aritzeko berariaz kontratatzen diren langileei ere aplikatuko zaie. Horretarako ezinbestekoa da joan-etorriak langilearen ohiko egoitza dagoena ez beste udalerrri batera egitea.

Salgaien errepidezko garraioan ari diren ibilgailu gidariak ez dute zertan frogatu egonaldi gastu hauek gainditzen ez dituzten kopuruak: joan-etorria Espainiako lurraldean bada, 15 euro egunean; joan-etorria atzerrian bada, 25 euro egunean.

Adibidea

Pertsona bat besteren kontura ari da lanean Laudioko enpresa batean. Ekitaldian lau egun eman ditu bizi den eta lan egiten duen udalerritik kanpo hainbat gestio egiteko. Joan-etorria eta ostatu gastuak frogatu ditu eta enpresak diru kopuru hauek ordaindu dizkio:

Joan-etorria hegazkinean	240 €
Hoteleko gastuak, 3 gau	910 €
Mantenu gastuak, 4 egun	480 €
Guztira	1.630 €

Zenbateko hauek kargapetik salbuetsita daude:

Joan-etorria hegazkinean	240 €
Hoteleko gastuak, 3 gau	910 €
Mantenu gastuak: (3 egun x 53,34) + 26,67	186,69 €
Guztira	1.336,69 €

Joan-etorriaren gastuagatik jasotako zenbatekoa ez da hartu behar lanaren diru sarreratzat, garraio publikoan egin delako eta behar bezala frogatu duelako. Gauza bera gertatzen da ostatu gastuetarako diru kopuruarekin, gastuak behar bezala frogatu baitira hoteleko fakturaren bidez.

Mantenu gastuetarako jasotako kopurutik ez dira lanaren etekintzat joko 186,69 €; kopuru hau honela kalkulatu da: egun kopurua (hiru) 53,34 euroz biderkatu da (53,34 euro da kargatik salbuetsitako gehieneko kopurua gaua hartzailearen lantokia eta bizitokia dauden udalerritik kanpo emanez gero, Espainiako lurraldean) eta emaitzari 26,67 euro (mantenu gastuak gaua eman gabe) gehitu zaizkio.

Jasotako zenbatekoa	1.630 €
Salbuetsitako zenbatekoa	-1.336,69 €
Diferentzia	293,31 €

Jasotako zenbatekoaren eta salbuetsitako zenbatekoaren arteko **diferentzia** (293,31 €) lanaren etekina da eta horri dagokion karga ordaindu behar da. Ordaintzaileak joan-etorria noiz (eguna eta lekua) eta zergatik egin den azaldu behar du.

2.2.1.3. Zer gertatzen da atzerrian ari diren langileekin

- **Lantokia atzerrian duten espainiar funtzionario publikoak:** Ez da zergapetuko jasotzen duten diru kopuruaren eta, indarrean dagoen legeria aplikatuta eta maiatzaren 24ko 462/2002 Errege Dekretuak, zerbitzuagatik kalte-ordainenak, 26. artikuluko 1. eta 2. idatz zatietan arautzen duen kalte-ordaina dela eta, lantokia Espainian edukiz gero jaso lituzketen ordainsarien guztirako zenbatekoaren arteko diferentzia.
- **Lantokia atzerrian duten administrazio publikoko langileak:** Ez da zergapetuko jasotzen duten diru kopuruaren eta lantokia Espainian edukiz gero soldata, hiru urteko, osagarri eta pizgarriengatik jaso lituzketen ordainsarien guztirako zenbatekoaren arteko diferentzia. Hori dela eta, ordainsarien arloan eskumena daukan organoak erabakiko ditu langile horiek lantokia Espainian edukitzeagatik jaso behar dituzten ordainsarien parekatzeak.
- **Beste administrazio publiko batzuetan funtzionarioak eta langileak,** are Euskal Administrazio Publikoak atzerriko ordezkartzetan dauzkanak ere: Jasotzen duten gaindikina ez da zergapetuko, baldin eta diruaren xedea urtarrilaren 13ko 6/1995 Errege Dekretuak, lantokia atzerrian daukaten funtzionarioen ordainsarien araubidea ezartzen duenak, 4., 5. eta 6. artikuluetan finkatzen dituenetako bat bada edo ordainsarien parekatzea baino gehiago ez bada, hurrenez hurren.
- **Enpresen langileak, lantokia atzerrian dutenak:** Ez da zergapetuko jasotzen duten diru kopuruaren eta lantokia Espainian edukiz gero soldatagatik, lansariengatik, antzinatasunagatik, aparteko ordainketengatik (mozkin ordainketak barne), familia laguntzagatik eta gainerako kontzeptu guztiengatik jasoko lituzketen ordainsarien guztirako zenbatekoaren arteko diferentzia.

Lau atal hauetako kasuetan ezin da aplikatu salbuespenik atzerrian egindako lanengatik⁷.

2.2.2. Arau bereziak

Arau bereziak daude kasu hauetarako:

- Mendetasuneko lan harreman bereziak.
- Lanpostua tokitik aldatu.
- Hauteskunde mahaietako kideak.

2.2.2.1. Mendetasuneko lan harreman bereziak

Enpresak ez badizkio ordaintzen berarentzat lanean ari den zergadun bati joan-etorrien gastuak eta mantenu gastuak, zergadunak bere lanaren etekin gordinak kalkulatzeko ondoko kopuru hauek kendu ahal izango ditu bere diru sarreretatik, joan-etorriak frogatuz gero:

a) **Garraio** gastuengatik:

- **Garraio publikoa erabiliz gero,** faktura edo agiri baliokideen bidez frogatzen den gastuaren zenbatekoa.
- **Bestela, 0,29 € ibilitako kilometroko,** eta horrez gainera frogatzen diren bidesariak eta aparkaleku gastuak.

b) **Janari** gastuengatik:

- **Espainiako lurraldean: 26,67 € egunean.**
- **Atzerrian: 48,08 € egunean.**

c) **Ostatu** gastuengatik: Kendu ahal izateko, **ezinbestekoa da enpresak itzultzea.** Gastu hauei arau orokorrak aplikatuko zaizkie⁸.

⁷ Ikus 1. kapituluko ("Sarrera") 1.7 atala, aitortu beharreko errentei buruzkoa.

⁸ Ikus atal honetako 2.2.1.2 puntua: "Janari eta ostatu gastuetarako kopuruak".

Adibidea

Pertsona bat merkataritzako ordezkaria izateko kontratu du Arabako enpresa batek; mendetasuneko lan harreman bereziak edukiko dituzte. Garraio gastuak eta janari gastuak beraren kontura doaz; enpresak ez dizkio berariaz itzultzen. Lanerako ezarri zaion zona Bizkaian eta Nafarroan dago. Joan-etorrietarako bere ibilgailua erabiltzen du.

Ekitaldian 33.100 € gordin jaso ditu kontzeptu guztiengatik eta joan-etorri hauek egin ditu (denak frogatu ditu behar bezala):

Ibilitako kilometroak	20.000 km
Joan-etorrietako egunak, gaua emanda	12 egun
Joan-etorrietako egunak, gaua eman gabe	100 egun
Joan-etorrietako egunak, guztira	112 egun

Joan-etorriak direla eta gastu hauek frogatu ditu:

Bidesariak eta aparkaleku gastuak	120,20 €
-----------------------------------	----------

Kalkulu hauek egin behar dira gastuetatik zenbat dauden kargatik salbuetsita jakiteko:

Garraio gastuak (20.000 km x 0,29 €)	5.800,00 €
Frogatutako bidesariak eta aparkaleku gastuak	120,20 €
Janari gastuak (26,67 € x 112 egun)	2.987,04 €
Kargatik salbuetsitako diru sarrerak, guztira	8.907,24 €

Kopuru horretatik zerga ordainketarako zenbat ken daitekeen kalkulatzeko salbuetsitako diru sarrerak kendu behar dira diru sarrera gordinetatik:

Lanaren etekin gordinak	33.100 €
Salbuetsitako diru sarrerak, guztira	- 8.907,24 €
Kargapeko diru sarrerak	24.192,76 €

2.2.2.2. Lanpostua tokitik aldatu

Kargatik salbuetsita daude zergadunari lanpostua beste udalerrri batera aldatzeagatik ordaintzen zaizkion kopuruak, baldin eta lekualdaketa horrek egoitza aldatu beharra badakar. Ondoko hauek **bakarrrik** daude salbuetsita:

- **Zergadunari eta beraren senideei lekualdaketa joan-etorriak eta mantenuak eragiten dizkieten gastuak.**
- **Altzariak eta tresnak lekualdatzeko gastuak.**

Lantokia aldatzeagatik enpresak langileari ordaindutako **kopurua** aurrean azaldutakoak baino handiagoa bada, **gaindikinaren % 50 zerga oinarri orokorrean sartu behar da lanaren etekin gisa**, denboran modu nabarmen irregularrean lortuzat jotzen dira eta (ikus 2.4 atala).

2.2.2.3. Hauteskunde mahaietako kideak

Aplikatu beharreko legerian xedatzen denaren arabera hautesmahaietako kideek jasotzen dituzten kopuruak ez daude kargapean.

2.3. Gauzazko etekinak: zer dira?

2.3.1. Zer da gauzazko etekina?

Lanaren gauzazko etekinak dira ondasunak, eskubideak edo zerbitzuak nork bere xedeetarako erabiltzea, kontsumitzea edo lortzea, dohainik edo merkatuko ohikoa baino baxuagoa den prezioa ordainduta, nahiz eta ematen dituenarentzat gastu erreala ez izan.

OHARRA: Etekina ordaintzen duenak hura eskudirutan ematen badio zergadunari ondasunak, eskubideak edo zerbitzuak eros ditzan, diruzko etekintzat hartuko da.

Hain zuzen ere, **lanaren gauzazko etekinak dira:**

- a) **Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako (BGAE) bazkide babesleek egiten dituzten ekarpenak.**
- b) **Pentsio planen sustatzaileek ordaintzen dituzten kontribuzioak.**
- c) Europako Parlamentuak eta Kontseiluak enpleguko pentsio funtsen jardueri eta ikuskapenari buruz 2016ko abenduaren 14an emandako 2016/2341 (EB) Zuzentarauan ezarritako enpresa sustatzaileek ordaintzen dituzten kontribuzioak.
- d) **Enpresaburuek pentsioengatik hartutako konpromisoerik aurre egiteko ordaintzen dituzten kopuruak, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak onartzen duen Pentsio plan eta funtsen Legearen testu bateratuko lehen xedapen gehigarrian eta hura garatzen duen araudian ezartzen den bezala, baldin eta kopuru horiek prestazioekin lotutako pertsonerik egotzen bazaizkie.** Zerga egozpen hau borondatezkoa izango da enpresen gizarte aurreikuspeneko planak ez beste aseguru kontratu kolektiboetan. Erabakia hartuz gero, aseguru kontratua iraungi arte ordaintzen diren prima guztietarako eutsi behar zaio. Dena den, **zerga egozpena nahitaezkoa izango da arrisku aseguru kontratuetan**, hurrengo 2.3.2 epigrafeko g) letran xedatzen dena gorabehera. Aseguru kontratuetan aldi berean erretiroa eta heriotza edo lanerako ezintasuna estaltzen direnean, zerga egozpena ez da inolaz ere nahitaezkoa izango.
- e) **Etxebizitza erabiltzea kargu batean aritzeagatik edo enplegatu publikoa edo pribatua izateagatik.**
- f) **Ibilgailu automobilak erabiltzea edo ematea.**
- g) **Merkatukoa baino interes tasa baxuagoa duten maileguak jasotzea.**
OHARRA: Ez dira gauzazko ordainsaritzat hartuko diruaren legezko interes tasa baino txikiagoa duten maileguak, 1992ko urtarrilaren 1a baino lehen itundu badira eta haien printzipala egun hori baino lehenago jarri bazen mailegu hartzailearen esku.
- h) **Mantenu, ostatu, turismoko bidaia eta antzekoengatik jasotzen diren prestazioak.**
- i) **Aseguru kontratuengatik edo antzeko beste aseguru batzuek ordaintzen dituzten primak edo kuotak**, hurrengo 2.3.2 epigrafeko d) eta g) letretan xedatzen diren izan ezik.
- j) Zergadunaren, beraren ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen (bikotea Eusko Legebiltzarraren maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratuta egon behar da) edo berarekin ahaidetasunaz lotutako pertsonen (ezkontzaren edo izatezko bikotearen eraketaren ondoriozkoak barne) **ikasketa gastuak eta mantenu gastuak ordaintzeko erabiltzen diren kopuruak.**

OHARRA: Salbuetsita daude langileak prestatzeko, gaitzeko edo birziklatzeko erabiltzen diren diru kopuruak, haien eginkizunak betetzeko edo lanpostuaren ezaugarriak direla eta beharrezkoak badira.

2.3.2. Zer ez da gauzazko etekina?

Ondoko kontzeptu hauek ez dira gauzazko etekintzat hartzen eta, beraz, ez dira aitortu behar:

- a) **Produktuak merkatutako prezioetan ematea enpresetako taberna eta jantokietan edo gizartezko ekonomatuetan.** Produktuak merkatutako prezioetan ematea enpresetako taberna eta jantokietan edo gizartezko ekonomatuetan ez dago kargapean. Ikus 2.3.2.1 atala.
- b) **Ikasketa gastuak eta prestakuntza ikastaroen gastuak,** ondoko 2.3.2.2 atalean zehazten direnak.
- c) **Langileen gizarte eta kulturaren arloko zerbitzuetarako ondasunak erabiltzea.** Ikus hurrengo 2.3.2.3 atala.
- d) **Lan jardueraren ondoriozko lan istripuetarako aseguru kontratuak edo erantzukizun zibileko aseguru kontratuak direla bide enpresek ordaintzen dituzten kopuruak.**
- e) **1992ko urtarrilaren 1a baino lehen itundutako maileguak, baldin eta printzipala egun hori baino lehen jarri bazen mailegu hartzailearen esku.** (33/2013 Foru Araua, 14. xedapen gehigarria)
- f) **Langileak teknologia berrietara ohitzeko jartzen diren kopuruak.** Ikus hurrengo 2.3.2.4 atala.
- g) Hitzarmenean, talde akordioan edo antzeko xedapen batean ezarritakoa dela bide kontratatzen diren **arrisku garbiko aldi baterako aseguru kolektibo**en primak, heriotza edo ezintasun kasuei dagozkienak⁹.
- h) **Merkatuko balio normalaren eta langileek akzioak edo partaidetzak eskuratzeko duten eskualdaketa balioaren arteko diferentzia positiboa,** eskurapenak eskuratzaileri eskubidea ematen dienean **langileek entitate enplegatzailen parte hartzeagatiko kenkaria** aplikatzeko, zergaren Foru Arauak 89. edo 89 bis artikuluetan ezarritakoa, hain zuzen.
Aipatutako 89. edo 89 bis artikuluek exijitutako baldintzak betetzen ez badira eskurapenetik hurrengo bost urteko epearen edozein egunetan, zergadunak zerga egoera erregularizatu beharko du epea bete ez den ekitaldiko autolikidazioan, dagozkion berandutze interesak barne.
- i) **Merkatuko balio normalaren eta langileek enpresak eskuratzeko duten eskualdaketa balioaren arteko diferentzia positiboa,** zergaren Foru Arauak 41.2),d) artikuluan aurreikusitako eskualdaketen ondorioz ondare irabazi edo galerarik ez dagoela jotzeko artikulua horretan ezarritako betekizunak betetzen direnean.
Aipatutako 41.2),d) artikuluek exijitutako baldintzak betetzen ez badira eskurapenetik hurrengo bost urteko epearen edozein egunetan, zergadunak zerga egoera erregularizatu beharko du epea bete ez den ekitaldiko autolikidazioan, dagozkion berandutze interesak barne.
- j) **Bidaiarien garraio kolektiboaren zerbitzua emateko ardura duten erakundeei ordaindutako diru-kopuruak, langileak beren etxebizitzatik lantokira horrela joatea sustatzeko helburuz,** betiere konpromiso hori jasota badago dagozkion hitzarmen kolektiboan edo akordio sozialean.
Muga 1.500 eurokoa izango da urteko eta langile bakoitzeko. Halaber, zerbitzu publiko hori emateko ardura duten erakundeei ordaindutako diru-kopurutzat joko dira erregelamendu bidez ezartzen diren baldintzak betetzen dituzten zeharkako ordainketa-erak. Ikus hurrengo 2.3.2.6. atala.
Aurreko paragrafoak aipatzen duen kasurako, ez da gauzazko lan-ordainsaritzat joko alderdi enplegatzailak bere bitartekoak erabiliz langileen garraio-zerbitzua ematen duelarik.

⁹ Kapital moduan jaso eta zerga honen oinarri orokorrean sartu behar diren kopuruaren tratamendua hauxe izango da: eskuliburu honetako 2.4.d) 1. epigrafean aseguru kontratu kolektiboaren ondorioz kapital moduan jasotako prestazioetarako ezarritakoa, ekarpenak prestazioak lotuta dituzten pertsonen egozten zaizkienean aplikatu beharrekoa.

- k) **Enplegatzailearen jabetzako hiriko bizikletak erabiltzea entitateko langileek beren ohiko bizilekutik lantokira edo alderantziz egin beharreko joan-etorrietarako.** Ondorio horietarako, motor elektriko lagundutako bizikleta pedaldunak sartzen dira, Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2013ko urtarrilaren 15eko 168/2013 (EB) Erregelamenduan jasotako definizioaren arabera.

2.3.2.1. Produktuak merkatutako prezioetan

Produktuak merkatutako prezioetan ematea enpresetako taberna eta jantokietan edo gizartezko ekonomatuetan ez dago kargapean. Modu berean tratatuko dira zerbitzuak zuzenean edo zeharka egiteko erabiltzen diren formulak, lan legeriarekin bat datozenak, ondokoak betez gero:

- Zerbitzua langilearen egun baliodunetan eman behar da.
- Zerbitzua ezin da eman enplegatuak edo langileak kargatik salbuetsitako mantenurako saria jasotzen duen egunetan.

Zerbitzua zeharkako formulen bidez ematen bada, aurreko betekizunez gainera ondoko hauek ere bete behar dira:

- Saria ezin da izan hau baino gehiago: 9 € egunean. Hortik gorakoa gauzako ordainsaritzat hartuko da.
- Zerbitzua egiteko langileari edo enplegatuari janari baleak edo antzeko agiriak ematen bazaizkio, baleak edo agiriak honelakoak izan behar dira:
 - a) Zenbakia eduki behar dute.
 - b) Jasotzailearen izena agertu behar da.
 - c) Zenbateko izendatua agertu behar da.
 - d) Enpresaren izena agertu behar da.
 - e) Eskualdaezinak izan behar dira; hau da, bakoitza bertan izendatuta agertzen den pertsonak baino ezin du erabili.
 - f) Ez enpresak ez hirugarren batzuek ez dute zenbatekorik itzuliko.
 - g) Ostalaritzako establezimenduetan soilik erabil daitezke.
 - h) Janari bale edo agiriok ematen dituen enpresak enplegatu edo langile bakoitzari emandakoen zerrenda egin eta gorde behar du.
 - i) Zerrendan agiri bakoitzaren zenbakia agertu behar da eta noiz eman den zehaztu.

2.3.2.2. Ikasketa gastuak eta prestakuntza ikastaroen gastuak

Erakundeek, enpresek eta enplegatzaileek euren langileak prestatzeko, gaitzeko edo birziklitzeko egiten dituzten ikasketa gastuak eta prestakuntza ikastaroen gastuak, beraiek zuzenean finantzatzen dituztenak, ez dira kargatuko.

Horretarako ezinbestekoa da ikasketak edo ikastaroak nahitaezkoak izatea jarduerak egiteko edo lanpostuen ezaugarriengatik, nahiz eta lana benetan beste pertsona edo entitate espezializatu batek egin.

Joan-etorri, mantenu eta egonaldi gastuetarako kopuruei kapitulu honetako 2.2 atalean xedatzen dena aplikatuko zaie.

2.3.2.3. Gizarte eta kulturaren arloko zerbitzuetarako ondasunak

Langileek gizarte eta kulturaren arloko zerbitzuetarako ondasunak (gizarte, kirol eta kultura jarduerak egiteko instalazioak eta ondasunak, besteak beste) erabiltzea ez da hartuko gauzako ordainsaritzat. Halakotzat hartuko dira, besteak beste, enpresek edo enplegatzaileek euren langileen seme-alabei Haur Hezkuntzako lehen zikloaren zerbitzua emateko jartzen dituzten eremuak eta lokalak, administrazio publiko eskudunak homologatuak, bai eta zerbitzu hori baimendutako bati kontratatzea eta zerbitzua emateko zeharkako formularen batez baliatzea ere, baldin eta zenbatekoa ez bada urtean 1.000,00 € baino gehiago.

Ezin da egon inolako bereizkeriarik langile batzuen alde, eta ondasunak ezin dira banakatu (hau da, ezin da xedatu ezer pertsona bakar batek gozatzeko).

2.3.2.4. Langileak teknologia berrietara ohitzeko egiten diren gastuak

Langileak teknologia berrietara ohitzeko jartzen diren kopuruak dira, sozietateen gaineko zergaren araudian ezartzen duenarekin bat etorritik. Labur-labur azalduta:

- Interneteko konexioa emateko, errazteko edo finantzatzeko gastuak.
- Ekipo informatikoak doan edo prezio merkatuetan emateko gastuak.
- Halako ekipoak erosteko ematen diren maileguak eta laguntza ekonomikoak.

Kopuru horiek ez dira gauzako etekinak, nahiz eta ekipo horiek lantokitik eta lan orduetatik kanpo erabiltzeko badira ere.

2.3.2.5. Heriotza edo elbarritasuneko arrisku garbiko aldi baterako aseguru kontratu kolektiboen primak

Ez dira gauzako ordainsaritzat hartzen hitzarmen, talde akordio edo antzeko xedapen batean ezarritakoa dela bide heriotza edo ezintasun kasuetarako kontratatzen diren arrisku garbiko aldi baterako aseguru kontratu kolektiboen primak.

2.3.2.6. Bidaiarien garraio kolektiboa emateaz arduratzen diren erakundeei ordaindutako zenbatekoak, betiere hitzarmen kolektiboan konpromisoa badago

Zeharkako formulatzen hartuko da pertsonen garraio kolektiboko zerbitzu publikoa emateaz arduratzen diren erakundeei ordaindutako zenbatekoak ordaintzeko, enplegatzaileek beren bizilekuaren eta lantokiaren artean lekualda daitezkeen laguntzeko langileei honako baldintza hauek betetzen dituzten txartelak edo beste edozein ordainketa-bide elektronikoa entregatzeko:

- Pertsonen garraio kolektiboaren zerbitzua erabiltzeko garraio tituluen kontraprestazio gisa soilik erabili ahal izatea.
- Zenbakituta egotea, izenarekin ematea, eta enpresaren izena agertzea.
- Eskualdaezinak izatea.
- Ez enpresak ez hirugarrenek dirua ezin itzuli izatea.
- Txartelak edo ordainbide elektronikoak ematen dituen enpresak langile bakoitzari emandakoen

zerrenda gorde beharko du; bertan honako datu hauek agertu behar dira:

- a) Agiriaren zenbakia.
- b) Langilearen esku urtean jarritako zenbatekoa.

Ordaintzeko zeharkako formula hauen bidez lortutako zenbatekoa ez da izango gauzako lansaria, eta ezin izango da izan 136,36 euro hilean baino gehiago, ez 1.500 euro urtean baino gehiago.

2.3.3. Nola kalkulatu da gauzako etekinaren balioa?

Oro har, gauzako errenten balorazioa **merkatuko balio normala** izango da; balio hori inolaz ere ezin da izan ordaintzaileak jasandako kostua (zergak eta gastuak barne) baino gutxiago.

Hala ere, ondoko kasuetan **arau berezi batzuk** aplikatuko dira:

a) **Etxebizitza erabiltzea:** Ordaintzailearen etxebizitza erabiltzen bada, **ondasun higiezinaren katastroko balioaren % 3**.

Zerga sortu den egunean higiezinak katastro baliorik eduki ez badu edo balioa titularrari jakinarazi ez bazaio, **haren ordezkari ondokoetatik handienaren ehuneko 50 hartuko da: Administrazioak beste zerga baterako egiaztatu edo finkatutako balioa edo eskuraketaren prezioa, kontraprestazioa edo balioa.**

Ordaintzailearena ez den etxebizitza bat erabiltzen den kasuetan gauzako etekina hark jasaten duen kostua izango da (zergak eta gastuak barne); kopuru hori ezin da izan aurreko paragrafoetan xedatutakoa aplikatzearen emaitza baino gutxiago.

Gainera, ordaintzaileak etxebizitzaren erabilerak eragiten dituen gastuak ordaintzen baditu (uraren, gasaren eta elektrizitatearen kontsumoak eta etxebizitzarekin dakartzan gainerako gastu guztiak), gauzako etekinaren balorazioa ordaintzaileak jasandako kostua izango da.

Adibidea

Pertsona baten soldata osoa 27.045,50 € izan da. Enpresaren etxe berri batean bizi da; etxearen katastro balioa 150.000 euro da.

Etxebizitzaren katastro balioa	150.000 €
Etxebizitzaren balorazioa (katastro balioaren % 3)	4.500,00 €
Soldata osoa	27.045,50 €
Diru sarrera osoak, guztira (27.045,50 + 4.500)	31.545,50 €

b) **Ibilgailu automobila erabiltzea edo jasotzea:**

- **Ordaintzailearen turismo automobila** (atoi eta guzti), ziklomotorra, motozikleta, kiroleko edo zabalaldirako itsasontzia edo aireontzia erabili edo emanaz gero:

- **Ondasuna ematen bada**, ordaintzaileak hura **eskuratzeko jasandako kostua**, eragiketaren gaineko **zergak barne**.
- **Ondasuna erabiltzen bada**, aurreko paragrafoan aipatzen den **kostuaren % 20 urtean**.

Aurreko paragrafoan ezartzen denaren arabera balioespena ehuneko 30 murriztu ahal izango da turismo ibilgailua (atoi eta guzti), motozikleta edo ziklomotorra bateriadun ibilgailu elektrikoa (BEV), autonomia hedatuko ibilgailu elektrikoa (REEV), erregai-piladun ibilgailu elektrikoa (FCV) edo erregai-piladun ibilgailu elektriko hibridoa (FCHV) izanez gero

- **Lehenbizi erabili eta gero ematen bada**, ematearen baloraziorako **aurreko erabileraren balorazioa hartuko da kontuan**.

- **Ordaintzailearena ez den** ibilgailua erabiliz gero, hark jasaten duen kostua, zergak eta gastuak barne.

Aurreko paragrafoan ezartzen denaren arabera balioespena ehuneko 30 murriztu ahal izango da turismo ibilgailua (atoi eta guzti), motozikleta edo ziklomotorra bateriadun ibilgailu elektrikoa (BEV), autonomia hedatuko ibilgailu elektrikoa (REEV), erregai-piladun ibilgailu elektrikoa (FCV) edo erregai-piladun ibilgailu elektriko hibridoa (FCHV) izanez gero.

- Aurreko kasu guztietan, **ordaintzaileak ordaintzen baditu** ibilgailua erabiltzeari lotutako **gastuak** (esaterako konponketak, erregaia, aparkaleku zerbitzua edo ordainpeko autobideak), **horrek dakarkion kostua**.
- **Ibilgailua lanerako eta helburu partikularretarako erabiltzen bada, gauzako ordainsaria** letra honetan ezartzen diren arau guztien arabera balorazioaren % 50 izango da.

Adibidea

Pertsona batek 21.000 € kobratzen ditu urtean. Gainera, enpresak ibilgailu bat laga dio beraren erabilera partikularretarako, 3 urterako. Enpresak 30.100 euro ordaindu zituen ibilgailua eskuratzeko. Hiru urteak pasatutakoan ibilgailua jasoko du.

• Ibilgailua erabiltzen duen ekitaldiak:

Lehen hiru ekitaldietan ordainsaria 30.100 €-ren % 20 izango da, hau da, 6.020 €; kopuru hau diruzko ordainsariei batu behar zaie.

Soldata	21.000 €
Gauzako ordainsaria ibilgailuaren erabilera lagatzeagatik (ibilgailuaren eskuraketa prezioaren % 20)	6.020 €
Etekin osoa (21.000 € + 6.020 €)	27.020 €

• Ibilgailua jasotzen den ekitaldia:

Ibilgailua jasotzen den urtean gauzako ordainsariaren balioa hauxe izango da: ibilgailuaren eskuraketa prezioaren (30.100 €) eta lehen hiru urteetan erabileraren lagapenagatik egotzitako zenbatekoaren (6.020 x 3 = 18.060 €) arteko diferentzia.

Soldata	21.000 €
Gauzako ordainsaria ibilgailua jasotzeagatik (30.100 € – 18.060 €)	12.040 €
Etekin osoa (21.000 € + 12.040 €)	33.040 €

c) **Mailegua ematea diruaren legezko interes tasa baino txikiagoa aplikatuz:** Balorazioa ordaindutako interesen eta aldi horretako diruaren legezko interes tasa aplikatzearen emaitzako zenbatekoaren arteko diferentzia da¹⁰. Gauzako ordainsariaren balorazioan kontuan eduki behar da diruaren legezko interes tasaren aldakuntza.

Salbuespena: 1992ko urtarrilaren 1a baino lehen itundutako maileguak **ez dira gauzako ordainsaritzat joko**, baldin eta printzipala egun hori baino lehen jarri bazen mailegu hartzailearen esku.

d) **Ondoko errenten kasuan, gauzako etekina ordaintzaileak jasandako kostua izango da**, eragiketaren gaineko **zergak barne**:

- **Mantenu, ostatu, bidaia eta antzekoengatik jasotzen diren prestazioak.**
- **Aseguru kontratuengatik** eta antzekoengatik **enpresek ordaintzen dituzten primak edo kuotak.**
- Zergadunaren edo berarekin ahaidetasunaz lotuta dauden beste pertsona batzuen (ezkontzaren edo izatezko bikotearen eraketaren ondoriozkoak barne) **ikasketa eta mantenu gastuak ordaintzeko ematen diren kopuruak**. Aldiz, ez dira gauzako ordainsaritzat hartuko langileak prestatzeko, gaitzeko edo birziklatzeko egiten diren ikasketa gastuak, ez eta lanpostuaren eginkizunak betetzeko edo lanpostuaren ezaugarriak direla beharrezkoak direnak ere.

¹⁰ 2025ean diruaren legezko interes tasa %3,25 izan da, (Estatuko Aurrekontu Orokorrei buruzko abenduaren 23ko 32/2022 Legearen luzapen automatikoa).

e) Ondoko hauen balorazioa zenbatekoa izango da:

- Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako (BGAE) bazkide babesleek ordaintzen dituzten kontribuzioak.
 - Pentsio planen sustatzaileek egiten dituzten ekarpenak.
 - Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2016ko abenduaren 14ko 2016/2341(EB) Zuzentarauak, laneko pentsio funtsen jarduerak eta ikuskapena arautzen dituenak, ezartzen dituen enpresa sustatzaileek ordaintzen dituzten kopuruak.
 - Enpresaburuek pentsioengatik hartutako konpromisoei aurre egiteko ordaintzen dituzten kopuruak, Pentsio plan eta funtsen Legearen testu bateratuko lehen xedapen gehigarrian eta hura garatzen duen araudian ezartzen den bezala, baldin eta kopuru horiek prestazioekin lotutako pertsoneri egozten bazaizkie.
 - Gainera, enpresaburuek mendetasun aseguruengatik ordaintzen dituzten kopuruak.
- f) Aurreko letretan ezarritakoa gorabehera, lanaren etekina gauzazkoa denean eta ohiko jardueratzat gauza hori sortzea duen enpresa batek ematen duenean, balorazioa ezin da izan ondasunak, eskubideak edo zerbitzuak jendearentzat daukan prezioa baino gutxiago.

Jendearentzako prezioa apirilaren 27ko 4/2023 Legeak, kontsumitzaileen eta erabiltzaileen estatutuarenak, 47. artikuluan ezartzen dena da (ohiko deskontuak kendu behar zaizkio). Deskontu arrunt edo ohikotzat hartuko dira enpresako langileekin pareka daitezkeen beste talde batzuei eskainitako deskontuak, bai eta gauza bidezko ordainketa egitean indarrean dauden promozio deskontu orokorrak nahiz, bestela, % 15 edo urteko 1.000 euro gainditzen ez dutenak.

2.3.4. Nola integratzen dira gauzazko errentak zerga oinarrian?

Gauzazko errentak zerga oinarrian integratzeko, aurreko 2.3.3 ataleko arauak aplikatzearen emaitzako balioari konturako sarrera gehitu behar zaio, errenta jaso duenari jasanari ez bazaio.

Ordaintzaileak egindako konturako sarrerak oso-osorik jasanarazten bazaizkio langileari, zenbateko hori diruzko ordainsarrietatik kenduta, langileak lanaren gauzazko etekin gisa aitortu behar du ordainsari horien balorazioa, konturako sarrera batu gabe.

Hartzaile bati lanaren errentak diruz eta gauzaz ordaintzen bazaizkio, atxikipena egin behar da ordaindutako kontraprestazio edo onura guztien gainean. Honelako kasuetan atxikipen ehunekoa kalkulatzeko kontuan hartu behar dira aurreikusten diren diruzko zein gauzazko ordainsariak, finkoak zein aldakorrak.

Urtean zehar diruzko edo gauzazko ordainsarien zenbatekoa aldatzen bada, beste atxikipen ehuneko bat kalkulatu beharko da aldaketak kontuan hartuta. Hala ere, aldaketak gertatzen direnetik aurrera bakarrik aplikatuko da beste ehuneko hori.

Ordaindutako diruzko etekinetatik kopuru hau kendu behar da: lehen aipatutako ehunekoa ordaindutako kontraprestazio eta onuren gutzirako zenbatekoari aplikatzearen emaitzako kopurua.

2.4. Etekin osoa

Etekinetatik zenbat (ehunekoa) aitortu behar da?

Oro har, lanaren etekin osoetan 2.1 puntuan aipatzen diren etekinak zenbatu behar dira.

Hala ere, ondoko kasuetan lanaren etekin osoa kalkulatzeko ehuneko jakina aplikatu behar zaie etekinen gutzirako zenbatekoari eta gainerakoa zerga oinarritik kanpo geratuko da, hau

da, ez da zergapetuko. Adibidez, bi urte baino aldi luzeagoan sortutako lanaren etekin % 60 integratuko dela esanez gero, horrek esan nahi du gainerako % 40 ez dela aitortu behar. Hona ehunekoak:

A) Bi edo bost urte baino aldi luzeagoan lortzen diren etekinak, aldizka jasotzen ez direnak.

Lanaren etekinak **bi urtetik gorako aldiaren sortu badira eta aldizka edo noizean behin jasotzen ez badira, % 60 integratu behar da; sortze aldia bost urtetik gorakoa izan bada, % 50.**

OHARRA: Sortze aldia bi urte baino luzeagoa izan dela jakin arren, zenbatekoa izan den zehazterik ez bada, etekina hiru urtean sortutzat hartuko da.

Sortze aldia	Integrazio %
2 urte baino luzeagoa	60
5 urte baino luzeagoa	50

Bi urte baino aldi luzeagoan sortutako lanaren etekinak **zatika jasotzen badira**, sortze aldiko urteen kopurua (datatik datara) etekinak zatitu diren zergaldien kopuruaz zatitu behar da:

$$X = \frac{\text{Etekinak sortu diren urteen kopurua}}{\text{Etekinak zatitu diren zergaldien kopurua}}$$

- Eraitza bi urte baino gehiago bada, % 60 aplikatu behar da.
- Eraitza bost urte baino gehiago bada, % 50 aplikatu behar da.

Etekinak zatika jaso badira eta 300.000 euroko muga aplikatu behar bada, gehieneko kopuru hori modu proportzionalean banatu behar da etekinak zatitu diren ekitaldien artean.

Adibidea

Pertsona bat enpresa batean ari da lanean eta urteko soldata 18.000 €-koa da. Horrez gainera 6.000 €-ko saria jaso du azken 4 urteetako emaitzengatik.

Etekin oso hauek aitortu behar ditu:

Soldata	18.000 €
Saria (zenbatekoaren % 60)	3.600 €
Lanaren etekin garbiak (18.000 € + 3.600 €)	21.600 €

- **Zerbitzuak egin diren entitatearen akzioen gaineko aukerak baliatuz sortzen diren lanaren etekinen zerga tratamendua.**

Aparteko kasuetan, **lanaren etekinak** zerbitzuak egin diren entitate baten, sozietate taldeko entitate baten edo lotura dagoen beste entitate baten **akzioen gaineko aukera eskubideak baliatuz sortzen badira, integrazio ehunekoak aplikatu beharreko zenbatekoa** hauxe izango da **gehienez: 20.000 euro etekina sortu den aldiko urteen kopuruaz biderkatzearen emaitza.**

Aurreko atalean aipatzen den **zenbatekoa gaindituz gero, gaindikina osorik zenbatu behar da** eta ezin dira aplikatu letra honetan aipatzen diren integrazio ehunekoak.

Horretarako, akzioen gaineko aukerak baliatuz sortzen diren lanaren etekinak kasu honetan soilik hartuko dira bi edo bost urte baino aldi luzeagoan eta aldizkotasunik gabe sortutzat: eskubidea ematen denetik hurrenez hurren bi edo bost urte pasatutakoan baliatzen denean (ezinbestekoa da urtero ez ematea).

Akzioen gaineko aukera eskubideen emateek jarraian adieraziko diren baldintzak betez gero, gehieneko zenbatekoa lehen aipatutakoa halako bi izango da:

- a') Akzioek edo partaidetzek **gutxienez 3 urtean eduki behar dira erosteko aukera baliatzen denetik.**
- b') **Erosteko aukeren eskaintza** baldintza eurretan egin behar zaie enpresako edo enpresa talde edo azpitaldeko langile guztiei.
- **Lan erregulazioko espediente baten ondorioz kaleratzeagatik langileek jasotzen dituzten kalte-ordain zerga tratamendua (azaroaren 27ko 33/2013 Foru Araua, 21. xedapen gehigarria).**

Lan harremanak iraungitzeagatik langile batek jasotzen duen kopurua salbuetsitakoa baino gehiago bada¹¹, lanaren etekin osoan sartu behar da haren % 70, ondoko paragrafoan azaltzen diren inguruabarrak gertatzen badira. Ehuneko hori ondoko zenbateko honi aplikatuko zaio gehienez: lanbide arteko gutxieneko soldata (2025eko ekitaldian 16.576 €) 2,5z biderkatuta sortzen den emaitza, 41.440 €. Gehieneko kopuru hori aurreko ehuneko, % 70, aplikatu baino lehen aplikatzen da, eta hura gainditzen duten kopuruak oso-osorik integratu behar dira zerga oinarrian.

Langileek jasotzen dituzten kopuruen aurreko paragrafoan aipatzen den **% 70eko ehuneko aplikatu ahal izateko ondoko inguruabar hauek gertatu behar dira:**

- 1) **Kopuruen sorburua** Langileen Estatutuko 51. artikuluan xedatzen denaren arabera eta lanaren arloko eskumena daukan agintariak onartu ondoren izapidetutako kaleratze kolektiboa izatea, edo lan harremanak Langileen Estatutuko 52.c) artikuluan ezartzen denaren arabera amaitu izatea, baldin eta, batera zein bestera, langileak kaleratzeko arrazoiak ekonomikoak, teknikoak edo halabeharrezkoak izan badira.

Letra honetan xedatzen denaren ondorioetarako, enplegu erregulazioko espedienteekin berdintsiko dira herri administrazioek helburu eurretarako egiten dituzten giza baliabideen plan estrategikoak.
- 2) **Enpleguko Institutu Nazionaletik, Gizarte Segurantzako Institutu Nazionaletik edo horren ordezkoko Erakundeetatik jasotako zenbatekoen osagarriak izatea.** Tratamendu berbera emango zaie zergadunaren inguruabar bereziak direla eta ekitaldian erakunde horietatik inolako prestaziorik lortu ez duen kasuetan jasotako kopuruei.
- 3) **Aldian-aldian jasotzea (aldi baterakoak zein biziartekoak izan daitezke) edo dena batera jasotzea kapitalizatuta, ordaintzailea nor den gorabehera.**

Kopuruak kapitalizatuta jasoz gero, atal honetan zerga tratamendua ondoko kasuan soilik aplikatuko da: zergadunarentzat lanaren etekin irregularretarako ezarritako araubide orokorra baino onuragarriagoa denean.

B) Denboran modu nabarmen irregularrean lortutako etekinak

Lanaren etekinak denboran modu nabarmen irregularrean lortutzat jotzen badira, haien **% 50** integratu behar da.

Lanaren etekinetatik ondoko hauek bakarrik jotzen dira denboran modu nabarmen irregularrean lortutzat (zergaldi bakarrari egozten bazaizkio):

1. Enplegatuei **beste lanpostu batera aldatzeagatik** ordaindutako kopuruak, baldin eta sarien atalean ezartzen diren zenbatekoek **gaindikoak** badira¹².
2. **Elbarritasuna ez dakarten lesioengatik jasotzen diren kalte-ordainak**, Gizarte Segurantzaren edo Klase Pasiboen araubide publikoetatik datozenak edo zurtzen erakundeek eta antzekoek ematen dituztenak, **salbuetsita egon ezean.**

¹¹ Ikus 1. kapituluko ("Sarrera") 1.7 atala, aitortu beharreko errentei buruzkoa.

¹² Ikus kapitulu honetako 2.2 atala, joan-etorrietako sariei eta bidaia gastuei buruzkoa.

3. **Elbarritasunik ez dakarten lesioengatik edo ezintasun iraunkorrik** (gradu guztiak) enpresek eta erakunde publikoek ordaintzen dituzten **prestazioak**.
4. **Langile edo funtzionarioen heriotzaren eta ehorzketa gastuengatik jasotzen diren prestazioak**, publikoak zein zurtzen erakundeek eta antzeko beste batzuek, enpresek eta erakunde publikoek ordaintzen dituztenak, salbuespenaren gehieneko muga gainditzen dutenak.
5. **Mugaegunik gabeko ordainsari osagarrien, pentsioen edo urtekoen konpentsazio edo erreparazio gisa edo lan baldintzak aldatzeagatik ordaintzen diren kopuruak**.
6. **Lan harremanak adostasunez amaitzeagatik enpresek langileei ordaintzen dizkieten kopuruak. Ondorio horietarako, lan harremanak izango dira estatu harremanak, bai eta langile bazkideak eta laneko bazkideak beren kooperatibekin lotzen dituztenak ere**.
7. Zerga honetan **salbuespenik ez duten sari literario, artistiko eta zientifikoak**¹³.

Ez dira saritzat hartuko jabetza intelektual edo industrialeko eskubideak lagata lortzen diren kontraprestazio ekonomikoak, ez eta haien ordezkioak ere.

Adibidea

Pertsona batek eta lanean ari den enpresak bien arteko lan harremanak amaitzea adostu dute. Hori dela eta enpresak kalte-ordaina eman dio langileari: 120.200 €.

Kalte-ordaina	120.200 €
Integrazio ehunekoak	50%
Lanaren etekin osoak	60.100 €

Gainera, Ogasun zuzendariak ebazpen baten bidez ezartzen duenarekin bat etorritik eta finkatzen dituen baldintzei lotuta, zergadunek egiten duten jardueraren inguruabar objektiboen eraginez aldi laburrean lortzen dituzten etekin handien % 50 integratu ahal dute, ondoren jarduera horrek etekin gehiagorik sortuko ez badu.

Adibidea

Ekitaldiko abenduan langile bat beste udalerrri batean dagoen lanpostu batera aldatu dute. Aldaketa horren ondorioz egoitza ere aldatu behar denez gero, konpentsazioa jaso du: 3.005,06 €. Bidaia bere ibilgailuan egin du, gaua inon eman gabe.

Bidaia gastuen frogagiriak dauzka:

Etxe aldaketa zerbitzua egin duen enpresaren faktura	1.202,02 €
Ibilitako kilometroak	600 km

Zenbateko hauek kargatik salbuetsita daude:

Bidaia gastuak: 600 Km x 0,29 €	174,00 €
Mantenu gastuak, gaua eman gabe	26,67 €
Etxe aldaketaren fakturak	1.202,02 €
Kargatik salbuetsitako gastuak, guztira	1.402,69 €

¹³ Ikus 1. kapituluko ("Sarrera") 1.7 atala, aitortu beharreko errentei buruzkoa.

Zer etekin aitortu behar den jakiteko, jasotako zenbatekotik kendu behar da salbuetsitako diru sarreraren guztirako zenbatekoa:

Jasotako zenbatekoa	3.005,06 €
Gastuak, guztira	- 1.402,69 €
Kargapeko diru sarrerak	1.602,37 €

Kargapeko diru sarreraren % 50 soilik aitortu behar da, gainerakoa ez:

Kargapeko diru sarrerak	1.602,37 €
Integrazio ehunekoak	50%
Lanaren etekin osoak	801,18 €

Atal honetan eta aurrekoan ezartzen denaren arabera (A atala: sortzeko epea bi edo bost urte baino luzeagoa, etekinak ez badira lortzen aldian-aldian edo behin eta berriz; eta B atala: etekinak denboran nabarmenki modu irregularrean lortzen dira), % 100etik beherako integrazio ehunekoak aplikatzen zaien etekinen zenbatekoa ezin da izan 300.000 euro baino gehiago urtean. Gaindikina % 100ean integratuko da. Integrazio ehuneko ezberdin % 100etik beherakoak aplikatu zaizkien etekinak jaso direnean, 300.000 euroko muga konputatzeko orduan, lehen-lehenik integrazio ehuneko murriztuenak dauzkatenak hartuko dira kontuan.

C) Gizarte aurreikuspeneko sistemen etekinak¹⁴

Ondoko hauek osorik (% 100) integratu behar dira: **borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako** bazkide osoek eta onuradunek jasotzen dituzten kapital prestazioak, **pentsio planetako** partaideek eta onuradunek jasotzen dituztenak, **gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin hitzartutako aseguru kontratuen** onuradunek jasotzen dituztenak (**baldin eta haien ekarpenak, zati batean behintzat, jarduera ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko gastu kengarritzat hartu ahal izan badira** edo zerga honen zerga oinarria murriztu badute) eta **enpresen gizarte aurreikuspeneko planen, bermatutako aurreikuspen planen eta mendetasun aseguruaren onuradunek** jasotzen dituztenak.

Aurreko paragrafoan ezartzen dena gorabehera, **kontingentzia batengatik** (erretiroa, elbarritasuna, kausatzaile bakoitzaren heriotza, mendetasun larria, gaixotasun larria, langabezia luzea) **lehenengoz jasotzen den kapital prestazioaren % 60 integratuko da, baldin eta lehenengo ekarpenetik bi urte baino gehiago pasatu badira. Halaber, kontingentziaren bat ez beste arrazoi bategatik jasotzen den lehenengo kopuruari integrazio ehuneko bera aplikatuko zaio: zenbatekoaren % 60 integratuko da. Prestazioa elbarritasunagatik edo mendetasunagatik jasotzen bada, ez da bete behar bi urteko epea.**

Abenduaren 17ko 46/2013 Foru Dekretuak xedapen gehigarri bakarrean ezartzen duenarekin bat etorritik, jasotako lehen kopurutzat hartuko da 2014ko urtarrilaren 1az gero jasotzen den lehena, aurretik beste prestaziorik edo kopururik jaso den kontuan hartu gabe eta jasotakoei eman zaien zerga tratamendua gorabehera.

Horretarako, **lehenengo prestaziotzat** hartuko da kontingentzia bakoitzagatik ekitaldi batean kapital moduan jasotzen diren kopuru guztien batura. Hala ere, jasotzen den lehen kapital prestazioari ez zaio nahitaez aplikatu behar % 60ko integrazioa; aitzitik, zergadunak hauta dezake integrazio ehuneko hori bigarren kapital prestazioari edo ondoko beste bati aplikatzea, aurretik aplikatu ezean.

¹⁴ Epigrafe honetako c) letran aipatzen den araubidea 33/2013 Foru Arauak, PFEZarenak, 18 a) artikuluan ezartzen dituen prestazioei aplikatzen zaie (are Gizarte Segurantzatik eta Klase Pasiboetako araubidetik jasotzen diren pentsioei eta hartzeko pasiboiei eta funtzionarioen nahitaezko mutualitate orokorrek, zurtz elkarrekin eta antzeko beste entitate batzuek ematen dituzten prestazioei ere); salbuespena: aseguru kontratu kolektiboaren onuradunek, enpresen gizarte aurreikuspeneko planenak ez besteez, erretiroagatik eta elbarritasunagatik jasotzen dituzten prestazioei ez zaie aplikatzen.

Adibidea

Pertsona batek 2016ko ekitaldian erabaki du borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitate batean kontsolidatuta dauzkan eskubideak erretiratzea: 60.000 €. 10 urte pasatu dira lehen ekarpena egin zuenetik.

Ekarpenen guztirako zenbatekoa 48.000 € da eta zerga oinarrian guztira egindako murrizketak 30.000 €.

Ekitaldi berean ezkontidea ezinduta geratu da betiko bere ohiko lanbidean aritzeko, eta horregatik kapital prestazioa jaso du bere pensio planetik: 12.000 €; lehen ekarpena 2009ko ekitaldian egin zuen.

Zergadunaren etekin osoa 2016ko ekitaldian	60.000 x % 60=36.000
Ezkontidearen etekin osoa 2015eko ekitaldian	12.000 x % 60=7.200

D) Aseguru kontratu kolektiboak

Enpresek pensioei aurre egiteko bereganatutako konpromisoak bideratzeko sinatzen dituzten aseguru kontratu kolektiboen onuradunek (azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartutako Pentsio plan eta funtsen Legearen testu bateratuko lehenengo xedapen gehigarrian eta lege hori garatzen duen arautegian ezartzen denarekin bat etorritik) **erretiroagatik eta elbarritasunagatik jasotzen dituzten kapital prestazioak, zenbatekoa zerga ordainketarako egotzitako kontribuzioa eta langileak zuzenean egindako ekarpena baino gehiago den neurrian, honela integratu behar dira zerga oinarrian:**

1. Enpresaburuek egindako ekarpenak prestazioak jasoko dituzten pertsonen egotzi bazaizkie:

1. Erretiroko prestazioak

- aseguru primak ordaindu zirenetik **gutxienez bi urte pasatu badira, % 60.**
- aseguru primak ordaindu zirenetik **gutxienez bost urte pasatu badira, % 25.** Azkeneko ehuneko hori bera aplikatuko zaio horrelako kontratuen ondoriozko etekin osoari lehen prima ordaindu zenetik zortzi urte baino gehiago pasatuz gero, baldin eta kontratuaren iraupenean zehar primak aldizkakotasun eta erregulartasun nahikoarekin ordaindu badira.

Primak ordaindu direnetik prestazioa kobratu arte	Integratu beharreko kapitalaren %
2 urte edo gutxiago	100
2 urte baino gehiago	60
5 urte baino gehiago	25
8 urte baino gehiago 1. primatik*	25

*** Zer gertatu behar da ekarpenak aldian-aldian eta erregulartasunarekin egintzat jotzeko? Zortzi urte baino gehiago izan behar dira lehenengo prima ordaindu zenetik eta primen batez besteko iraunaldia lau urte baino luzeagoa izan behar bada.**

Primen batez besteko iraunaldia hauxe izango da: primen batura (Σ) eta beraien iraunaldiko urteen kopurua biderkatu eta horren emaitzako kopuruaren eta ordaindutako primen batura osoaren arteko zatiduraren emaitza.

$$\text{Primen batez besteko iraunaldia} = \frac{\Sigma (\text{prima} \times \text{iraunaldiko urteak})}{\text{Ordaindutako prima guztien batura}}$$

2. Elbarritasuneko prestazioak

- **Ondoko hauen % 25: lan mota orotarako erabateko eta etengabeko ezintasunagatik edo elbarritasun handiagatik jasotzen diren kalte-ordainak eta zortzi urtetik gorako antzintasuna duten aseguru kontratu itunduen ondoriozko prestazioak, baldin eta kontratuan ordaindutako primak behar bezalako aldizkotasunarekin eta erregulartasunarekin egin badira.**
- **aurreko baldintzak betetzen ez badira, % 60.**

Aldizkotasunaren eta erregulartasunaren irizpideak erretiro prestazioenak eurak dira.

Adibidea

Langile batek erretiroa hartu du eta hori dela eta 11.358 €-ko kapitala jaso du enpresaren pentsio konpromisoak estaltzen dituen aseguru kontratu kolektiboak emanda. Enpresaburuak 7 urtean ordaindutako primak, langileari zerga ordainketarako egotzitakoak, 1.202 € izan dira.

Aseguru entitateak emandako ziurtagiriaren arabera ondoko kopuruak dagozkie primei:

Urtea	Prima	Prestazioa
1	1.202 €	1.803 €
2	1.202 €	1.743 €
3	1.202 €	1.683 €
4	1.202 €	1.622 €
5	1.202 €	1.563 €
6	1.202 €	1.502 €
7	1.202 €	1.442 €
Guztira	8.414 €	11.358 €

Lanaren etekin osoen kontzeptuagatik 1.582,70 € integratu behar dira zerga oinarrian, horixe baita primei dagozkien etekinen batura.

Urtea	Prima	Prestazioa	Etekina	Urtea	Integrazio %	Etekin osoa
1	1.202 €	1.803 €	601 €	7	25	150,25 €
2	1.202 €	1.743 €	541 €	6	25	135,25 €
3	1.202 €	1.683 €	481 €	5	60	288,60 €
4	1.202 €	1.622 €	420 €	4	60	252,00 €
5	1.202 €	1.563 €	361 €	3	60	216,60 €
6	1.202 €	1.502 €	300 €	2	100	300,00 €
7	1.202 €	1.442 €	240 €	1	100	240,00 €
Guztira	8.414 €	11.358 €	2.944 €			1.582,70 €

2. Enpresaburuak egindako ekarpenak prestazioak jasoko dituzten pertsoneri egotzi ez bazaizkie, % 60:

a') elbarritasun prestazioak

b') aseguru primak ordaindu zirenetik gutxienez bi urte pasatu badira

1994ko abenduaren 31tik aurrera hitzartutako aseguru kontratuei % 25eko ehunekoa aplikatuko zaie etekin osoa kalkulatzeko.

OHARRA: Aurreko **c) eta d)** letretan aipatzen diren prestazioak **errenta moduan jasoz gero, osorik konputatu behar dira.**

Prestazio mistoa jasoz gero, hau da, errentaren bat eta kapital kobrantza bakar bat, **c) eta d) letretako integrazio ehunekoak kapital modura kobratutako kopuruari soilik aplikatu dakioke.** Hain zuzen ere, errenta prestazioa kobratzen hasi ondoren errenta alde aurretik berreskuratzen bada, lortzen den etekinari prima bakoitzak errenta eratu denean eduki duen antzintasunaren arabera integrazio ehunekoa aplikatu behar zaio.

Aurreko C) atalean (Gizarte Aurreikuspeneko Sistemak) eta D) atalean (Aseguru Kolektiboen Kontratuak) aipatzen diren etekinak, % 100 baino integrazio ehuneko txikiagoak aplikatuko zaizkienak, ezingo dira izan urteko 300.000 baino handiagoak. Hortik gorako gaindikina % ehunean integratuko da.

2.5. Zer gastu dira kengarriak?

Zergadunarentzat gastu hauek baino ez dira kengarriak:

1. Kotizazioak:

- **Gizarte Segurantzako** kotizazioak.
- Funtzionarioen **nahitaezko mutualitate orokorre** egindako kotizazioak.
- **Eskubide pasibo**en murrizketak eta **umezurtzen ikastetxe** edo antzeko erakundeei egindako kotizazioak.
- Indarreko araudiarekin bat etorritik **Gizarte Segurantzari dagozkion kontingentzia batzuen prestazioak berenganatu dituzten entitateek edo erakundek** ordaintzen dituzten kopuruak.

OHARRA: **Kengarriak dira autonomoen araubideko kotizazioak?** Errentak nolakoak diren, lanaren edo jardueraren ekonomikoenak:

- Lanaren errentak: **bai**, kengarriak dira (sozietatetako bazkide administratzaileak...).
- Jarduera ekonomikoen errentak: kotizazioak gastutzat hartu behar dira jardueraren ekonomikoaren etekina kalkulatzeko.

2. Kargu politikoetan ari direnek euren erakunde politikoari nahitaez eman beharreko kopuruak; karguak izan daitezke:

- **Herritarrek hautatzen dituzten karguak.**
- **Izendapen askeko karguak.**

Kargu horretan lortutako **etekinak zergadunaren errentaren iturri nagusiak badira, jardun horretan lortutako etekin osoen % 25 ken daitezke gehienez.**

182 eredu informatiboan berariaz aipatzen diren zergadunek soilik aplikatu dezakete kargu horiek.

2.6. Zer hobari aplikatu daitezke?

Hobariak etekin osoen eta gastu kengarrien arteko diferentzia **positiboari** aplikatzen zaizkie, taula honetan azaltzen den bezala:

Etekin osoa - gastuak diferentzia	Hobaria
14.800,00 € arte	8.000,00 €
14.800,01 - 23.000,00 €	8.000,00 € - [0,6098 x (Diferentzia -14.800,00)]
23.000,00 € baino gehiago	3.000 €
Beste iturri batzuetako errentak 7.500,00 € baino gehiago	3.000 €

Azalpena:

- Diferentzia 14.800,00 eurotik gorakoa ez bada, 8.000,00 euroko hobaria.
- Diferentzia 14.800,01 - 23.000,00 euro artekoa bada, 8.000,00 euroko hobaria aplikatuko da, baina kopuru hau kendu ondoren: diferentziatik 14.800,00 euro kenduta geratzen den kopurua 0,6098z biderkatuta sortzen den kopurua.

$$8.000,00 - \{0,6098 \times [(Etekin osoak - gastu kengarriak) - 14.800,00]\}$$
- Diferentzia 23.000,00 eurotik gorakoa bada, 3.000 euroko hobaria.
- Zerga oinarrian konputatzen diren lanaren errentak ez bestelakoak 7.500,00 € baino gehiago badira, 3.000 €-ko hobaria.

Eta langile aktibo desgaituak? Langile aktibo (pentsiodunak ez direnak) desgaituen hobariak aurreko ataletan azaldutakoak baino handiagoak dira:

- Zergaduna langile aktibo desgaitua bada eta beraren desgaitasunaren gradua % 33 eta % 65 bitartekoa bada, **hobaria % 100 gehituko da**.
- **% 250** kasu hauetan: langile aktiboaren desgaitasunaren gradua % 65ekoa edo handiagoa da; langile aktiboaren desgaitasunaren gradua % 33 eta % 65 bitartekoa da. Zergaduna aktibo dagoen langile desgaitua bada, beraren desgaitasuna ehuneko 33 eta 65 bitartekoa bada eta mugitzeko gaitasuna murriztuta badauka, hobaria ehuneko 250 gehituko da. Halakotzat joko dira desgaitasunaren gradua aintzatesteko, adierazteko eta kalifikatzeko prozedura ezartzen duen urriaren 18ko 888/2022 Errege Dekretuaren mugikortasun-jarduere mugak ebaluatzeko azpibaremoaren arabera mugitzeko gaitasuna ehuneko 25 edo gehiago murriztuta daukaten pertsonak.

Halaber, hobariaren % **250** gehikuntza aplika dezakete Kode Zibileko arrazoietako batengatik desgaitasuna epai bidez ezarrita duten zergadunek, nahiz eta desgaitasunaren gradua % 65 baino txikiagoa izan.

OHARRA: Hobari honen aplikazioak ezin du ekarri lanaren etekin garbia negatiboa izatea.

Baterako zerga ordainketan, familia unitateko kide batek baino gehiagok jaso badituzte lanaren etekinak, hobaria lanaren etekin guztiak kontuan hartuta aplikatuko da, jasotzaileen kopurua gorabehera.

2.7. Nola kalkulatzen da etekin garbia?

Lanaren etekin garbia kalkulatzeko eragiketa hau egin behar da: etekin osoetatik kendu gastu kengarriak eta hobariak.

$$\text{Etekin garbia} = \text{Etekin osoa} - (\text{Gastu kengarriak} + \text{Hobariak})$$

Adibidea

Langile bat enpresatik kaleratu dute ekitaldikoko martxoaren 1an; 4 urte eman ditu bertan lanean. Urteko lehen bi hiletako soldata 3.600 € izan da. Kalte-ordaina jaso du, kapitala: 42.100 €. Zati bat ez du aitortu behar (salbuesita dago), kaleratzea bidegabea izan da eta: 18.000 €. Gizarte Segurantzaren kotizazioengatik 610 € ordaindu ditu.

Soldata (urtarrila eta otsaila)	3.600 €
Kalte-ordaina	42.100 €
Salbuespena	- 18.000 €
Kalte-ordaina, kargapean dagoena (42.100 € - 18.000 €)	24.100 €
Integrazio % (sortze aldia 2 urte baino luzeagoa)	60%
Kalte-ordainetik zerga oinarrian integratu beharrekoa (24.100 € x % 60)	14.460 €
Etekin osoa, guztira (3.600 € + 14.460 €)	18.060 €
Gastu kengarriak (Gizarte Segurantza)	610 €
Etekinaren eta gastu kengarrien arteko diferentzia positiboa	17.450 €
Hobaria (diferentzia 14.800,01 - 23.000,00 euro artekoa)	6.384,03 €
Etekin garbia, guztira [18.060 € - (610 € + 6.384,03 €)]	11.065,97 €

2.8. Nori esleitzen zaizkio lanaren etekinak?

Lanaren etekinak haiek jasotzeko eskubidea sortu duenari bakarrik esleituko zaizkio.

Hala ere, araubide publikoek, nahitaezko mutualitate orokorrek, pentsio planek eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateek, gizarte aurreikuspeneko mutualitateek, bermatutako aurreikuspen planek eta antzekoek ematen dituzten **pentsioak eta hartzeko pasiboak** pertsona fisiko onuradunei esleituko zaizkie.

2.9. Zer aldiri egozten zaizkio lanaren etekinak?

Oro har, lanaren etekinak **hartzaileak eska ditzakeen zergaldiari egotziko zaizkio.**

Hala ere, **arau bereziak** daude kasu jakin batzuetarako.

- 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.**
- Zergadunak zerikusirik ez daukan inguruabarrak direla eta lanaren etekinak eska daitezkeen zergaldian gabe beste batean jasotzen badira**, zergaldi horri egotziko zaizkio. Halako kasuetan likidazio osagarria egingo da, baina **ez da ezarriko zehapenik, eta ez da egongo ez berandutze interesik ez errekar gurik**. Aitorpena etekinak jasotzen direnetik zergaren hurrengo aitorpena aurkezteko epealdia amaitu bitartean **aurkeztu behar da**. Aurreko a) letran ezartzen diren inguruabarrak gertatzen direnean, etekinak epailearen ebazpena irmo bihurtzen den zergaldian eskatu ahal izango dira.

- c) Lan araudian ezartzen denarekin bat etorritz **langabezia prestazioa ordainketa bakarrean** kobratzen bada eta prestazioa ez badago zergaren kargatik salbuetsita¹⁵, ordainketa bakarra egon ezean prestazioa jaso ahal izango zen zergaldiei egotzi ahal izango zaie. Egozpena ordainketa bakarra jaso ezean zergaldi bakoitzean prestazioa jasotzeko eskubidea edukiko zen aldiaren proportzioan egingo da.
- d) **Errenta zenbatetsiak** sortzen diren zergaldiari egotziko zaizkio.
- e) **Pertsona bat atzerrira badoa bizitzera** eta ondorioz zergadun izateari uzten badio, egotzi gabeko errentak aurreko egoitza dagoen lurraldean aurkeztu behar duen azken aitortpenaren zergaldiko zerga oinarrian integratu behar dira, araudian ezartzen denarekin bat etorritz. Horrelakoetan aitortpen-likidazio osagarria egingo da, baina ez da ezarriko zehapenik, eta ez da egongo ez berandutze interesik ez errekarurik.
- f) **Zergaduna hilez gero**, egozteko dauden errenta guztiak aitortu beharreko azken zergaldiko zerga oinarrian sartu behar dira.

2.10. Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?

Pentsatu behar da lanaren prestazioak ordaindu direla.

Zenbatetsitako errenten balorazioa **merkatuko balio normala** izango da. Merkatuko balio normala da norbanako lokabeek hitzartuko luketena.

Hala ere, ordainsaria balio hori baino gutxiago izan dela edo ordainsaririk ez dela jaso frogatu daiteke. Zuzenbidean onartzen diren frogabideak erabil daitezke.

2.11. Lotutako eragiketak

Oro har, lotutako eragiketarik aitortu behar bada, Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauan ezartzen dena aplikatuko da eragiketok baloratzeko¹⁶. Beraz, lotutako eragiketei arau horretan arautzen dena aplikatu behar zaie.

Sozietate batekin lotutako eragiketa bat pertsona fisiko baten lan pertsonalari badagokio, pertsona horrek Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauko 42. artikuluan ezartzen denaren arabera egin behar du balorazioa. Ondoko kasuetan dago lotura:

- **Sozietate** baten eta bertako **bazkide** edo **partaide** baten artean, baldin eta honen partaidetza % 25ekoa edo handiagoa bada.
- **Sozietate** baten eta bertako **kontseilari** edo administratzaileen artean, salbu eta betebeharrak betetzeagatik ordainsariari dagokionez.
- **Sozietate** baten eta lehen aipatutako bertako bazkide, partaide, kontseilari edo administratzaileen **ezkontide** edo **izatezko bikotekideen** artean edo haiekin hirugarren gradura arteko zuzeneko zein alboko ahaidetasuna (odolkidetasuna zein ezkon ahaidetasuna) edo izatezko bikotearen eraketaren ondoriozko erlazioa duten pertsonen artean.
- **Aurreko kasuak, talde bereko sozietateen artean.**

¹⁵ Ikus 1. kapituluko ("Sarrera") 1.7 atala, aitortu beharreko errentei buruzkoa.

¹⁶ Ikus abenduaren 13ko 37/2013 Foru Arauak, sozietateen gaineko zergarenak, 42. artikuluan lotutako eragiketak baloratzeko arauak ezartzen duena.

3

KAPITAL HIGIEZINAREN ETEKINAK

- 3.1. Zer dira kapital higiezinaren etekinak?
- 3.2. Zein dira etxebizitzaren etekinak?
- 3.3. Zein dira etekin osoak?
- 3.4. Nola kalkulatu da etekin garbia?
- 3.5. Gastu kengarriak eta hobaria
 - 3.5.1. Etxebizitzaren etekinak
 - 3.5.2. Aurreko atalean sartu ez diren etxebizitzaren etekinak
 - 3.5.3. Beste etekin batzuk, etxebizitzarenak ez beste batzuk
- 3.6. Nola kargatu dira?
- 3.7. Nori esleitzen zaizkio kapitalhigiezinaren etekinak?
- 3.8. Zer aldi egozten zaizkio kapital higiezinaren etekinak?
- 3.9. Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?
- 3.10. Nork eska dezake babestutako birgaitzerako kenkaria?

3.1. Zer dira kapital higiezinaren etekinak?

Kapitalaren etekin osoetan (kapital higigarrienak zein higiezinarenak) ondoko hauek zenbatu behar dira: zergaduna titularra izanik beraren jarduera ekonomiko bati lotuta ez dauden ondare elementuetatik, ondasunetatik eta eskubideetatik zuzenean zein zeharka datozen onura edo kontraprestazio guztiak, izendazioa edo izaera gorabehera, diruzkoak zein gauzakkoak.

Kapital higiezinaren etekinak dira zergadunaren jarduera ekonomiko bati modu eksklusiboan lotuta ez dauden landa eta hiri ondasun higiezinak sortzen dituztenak.

Ondasunok zergadunaren jarduera ekonomiko bati modu eksklusiboan lotuta egonez gero, sortzen dituzten etekinak ez dira kapitalaren etekinak, baizik eta jarduera ekonomikoarenak.

- Ondasun higiezinaren errentamendua sortzen dituen etekinak kapital higiezinaren kapitalak dira, kasu honetan izan ezik: errentamendua jarduera ekonomikoa denean. Higiezinaren errentamendua edo salerosketa jarduera ekonomikotzat jotzeko ezinbestekoa da jarduera hori antolatzeko gutxienez pertsona bat enplegatuta egotea lan kontratuarekin, lanaldi osoan eta jarduera horretarako dedikazio eksklusiboarekin. Horretarako ondoko hauek ez dira enplegatutzat hartuko: ezkontidea, izatezko bikotekidea, aurrekoak, ondorengoak, bigarren graduako albo ahaideak (ahaidetasunaren jatorria gorabehera: odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotearen eraketa edo adopzioa) eta Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauak 42. artikuluko 3. idatz zatian ezartzen duenaren arabera lotuta dauden pertsonak.
- **Azpierrentamenduetan**, azpierreteztzaileak jasotzen dituen diru kopuruak kapital higigarriaren etekintzat jotzen dira.
- **Negozioak errentatuta** lortzen diren diru kopuruak kapital higigarriaren etekintzat hartzen dira. Hala ere, negozio lokala baino ez bada errentan ematen, lortzen diren etekinak kapital higiezinaren etekintzat hartzen dira.

3.2. Zein dira etxebizitzaren etekinak?

Atal honetan **etekin hauek soilik** sartzten dira: **azaroaren 24ko 29/1994 Legeak, hiri errentamenduenak, 2. artikuluan etxebizitzaren errentamendutzat jotzen diren eragiketen etekinak.**

Zerga honen ondorioetarako ondokoak sartu behar dira etxebizitzaren ondoriozko kapital higiezinaren etekinetan: Eusko Jaurlaritzak etxe hutsen merkatua sustatzeko eta bultzatzeko emandako dekretuetan xedatzen denari **helden dioten etxebizitzaren titularrek edo haien gozamerako eskubide errealek titularrek** sozietateen gaineko zergaren araudian arautzen denarekin bat etorritik etxebizitza errentamenduan ari diren entitateen araubide berezian dauden sozietateei etxebizitzak lagata edo alokatuta lortzen dituzten etekinak.

Etxebizitzaren ondoriozko kapital higiezinaren etekinak aurrezkiaren zerga oinarria sartzten dira.

3.3. Zein dira etekin osoak?

Kapital higiezinaren etekin osoetan sartzten dira hiri eta landa ondasun higiezinak edo horien gaineko eskubide errealek lagata lortzen diren etekinak, hain zuzen ere ondasun horiek errentan edo azpierretean emanda edo ondasunok erabiltzeko edo gozatzeko eskubide edo ahalmenak eratu edo lagata lortzen diren etekin guztiak, izendapena eta izaera gorabehera.

Etekin osoetan zenbatuko dira erabiltzeko edo gozatzeko eskubidearen eraketaren errentari, azpierreteari, lagapen hartzaile edo onuradunak kontzeptu guztiengatik ordaintzen dituen zenbatekoak, are ondasun higiezinarekin batera lagatako ondasun guztien etekinak ere, balio erantsiaren gaineko zergaren karga sartu gabe.

Hala ere, **etxebizitzak ez diren etekinak bi urte baino aldi luzeagoan sortu badira eta ez badira lortzen aldizka**, haien zenbatekoaren % 60 zenbatu behar da etekin osoetan; **etekinak bost urte baino aldi luzeagoan sortu badira**, zenbatekoaren % 50 zenbatu behar da, eta ehuneko bera aplikatuko da eta ondoko kasu hauetan ere, **etekinak zergaldi bakar bati egotziz gero**:

- a) **Negozio lokalen errentamendu kontratuak intsuldatuta edo lagata lortzen diren zenbatekoak.**
- b) **Errentariak, azpierreariak edo lagapen hartzaileak ondasun higiezinan egindako gaitz-kalteengatik ematen dituen kalte-ordainak.**

Aurreko integrazio ehunekoak gehienez ere 300.000 euroko zenbatekoari aplikatuko zaizkio urtean. Hortik gorakoa osorik (%100) integratu behar da.

Ondasun higiezinak erabiltzeko edo gozatzeko eskubide errealak eratzeak sortzen dituen etekinak osorik konputatu behar dira (zenbatekoaren %100).

Bi urte baino aldi luzeagoan sortutako kapital higiezinaren **etekinak zatika jasotzen badira**, sortze aldiko urteen kopurua (datatik datara) etekinak zatitu diren zergaldien kopuruaz zatitu behar da:

$$x = \frac{\text{Etekinak sortu diren urteen kopurua}}{\text{Etekinak zatitu diren zergaldien kopurua}}$$

Eraitza bi urte baino gehiago bada, % 60 aplikatu behar da.

Eraitza bost urte baino gehiago bada, % 50 aplikatu behar da.

3.4. Nola kalkulatu da etekin garbia?

Etekin garbia kalkulatzeko etekin osoen zenbatekorik gastu kengarriak eta hobaria kendu behar dira.

3.5. Gastu kengarriak eta hobaria

3.5.1. Etxebizitzaren etekinak

Kapital higiezinaren etekinak etxebizitzaren bidez lortu badira, higiezin bakoitzeko lortutako etekin osoei % 30eko hobaria aplikatuko zaie. Ehuneko hori ehuneko 35koa izango da etxebizitza kokatuta badago foru arau honen hogeita hamalagarren xedapen gehigarrian aipatzen diren eremu edo gunetako batean.

Kapital higiezinaren etekinak etxebizitza merkatu tentsionatuetan sortu badira Hiri errentamenduei buruzko azaroaren 24ko 29/1994 Legearen 2. artikularen arabera etxebizitza errentamendutzat hartzen diren kontratuen ondorioz, betiere alokairuerrenta erreferentzia-indizeekin bat datozen zenbatekoetara mugatzen denean, aurreko paragrafoan aipatzen den hobaria ehuneko 70koa izango da.

42 Aurreko paragrafoan aipatutakoa Hiri errentamenduei buruzko azaroaren 24ko 29/1994 Legearen 2. artikularen arabera etxebizitza-errentamendutzat hartzen diren kontratuetatik eratorritako kapital higiezinaren etekinei ere aplikatuko zaie, baldin eta etekin horien sorburu den hitzartutako errenta borondatez mugatu bada erreferentzia-indizeen edo bitartekaritza publikoko prezioen arabera.

Ondorio horietarako, zergadunak behar besteko frogak aurkeztu beharko dio Zerga Administrazioari, hitzartutako errenta eta aurreko paragrafoan adierazitako indizeak edo prezioak bat datozela egiaztatzeko.

Gainera, **ondokoak ken daitezke (hauexek soilik):**

- a) Etekinen iturri diren ondasunak edo haiek erabiltzeko edo gozatzeko eskubideak edo ahalmenak **eskuratzeko, birgaitzeko edo hobetzeko inbertitutako** besteren kapitalen **interesak eta finantzaketako gainerako gastuak**. Horretarako, ordaindutako zenbatekotik kendu egin beharko da zergadunak aipatutako gastuei aurre egiteko jasotako dirulaguntzen zenbatekoa, baldin eta salbuetsita badaude zerga honen arautegiaren arabera.
- b) Apartatu honetan aipatzen den bezala, higiezin bat etxebizitza gisa errentatzeagatik zergadunak jaso behar dituen errentak (denak edo batzuk) ez ordaintzea estaltzen duten aseturuen primen zenbatekoa, muga honekin: 300,00 euro urtean.

Kapital higiezinaren etekinak Eusko Jaurlaritzaren programen ondorioz lortzen badira, horien esparrua izanik abenduaren 23ko 466/2013 Dekretuaren bidez araututako «Bizigune» EtxebizitzaHutsen Programa, «ASAP» Merkatu Libreko Etxebizitzen Alokairurako Bitartekaritza Programa (Eusko Jaurlaritzaren irailaren 17ko 144/2019 Dekretuaren bidez arautua), edo autonomia erkidegoan, foru lurraldean edo udaletan abian jarritako antzeko beste etxebizitza plan eta programa batzuk, etxebizitzak programa horietarako errentan eman edo lagatzeagatik higiezin bakoitzeko lortzen diren etekin osoen gainean ehuneko 70eko hobaria aplikatuko da.

Gainera, honako hauek (hauexek soilik) kengarriak izango dira: etekinen iturri diren ondasunak edo haiek erabiltzeko edo gozatzeko eskubideak edo ahalmenak eskuratzeko, birgaitzeko edo hobetzeko inbertitutako besteren kapitalen interesak, eta finantzaketako gainerako gastuak. Horretarako, ordaindutako zenbatekotik kendu egin beharko da zergadunak aipatutako gastuei aurre egiteko jasotako dirulaguntzen zenbatekoa, baldin eta salbuetsita badaude zerga honen arautegiaren arabera.

Kapital higiezinaren etekinak 1985eko **maiatzaren 9a baino lehen sinatutako errentamendu kontratu batetik badatoz** eta kontratuan ez badago ezarrita errenta berrikusteko eskubidea, azaroaren 24ko 29/1994 Legeak, hiri errentamenduenak, bigarren xedapen iragankorreko 11. idatz zatiko 7. erregelari ezartzen duenaren arabera, etekinak kalkulatzeko ondoko **berezitasunak** aplikatuko dira:

1. Kapital higiezinaren etekinak etxebizitza batek sortzen baditu, ondasun higiezin bakoitzeko lortutako etekin osoen % **50eko hobaria** aplikatuko da.
2. Aurreko 1. zenbakian **sartzen ez diren kapital higiezinaren etekinak** direla eta, ondasun higiezin bakoitzeko lortutako etekin osoen % **40ko hobaria** aplikatuko da.

Ondasun higiezin bakoitzean, hobariaren eta gastu kengarrien baturak ezin du eragin etekin garbia negatiboa izatea.

3.5.2. Aurreko atalean sartu ez diren etxebizitzaren etekinak

Aurreko bi apartatuetan aipatzen ez diren etxebizitzekin kapital higiezinaren etekinak lortu badira, eta higiezin horietan jarduera ekonomikorik egiten ez bada, ehuneko 20ko hobaria aplikatuko da higiezin bakoitzarekin lortutako etekin osoen gainean.

Gainera, honako hauek (hauexek soilik) kengarriak izango dira: etekinen iturri diren ondasunak edo haiek erabiltzeko edo gozatzeko eskubideak edo ahalmenak eskuratzeko, birgaitzeko edo hobetzeko inbertitutako besteren kapitalen interesak, eta finantzaketako gainerako gastuak. Horretarako, ordaindutako zenbatekotik kendu egin beharko da zergadunak aipatutako gastuei aurre egiteko jasotako dirulaguntzen zenbatekoa, baldin eta salbuetsita badaude zerga honen arautegiaren arabera.

Ondasun higiezin bakoitzeko hobariaren eta gastu kengarriaren baturak ezin du eragin etekin garbia negatiboa izatea.

3.5.3. Beste etekin batzuk, etxebizitzaren ez beste batzuk

Ondasun higiezinak lagata lortzen diren beste etekin osoetatik gastu hauek ken daitezke:

- Etekinak lortzeko **egin behar izan diren gastuak.**
- Etekinen iturri diren ondasunetan edo eskubideetan **erabilpenak edo denboraren joanak eragiten duen narriaduraren** zenbatekoa.

OHARRA: Balio erantsiaren gaineko zergaren kargapean egonik hartatik salbuetsita ez dauden ondasun higiezinaren errentamenduetan, gastuak zerga hori kargatu gabe zenbatu behar dira.

Hain zuzen ere, gastu hauek hartu behar dira kontuan:

- a) Ondasunak edo haiek erabiltzeko edo gozatzeko eskubideak edo ahalmenak eskuratzeko, birgaitzeko edo hobetzeko inbertitutako besteren kapitalen **interesak** eta gainerako **finantzaketa gastuak.**
- b) **Estatuarenak ez diren zergak eta errekaratuak**, eta Estatuaren tasak, errekaratuak eta kontribuzio bereziak, izendazioa gorabehera, baldin eta konputatzen diren etekinak kargatzen badituzte, edo haiek sortu dituzten ondasunak edo eskubideak, eta ez badira zehapenak edo zergen arloko betebeharrak berandu betetzearen ondoriozkoak badira.
- c) **Hirugarrenek zuzeneko nahiz zeharkako kontraprestazio gisa edo zerbitzu pertsonalengatik** (administrazio, jagoletza, atezaintzakoak zein antzekoak) **ordaintzen dituzten diru kopuruak.**
- d) **Errentamendua**, azpierrementamendua edo eskubideen lagapena edo eraketa formalizatzeko egiten diren gastuak, eta ondasun, eskubide edo etekinen inguruko **defentsa juridikoak** eragiten dituenak.
- e) Ondasunak **artatzeko eta konpontzeko gastuak** ere kengarriak dira. Hauexek dira:
 - Ondasun materialen erabilera arrunta mantentzeko aldiaren aldiaren egiten direnak, hala nola, instalazioak margotzea, entokatzea edo konpontzea.
 - Elementuak ordeztzeko egiten direnak: berokuntzako instalazioak, igogailuak, segurtasun ateak etab.

OHARRA: Kategoria honetan ez dira zenbatzen ondasunak handitzeko eta hobetzeko egiten diren gastuak.
- f) Etekinak sortzen dituzten ondasunen edo eskubideen gaineko **aseguru kontratuen primak** (kontratua erantzukizun zibilekoa, sute aseguruak, lapurreta aseguruak, beira apurtzearen aurkako aseguruak zein antzeko beste mota batekoa izan daiteke).
- g) **Zerbitzuen eta horniduren gastuak.**
- h) **Ondasun higiezinak eta berarekin batera lagatuko gainerako ondasunak amortizatzeko egiten diren gastuak, benetako balio galerari** dagozkionak. Amortizazioek **eragingarritasunaren betekizuna** betetzen dute ondoko kasu hauetan:
 - **Ondasun higiezinak:** Urteko amortizazioa ondasunaren eskuraketa balioaren % 3 baino gehiago ez bada, **lurzoruaren balioa kontuan hartu gabe.** Lurzoruaren balioa zein den jakin ezean, honela kalkulatu da: ordaindutako eskuraketa-prezioa lurzoruaren eta eraikuntzaren eskuraketa-urteko katastro-balioen artean laindu behar da.
 - **Ondasun higigarriak, ondasun higiezin batekin lagatzen direnak eta urtebete baino aldi luzeagoan erabili ahal direnak:** Urteko amortizazioa ez bada **eskuraketa kostuari** Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauan ezarritako amortizazio taulan¹ agertzen den gehieneko amortizazio aldiaren **gutxieneko koefizienteak** aplikatzearen emaitzako kopurua baino gutxiago.

¹ Taula hemen dago: Sozietateen gaineko Zergaren 37/2013 Foru Araua, 17. artikulua, lehen idatz zatia.

- **Erabiltzeko eta gozatzeko eskubide errealak: Eskubide bat eskuratzeko ordaindutako kostua amortiza daiteke**, baina muga honekin: eskubidearen etekin osoen zenbatekoa. Eskubideak edo ahalmenak **indarraldi jakina** badauka, amortizazioaren zenbatekoa kalkulatzeko haren eskuraketa kostuaren eta indarraldiko urteen kopuruaren arteko zatiketa egin behar da. Hala ere, **eskubidea biziartekoa bada**, amortizazioa eskuraketa kostuaren % 3 da.

OHARRA: Amortizazioaren zenbatekoa ezin da izan ondasunaren edo eskubidearen eskuraketa balioa baino gehiago.

Ondasun higiezin bakoitzaren gastu kengarrien baturak ezin du ekarri etekin garbia negatiboa izatea.

3.6. Nola kargatzen dira?

Kapital higiezinaren **etekinak etxebizitza batek sortzen baditu**, aurreko 3.2 puntuan azaldu den bezala, **aurrezkiaren zerga oinarrian sartu behar dira eta aurrezkiaren likidazio oinarriaren eskalara joan behar dira.**

Kapital higiezinaren beste etekinak zerga oinarri orokorrean sartu behar dira eta likidazio oinarri orokorraren eskalara joan behar dira.

A adibidea

Pertsona batek lokal bat errentatu du; errentamenduagatik 60.000 € jasotzen ditu urtean eta gastu kengarriak 12.000 € dira. Gainera, 2025eko urtarrilaren 4an errentariak 54.000 € eman dizkio lokalean izan diren kalte batzuen ordain gisa.

Errentamendua

Etekin osoa	60.000 €
Gastu kengarriak	- 12.000 €
Etekin garbia (60.000 € - 12.000 €)	48.000 €

Kalte-ordaina

Kalte-ordaina	54.000 €
Etekin osoa (50% 54.000)	27.000 €
Gastu kengarriak	0 €
Etekin garbia	27.000 €

Kapital higiezinaren etekin garbia bi hauen batura da: errentamenduaren etekin garbiak eta kalte-ordaina.

Errentamenduaren etekin garbia	48.000 €
Kalte-ordainaren etekin garbia	27.000 €
Kapital higiezinaren etekin garbia (48.000 € + 27.000 €)	75.000 €

B adibidea

Pertsona batek lau ondasun higiezin dauzka:

1. Bat, ohiko etxebizitza, Murgian dago. 1985ean erosi zuen 48.000 € ordainduta; harrezkero Administrazioak ez dio jakinarazi balioa gehitu denik. Beste alde batetik,

katastro balioa, ondasun higiezinaren gaineko zergaren 2025eko ordainagiria agertzen dena, 30.000 €-koa da. Horregatik 120 €-ko kuota ordaindu du.

2. Bastidan apartamentu bat dauka; honen katastro balioa 2025ean 18.000 € izan da. Ondasun higiezinaren gaineko zergaren ordainagiria 138 €-koa izan da.

3. Hirugarren higiezina errentan emanda dauka; errentamendua ez da etxebizitza errentamendutzat hartzen hartzen (merkataritza lokala Agurainen). Errentamenduagatik 13.600 € jaso ditu eta ondoko gastu hauek egin behar izan ditu:

Aseguru primak	180 €
Artapen gastuak	120 €
Atezaintza gastuak	240 €
Administrazio gastuak	60 €

Ondasun hau erosteko mailegua eskatu zion banku bati, eta ekitaldian 900 € ordaindu ditu interesengatik eta 1.200 € printzipala amortizatzeke.

Gainera 96 € ordaindu ditu ondasun higiezinaren gaineko zergaren kuotagatik. Higiezinaren katastro balioa 24.000 € da. Eskuraketa prezioa 21.000 € izan zen, lurzoruauren kostua zenbatu gabe.

4. Laugarrena errentan hartutako higiezin bat da, etxebizitza-errentamendutzat hartzen dena, Vitoria-Gasteizen. Horren bidez, 7.200 € jaso ziren errentamendu gisa. Ondasun Higiezinaren gaineko Zergaren ordainagiria (OHZ) 253 €-koa da.

Kreditu-erakunde batek mailegu bat eman zion hura erosteko, eta 2025ean 1.100 € ordaindu ditu interesetatik eta 2.300 € printzipala amortizatzeagatik. 290 € ere ordaindu zituen, errentak ez ordaintzea estaltzen duen aseguru-prima gisa.

Kalkula dezagun ondasun higiezin bakoitzaren etekin garbia:

1.- Ohiko etxebizitza

Errentatu gabeko etxebizitzaren titulartasunagatik ez da egozten etekinik.

2.- Labastidako apartamentua

Errentatu gabeko etxebizitzaren titulartasunagatik ez da egozten etekinik.

3.- Errentatutako higiezina (merkataritza lokala Agurainen)

Gastuak	
Asegurua	180 €
Artapena	120 €
Atezaintza	240 €
Administrazioa	60 €
Maileguaren interesak	900 €
Ondasun higiezinaren gaineko zerga	96 €
Amortizazioa (eskuraketa prezioaren % 3, lurzoruauren kostua zenbatu gabe)	630 €
Gastuak, guztira	2.226 €
<hr/>	
Kapital higiezinaren etekin osoa (errentamendua)	13.600 €
Gastuak	- 2.226 €
Etekin garbia (3.600 € - 2.226 €)	11.374 €

3.- Errentatutako higiezia (etzebizitza Gasteizen)

Gastuak	
Asegurua (300 euroko muga)	290 €
Maileguaren interesak	1.100 €
Ondasun higiezinaren gaineko zerga	0 €
<hr/>	
Gastuak, guztira	1.390 €
<hr/>	
Kapital higiezinaren etekin osoa (errentamendua)	7.200 €
Hobaria % 30ekoa	- 2.160 €
Gastuak	- 1.390 €
Etekin garbia (7.200 € - hobaria % 30ekoa - gastuak)	3.650 €

3.7. Nori esleitzen zaizkio kapitalhigiezinaren etekinak?

Kapitalaren etekinak etekinok sortzen dituzten **ondare elementuen (ondasunak edo eskubideak) titular diren zergadunek** lortuzat jotzen dira. Beraz, titularrek euren aitorpenean sartu behar dituzte etekin horiek. Halaber, **gozatzeko eskubide errealeen titularrek** aitortu behar dituzte eskubide horien ondoriozko etekin osoak.

Titulartasuna behar bezala frogatuta ez badago...

Ondasun edo eskubide baten titulartasuna ondo frogatuta ez badago, Zerga Administrazioak zerga erregistro edo bestelako erregistro publikoren batean halakotzat agertzen dena hartu ahal izango du titulartzat.

Hainbat titular badaude...

Ondasun higiezin edo halako baten gaineko eskubide baten titulartasuna hainbat pertsonarena bada, haren ondoriozko etekinak denek lortuzat joko dira eta bakoitzari bere partaidetzaren proportziozko zenbatekoa egotziko zaio. Beraz, titularkide bakoitzak etekin moduan aitortu behar du ondasunaren edo eskubidearen guztirako etekinari bere partaidetza ehuneko aplikatzearen emaitzako kopurua.

Titularkideak ezkontideak edo Eusko Legebiltzarraren maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturiko **izatezko bikote bateko kideak badira...**

Ezkontideak edo Eusko Legebiltzarraren maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturiko izatezko bikoteko kideak izanez gero, bi ezkontideen edo izatezko bikoteko kideen ondasun eta eskubide komunek ematen dituzten etekinak, ezkontzaren araubide ekonomikoari eta ondare araubideari buruzko xedapenen arabera eta familiako kideen arteko ondare loturei kasu bakoitzean aplikatu beharreko legeria zibilaren arabera, erdibanatu egingo dira haien artean, bestelako partaidetza kuotarik justifikatzen ez bada. Aldiz, arau horien arabera ezkontide batenak edo legez eraturiko izatezko bikoteko kide batenak soilik diren ondasunek edo eskubideek sortutako etekinak berari bakarrik dagozkie.

3.8. Zer aldiri egozten zaizkio kapital higiezinaren etekinak?

Kapital higiezinaren etekinak kobratzen diren zergaldiari egotziko zaizkio.

Errenta zenbatetsiak zer zergalditan sortuzat jotzen diren, hari egotziko zaizkio.

Zer egin behar da egoitza atzerrira aldatzen bada?

Zergadunak egoitza atzerrira aldatzeagatik zergadun izateari uzten badio, egozteko dauden errenta guztiak sartu beharko ditu zerga oinarrian, egoitza aldatu aurretik bizi izan den

lekuan zerga honen aitortpena egin behar duen azken zergaldian, erregelamenduz ezartzen den moduan. Behar izanez gero, aitortpen-likidazio osagarria egingo da, baina ez da ezarriko zehapenik, eta ez da egongo ez berandutze interesik ez errekarigurik.

Eta zergaduna hiltzen bada?

Zergaduna hilez gero, egozteko dauden errenta guztiak aitortu beharreko azken zergaldiko zerga oinarrian sartu behar dira.

3.9. Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?

Ondasun edo eskubideen lagapenak ordaindu direla pentsatuko da.

Zenbatetsitako etekinen balorazioa **merkatuko balio normala** izango da. Merkatuko balio normala **norbanako lokabeen artean adostuko litzatekeen kontraprestazioa da, besterik frogatu ezean**. Hori frogatzeko bideak zuzenbidean onartutakoak izango dira.

Zerga Administrazioak dauzkan datuen arabera zergadun batek bere ondasun higiezin bat errentan edo azpierrean eman badu edo hura erabiltzeko eta gozatzeko eskubideak edo ahalmenak laga baditu eta ez baditu sartu etekinak autolikidazioan, kapital higiezinaren etekin garbia higiezinaren balioaren ehuneko 5 izango da, Ondarearen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan ezarritakoarekin bat etorritik, ondoko kasuan izan ezik: ondasun higiezinaren edo haren gaineko eskubide errealearen eskuratzaila, lagapen-hartzailea, errentaria edo azpierrearia zergadunaren ezkontidea, izatezko bikoteko kidea edo ahaidea (hirugarren gradurainokoa, ezkontza bidezkoak barne) izatea.

3.10. Nork eska dezake babestutako birgaitzerako kenkaria?

Kapital higiezinaren etekin garbia gidaliburu honen 3.5.1. apartatua xedatutakoaren arabera zehazten duten zergadunek errentan emandako etxebizitza birgaitzeko ordaindutako zenbatekoen ehuneko 18eko kenkaria aplikatu ahal izango dute, muga honekin: 3.000,00 euro urtean.

Ondorio horietarako, etxebizitza birgaitzea izango da jabeak errentatutako etxebizitzan lanak egitea, baldin eta lan horiek babestutako jarduketak direla adierazi badu ebazpen batek, ondare urbanizatu eta eraikia birgaitzeko jarduketa babestuei buruzko abenduaren 30eko 317/2002 Dekretuan xedatutakoaren arabera, edo, bestela, babesteko moduko jarduketak direla adierazi bada abenduaren 12ko 2066/2008 Errege Dekretuak edo berau ordeztan duen pareko arau batek ezartzen duenarekin bat etorritik.

Era berean, birgaitzetan hartuko dira paragrafo honen lehenengo paragrafoan aipatzen den errentatutako etxebizitzan egiten diren egokitzapen obrak eta instalazioak, bai eta hirifinkaren eta bide publikoaren arteko beharrezko igarobide diren eraikineko elementu komunak aldatzekoak ere, hala nola eskailerak, igogailuak, korridoreak, atariak edo beste edozein elementu arkitektoniko, edo desgaituen edo mendekoen komunikazio sensorialeko hesiak gaintzeko edo segurtasuna sustatzeko gailu elektronikoak aplikatzeko beharrezkoak direnak, erregelamendu bidez ezarritako baldintzetan.

Artikulu honetan arautzen den kenkaria aplikatzeko, aurreko paragrafoetan aipatzen diren kopuruetatik honako hau kendu beharko du: etxebizitza zaharbertzeko jasotako dirulaguntzetatik zerga honen araudiaren arabera salbuetsita daudenen zenbatekoa.

4

KAPITAL HIGIGARRIAREN ETEKINAK

- 4.1. Zer dira kapital higigarriaren etekinak?
- 4.2. Zer dira gauzazko etekinak?
 - 4.2.1. Gauzazko etekinak: kontzeptua
 - 4.2.2. Nola baloratzen dira?
 - 4.2.3. Nola integratzen dira zerga oinarrian?
- 4.3. Zein dira kapital higigarriaren etekin osoak?
 - 4.3.1. Denetariko entitateen funtsetako partaidetzaren bidez lortzen diren etekinak
 - 4.3.2. Norbere kapitalak hirugarrenei lagata lortzen diren etekinak
 - 4.3.3. Kapitalizazio eragiketek, bizi edo elbarritasun aseguruen kontratuek eta kapital ezarpenen errentek sortzen dituzten etekinak (dirua zein gauzak)
 - 4.3.3.1. Biziarteko eta aldi baterako errenten araubide iragankorra
 - 4.3.4. Kapital higigarriaren beste etekin batzuk
- 4.4. Zer oinarritan sartzen dira kapital higigarriaren etekinak?
- 4.5. Nola kalkulatu da etekin garbia?
- 4.6. Nori esleitzen zaizkio kapital higigarriaren etekinak?
- 4.7. Zer aldiri egozten zaizkio kapital higigarriaren etekinak?
- 4.8. Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?
- 4.9. Lotutako eragiketak

4.1. Zer dira kapital higigarriaren etekinak?

Kapital higigarriaren etekin osoetan ondoko hauek zenbatu behar dira: kapital higigarriak zuzenean zein zeharka sortzen dituen onura edo kontraprestazio guztiak, diruzkoak zein gauzazkoak, izendapena edo izaera gorabehera. Oro har, higieztzat jotzen ez diren zergadunaren titulartasuneko gainerako ondasun eta eskubideen etekinak ere kapital higigarriaren etekinak dira, baldin eta beraren jarduera ekonomiko bati lotuta ez badaude.

Zergadunaren jarduera ekonomikoei lotutako ondare elementuen (ondasunak edo eskubideak) ondoriozko etekinak kapital higigarriaren etekintzat gabe jarduera ekonomikoen etekintzat hartuko dira¹.

Ondoko hauek zenbatu behar dira kapital higigarriaren etekin osoetan:

- a) Denetariko entitateen funtsetako partaidetzaren bidez lortzen diren etekinak: dibidenduak, bazkidetzak berekin dakartzan onurak...
- b) Norbere kapitalak hirugarrenei lagata lortzen diren etekinak: letren, ordaindukoen eta deskontuan jaulkitzen diren baloreen interesak, besteak beste...
- c) Kapitalizazio eragiketen eta bizi edo elbarritasun aseguru kontratuen diru etekinak eta gauzazko etekinak.
- d) Kapital higigarriaren beste etekin batzuk: Ondasun higigarrien errentamenduak sortzen dituenak, laguntza teknikoa emanez lortzen direnak, jabetza intelektualaren eta industrialaren eskubideak, irudi eskubideak...

Aldiz, ondoko hauek ez dira kapital higigarriaren etekinak:

- Dibidenduak eta mozkin partaidetzak, baldin ondare sozietateetatik jaso badira, eta entitateak ondare sozietate gisa zerga ordaindu duen zergaldietatik badatoz.
- Nazioarteko zerga gardentasunaren araubidean dauden entitateek emanda jasotzen diren dibidenduak edo mozkin partaidetzak, egotzitako errenta positiboek dagokien heinean². Tratamendu bera aplikatuko zaie konturako dibidenduei.
Erreserbak banatzen badira, sozietatearen erabakian ezarritako zuzkiduraren arabera banatuko dira, eta ordaindutako azken kopuruak erreserba horietarako erabiliztat joko dira.
- Zerga paradisuatzat jotzen diren herrialde edo lurraldeetan eraturako inbertsio kolektiboko entitateek banatzen dituzten mozkinak³.
- Ohiko jarduera ekonomikoan egiten diren eragiketen prezioa geroratzeagatik edo zatikatzeagatik lortutako kontraprestazioak (honek ez du eragozten kontraprestazio horiek bidezko kontzeptuagatik zergapetzea).
- Akzio askatuak (doakoak) emateagatik lortzen diren etekinak.
- Zergadunak bere jarduera ekonomikoan laguntza teknikoa emanda lortzen dituen etekinak.
- Kapital zabalkuntzen ondoriozko lehentasunezko harpidetza eskubideak salduta lortzen diren etekinak (ondare irabazi edo galera moduan kargatzen dira).
- Zergadunaren heriotzaren ondorioz besteren kapitalaren erakarpena eta erabilera adierazten dituzten aktiboak kosturik gabe eskualdatuta lortzen diren etekinak.

¹ Ikus 5. kapitulua, "Jarduera ekonomikoen etekinak".

² Nazioarteko gardentasun fiskaleko araubideko errenta egozketa 7. kapituluan ("Errenta egozketa") jorratzen da.

³ Zerga paradisuatzat jotzen diren herrialde edo lurraldeetan eraturako inbertsio kolektiboko entitateen zerga ordainketa 7. kapituluan ("Errenten egozpena") azaltzen da.

4.2. Zer dira gauzako etekinak?

4.2.1. Gauzako etekinak: kontzeptua

Gauzako etekinak dira ondasunak, eskubideak edo zerbitzuak nor bere xedeetarako erabiltzea, kontsumitzea edo lortzea, dohainik edo merkatuko ohikoa baino baxuagoa den prezioa ordainduta, nahiz eta ematen dituenarentzat gastu erreala ez izan (adibidez: zergadunak etxeko tresna elektrikoa edo bidaia bat jasotzea epe finkorako ezarpena egiteagatik).

Etekina ordaintzen duenak hura eskudirutan ematen badio zergadunari ondasunak, eskubideak edo zerbitzuak eros ditzan, diruzko etekintzat hartuko da.

4.2.2. Nola baloratzen dira?

Oro har, gauzako errenten balorazioa merkatuan duten ohiko balioa da.

4.2.3. Nola integratzen dira zerga oinarrian?

Gauzako errentak zerga oinarrian integratzeko, gauzako errenten balorazioari haiengatik egin beharreko konturako sarrera batu behar zaio, horren zenbatekoa errentaren jasotzaileari jasanarazi ez bazaio. Konturako sarrera jasanarazita badago, errentaren hartzaileak gauzako errentaren balorazioa soilik sartu behar du zerga oinarrian.

4.3. Zein dira kapital higigarriaren etekin osoak?

Aurreko 4.1 atalean azaldu den bezala, ondoko hauek zenbatu behar dira kapital higigarriaren etekin osoetan:

4.3.1. Denetariko entitateen funtsetako partaidetzaren bidez lortzen diren etekinak

Ondoko etekin hauek, diruzkoak zein gauzakoak:

1. Denetariko entitateen dibidenduak, batzarretara joateagatik sariak eta mozkin partaidetzak.
2. Estatutuak direla bide edo sozietatearen organoaren erabakiaren bidez entitatearen mozkinetan, salmentetan, eragiketetan, sarreretan edo norbere lanaren ordainsarrietan ez beste kontzeptuetan partaidetza edukitzeko ahalmena ematen duten aktiboek sortzen dituzten etekinak. Akzio askatuen etekinak ez dira sartzen.
3. Entitate baten funts propioen partaidetza adierazten duten baloreak edo partaidetzak erabiltzeko edo gozatzeko eskubideak edo ahalmenak eratuta edo lagata lortzen diren etekinak, haien izena eta izaera gorabehera.
4. Entitate bateko bazkidea, akzioduna, kidea edo partaidea izateagatik jasotzen diren onurak.
5. Akzioen edo partaidetzen jaulkipen prima banatzea. Lortutako zenbatekoak akzioen edo partaidetzen eskuraketa balioa murriztuko du, deuseztatu arte. Gaindikirik badago, kopuru hori kapital higigarriaren etekin gisa zergapetuko da.
6. Kapitalaren murrizketaren helburua ekarpenak itzultzea bada, ekarpenaren zenbatekoa edo jasotako ondasunek edo eskubideek merkatuen duten balio izendatua ukituriko balore edo partaidetzen eskuraketa baliotik kenduko da, aurreko paragrafoan ezarritakoarekin bat etorritik, hutsean utzi arte. Gaindikirik badago, mota guztietako entitateen funts propioen partaidetzaren ondorioz lortutako higigarrien kapitalaren etekintzat hartuko da, lehen jaulkipen prima banatzeko ezarritako moduan. Salbuespena: kapitalaren txikipena banatu gabeko mozkinen ziozkoa bada, kontzeptu horrengatik jasotako kopuru guztiak denetariko entitateen irabazien partaidetzak bezala zergapetuko dira. Horretarako, kapital murrizketak, helburua gorabehera, lehenbizi banatu gabeko mozkinetatik datorren sozietatearen kapitalaren zatiari eragingo dio, ezabatu arte.

4.3.2. Norbere kapitalak hirugarrenei lagata lortzen diren etekinak

Denetariko kontraprestazioak, izendazioa eta izaera gorabehera, diruzkoak zein gauzazkoak: lagapenaren ordainsari gisa itundutako interesak eta gainerako ordainsari guztiak. Kategoria honetan sartzen dira, halaber, besteren kapitalak erakarri eta erabiltzearen adierazle diren mota guztietako aktiboak eskualdatu, itzuli, amortizatu, trukatu edo bihurtuta sortzen diren etekinak.

Finantza aktiboak eskualdatu, trukatu edo amortizatuta lortzen diren etekinak kapital higigarriaren etekinak dira; ez dira ez ondare irabaziak ez ondare galerak. Finantza aktibotzat jotzen dira besteren kapitalak erakartzea eta erabiltzea adierazten duten balore negoziagarriak, nola dokumentatzen diren kontuan hartu gabe.

Hain zuzen ere, ondokoak norbere kapitalak hirugarrenei lagata lortutako etekintzat hartuko dira:

- Denetariko igorpen tresnek sortzen dituzten etekinak, are merkataritzako eragiketetan sortzen direnak ere, endosua edo eskualdaketa egiten den unetik aurrera, ondoko kasuan izan ezik: endosua edo lagapena hornitzaileentzako kreditu baten ordain gisa egiten denean.
- Denetariko finantza entitateetako kontuetatik datozen kontraprestazioak, izendazioa eta izaera gorabehera, finantza aktiboekin egiten diren eragiketetan oinarritutakoak barne.
- Finantza aktiboak berriro erosteko itunarekin egiten diren aldi baterako lagapenek sortzen dituzten errentak.
- Finantza entitateek beren kredituak, osorik edo zatika, eskualdatu, laga edo transferitzeagatik ordaintzen dituzten errentak.

Etekinak baloreak eskualdatu, itzuli edo amortizatuta lortuz gero, zenbatekoa eskualdaketa, itzulketa edo amortizazio balioaren eta eskuraketa edo harpidetze balioaren arteko diferentzia da. Balore truke edo bihurketa baten ondoriozko etekinen zenbatekoa kalkulatzeko (adibidez, obligazioen trukean akzioak jaso) jasotako baloreen balioa eta emandakoena erkatu behar da.

Jasotzen diren baloreen balioa hartuko da truke edo bihurketa baliotzat.

Etekinak murrizketa aplikatzeko eskuraketaren eta besterentzearen gastu osagarriak ere konputatu daitezke, behar bezala frogatuz gero.

Finantza aktiboak eskualdatzearen ondoriozko etekin negatiboak, baldin eta zergadunak eskualdaketa aurreko edo ondoko bi hiletan finantza aktibo homogeneoak eskuratu baditu, beraren ondarean mantentzen diren finantza aktiboak eskualdatu ahala integratuko dira zerga oinarrian, hau da, karteratik behin betiko irten ahala.

Zergadun baten heriotza dela eta besteren kapitalaren erakarketa eta erabilera adierazten dituzten aktiboak kosturik gabe eskualdatzen direnean ez da sortzen kapital higigarriaren etekinik.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa aplikatuko da doako eskualdaketa egiten denean komisarioak testamentu ahalordea, gozamen ahaldua edo oraingo eraginkortasuneko oinordetza tituluren bat erabiltzearen ondorioz. Hori dela eta, oinordetza tituluak zein diren Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko Foru Arauko 7. artikuluan ezarri da.

Kostu gabeko eskualdaketa hauetan, alegia, eraginkortasuna unean bertan duten oinordetza tituluen bidezko kostu gabeko eskualdaketa, besteren kapitalak erakarri eta erabiltzea ordezkatzeko duten aktiboen eskualdatzaileari dagokionez, eskuraketa balioa, hurrengo eskualdaketa, dohaintza emaileak aktibo horiek dohaintza hartzaileari ematean duten balioa izango da, dohaintza hartzaileak aktiboak dohaintza emailea hil aurretik eskualdatu ezean. Izan ere, hala gertatzen bada, dohaintza hartzailea dohaintza emailearen lekuan subrogatuko da aktibo horien eskuraketa balio eta datei dagokienez, eta azken horrek eraginkortasuna unean bertan duen oinordetza itunaren aurretik zituen balio eta data atxikiko ditu.

Ez da konputatuko aktibo horien dohaintzaren ondoriozko kapital higigarriaren etekin negatiboa ere.

Adibidea

Zergadun batek finantza aktibo bat erosi zuen 2012an 3.005,06 € ordainduta; 2025eko abuztuaren 1ean 2.884,86 €-tan saldu du. Aktibo horren eskuraketa gastuak 19,53 € izan ziren. 2025eko irailaren 15ean finantza aktibo homoginoa erosi du 3.005,06 € ordainduta.

Finantza aktiboaren salmenta

Eskuraketa balioa (3.005,06 € + 19,53 €)	3.024,59 €
Eskualdaketa balioa	2.884,86 €
Etekin osoa (2884,86 € - 3024,59 €)	- 139,73 €

Finantza aktiboaren eskualdaketa onoriozko etekin negatiboa (139,73 €) zergadunaren ondarean geratzen den finantza aktiboa eskualdatu ahala sartuko da zerga oinarrian, eskualdaketa ondoko bi hileko epealdian finantza aktibo homoginoa erosi du eta.

Pertsona fisikoek Euskadiko Kooperatibei buruzko Legean (4/1993 Legea, ekainaren 24koa) aurreikusitako mendeko finantza ekarpenen ondorioz lortutako errendimenduei aplikatzekoa zaien zerga araubidea (33/2013 Foru Araua, PFEZari buruzkoa: 24. xedapen gehigarria).

Hirugarrenei kapital propioak lagatzeagatik lortutako errendimenduak kalifikatuko dira, eta, berdin diolarik noiz sortu diren (edo sortuko diren) ondoren aipatzen diren egoerak, honako tratamendu fiskal hau emango zaie:

- Balore horien eskualdaketa, ordainketa, amortizazio, truke edo bihurtetako eragiketen kasuan, dagozkion errendimenduak kapital higigarriaren errendimendutzat kalifikatuko dira. Entitate saltzaileekin epaiz kanpoko akordioak egin eta haien ondorioz transakzioak egiten direnean ere, zerga tratamendua horixe izango da, ordainketa horiei konturako atxikipena egin zaien ala ez gorabehera.
- Tituluen harpidetzaren deuseztasuna deklaritzen duten epaien kasuan, esan nahiko du haien titularrak ondare irabazi edo galera bat izan duela, eta bata edo bestea epaia irmo bihurtzen den ekitaldiari egotziko zaiola; hain zuzen ere, bere alde onartutako interesen eta ordaindu behar duen zenbatekoaren artean dagoen alde garbia egotziko da, dagozkion interesak barne, eta ez da bidezko izango arrazoi horregatik dagozkion autolikidazioak zuzentzea.

Tratamendu fiskal horixe bera aplikatuko da epaian deusez deklaritzen denean lehentasunezko partaidetzen edo mendeko zorraren harpidetza

- Tituluak jaulki dituzten kooperatibak konkurtsoan sartzeko deklarazioa egin bada eta tituluak konkurtso kreditu bihurtu badira, zergadunek aukeran izango dute kreditu horren ondorioz ondarean izandako alterazioa errenta orokorrean sartzea edo kapital higigarriaren errendimendutzat jotzea.

4.3.3. Kapitalizazio eragiketek, bizi edo elbarritasun aseguruaren kontratuek eta kapital ekarpenen errentek sortzen dituzten etekinak (dirua zein gauzak)

Kategoria honetan sartzen dira:

- Kapital geroratuak sortzen dituen etekinak.
- Jaraunspenez, legatuz edo bestelako oinordetza titulu baten bidez eskuratzen ez diren berehalako errentak, aldi baterakoak zein biziartekoak.
- Jaraunspenez, legatuz edo bestelako oinordetza titulu baten bidez eskuratzen ez diren geroratutako errentak, aldi baterakoak zein biziartekoak.
- Aldi baterako edo biziarteko errentak azkentzearen ondoriozko etekinak.

- Kapital prestazioak, biziarteko edo aldi baterako errenta eratuta, ematen dituzten bizitza edo elbarritasun aseguruak geroratutako errentak bezala zergapetuko dira, baldin eta kontratuan bihurtuta horretarako aukera finkatuta badago. Atal honetan xedatzen dena ezin da aplikatu zergadunak kapitala beste modu batean jasotzen badu.

OHARRA: Ez dira zenbatu behar kapital higigarriaren etekinetan kapitalizazio eragiketen bidez eta bizitza aseguru edo elbarritasun aseguruaren kontratuen bidez lortzen diren etekinak, baldin eta lanaren etekin moduan kargatu behar badira⁴. Izan ere, lanaren etekin moduan kargatzen dira enpresek berenganatutako pentsio konpromisoak bideratzeko gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin ituntzen diren aseguru kontratuen eta aseguru kontratu kolektiboen onuradunek erretiroagatik eta elbarritasunagatik jasotzen dituzten prestazioak, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak onartutako Pentsio plan eta funtsen Legearen testu bateratuko lehenengo xedapen gehigarrian ezartzen denarekin bat etorritik.

a) Geroratutako kapitala

Kapitalizazio eragiketaren baten edo bizi edo elbarritasun aseguru kontratu baten ondorioz geroratutako kapitala jasotzen bada, kapital higigarriaren etekina kalkulatzeko eragiketaren hau egin behar da: jasotako kapitalaren zenbatekotik ordaindutako primen zenbatekoa kendu.

$$\text{Kapital higigarriaren etekina} = \text{Jasotako kapitala} - \text{Ordaindutako primak}$$

Hala ere, aseguru kontratuak biziraupen kontingentzia eta ezintasun edo heriotza kontingentzia uztartzen baditu eta jasotako kapitala biziraupen kontingentziari badagokio, kapitalari dagozkion ordaindutako primak ere kendu ahalko dira ezintasun edo heriotza arriskuan, ordura arte kontsumitutakoa, betiere kontratuaren indarraldi osoan arrisku kapitala hornidura matematikoaren %5en parekoa edo txikiagoa bada. Ondorio horietarako, hornidura matematikoaren eta ezintasun edo heriotzarako aseguraturako kapitalaren arteko aldea kapital arrisku gisa hartuko da.

b) Berehalako errentak

Berehalako errentak dira prima bat edo batzuk ordaindu eta berehala jasotzen diren aldizkako errentak. Errenta jasotzeko aldia urte kopuru jakin bat izan daiteke (aldi baterako errenta) edo errentadunaren bizitza (biziarteko errenta).

Zergadunak urtean zehar jasotzen duen errentak bi osagai dauzka. Batetik, zergadunak emandako kapitalaren zati bat berreskuratzen du; bestetik, kapitalaren lagapenaren interesak eskuratzen ditu. Horregatik ekitaldi bakoitzean lortutako errentaren zati bat etekin osoetan sartu behar da. Arrazoi horregatik beragatik etekintzat jotzen den ehunekoa errentadunak errenta eratzean daukan adinaren edo errenta jasoko den aldiko urteen arabera izango da.

Biziarteko berehalako errentak. Zergadun baten alde errenta bat eratzen bada, kapitalaren etekin osoak kalkulatzeko ez da hartu behar kontuan jasotako errentaren zenbateko osoa, baizik eta haren ehunekoa bat. Logikoa den bezala, errentaduna gazteagoa eta ehunekoa handiagoa izaten da; izan ere, zenbat gazteago izan, handiagoa da bizi itxaropena eta, beraz, kapital lagapena luzeagoa da eta etekin gehiago lortzen da.

Adina	%
40 urte baino gutxiago	40
40 - 49 urte	35
50 - 59 urte	28
60 - 65 urte	24
66 - 69 urte	20
70 urte edo gehiago	8

⁴ Ikus 2. kapitulua, "Lanaren etekinak".

OHARRA: Ehunekoa errentadunak errenta eratzten denean daukan adinaren arabera da; ez da aldatzen errentaren indarraldi osoan.

Aurrezki sistematikorako banakako planak.

Aurrezki sistematikorako banakako planak biziarteko berehalako errentak bezala kargatzen dira.

Zergadunak biziarteko errenta eratu baino lehen metatutako eskubide ekonomikoak baliatzen baditu, denak edo batzuk bakarrik, eskuratzen duen zenbatekoaren arabera karga jasango du. Horretarako, berreskuratutako kopurua lehenik ordaindutako primei dagokiela pentsatuko da, horien errentagarritasuna barne dela.

Eratutako biziarteko errentaren ondoriozko eskubide ekonomikoak (denak edo zati bat) aldeztu aurretik baliatuz gero, zergadunak baliatzea gertatzen den zergaldian integratu behar du 33/2013 Foru Arauak, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergarenak, 9. artikuluko 23. idatz zatian xedatzen duena aplikatuta salbuetsitako errenta.

Berehalako aldi baterako errentak. Prima bat edo batzuk ordainduta errenta bat jasotzea ituntzen bada, urtean jasotzen den errentaren ehuneko bat bakarrik sartu behar da zerga oinarrian, berehalako biziarteko errentekin gertatzen den bezala eta arrazoari beraiengatik. **Ehunekoa kontratuaren iraupenaren arabera da eta ez da aldatzen hura indarrean dagoen aldi osoan.** Zenbat eta luzeagoa kapital lagapenaren iraupena, handiagoa da integrazio ehunekoa.

Errentaren iraupena	%
5 urte edo gutxiago	12
5 urte baino gehiago eta 10 urte edo gutxiago	16
10 urte baino gehiago eta 15 urte edo gutxiago	20
gorakoa	25

Adibidea

Pertsona batek berehalako errentak jasotzeko aseguru kontratatu du: 150.253,03 €-ko prima ordainduta errenta bat jasoko du 25 urtean. Aseguru etxeak % 3,5eko interes tasa aplikatzen du.

Urtean 9.114,84 € jasoko ditu.

Kapital higigarriaren urteko etekina:

Urteko errenta	9.114,84 €
Integrazio ehunekoa (errenta 15 urtetik gorakoa)	25%
Kapital higigarriaren etekin osoa	2.278,71 €

c) Geroratutako errentak

Berehalakoak bezala, geroratutako errentak biziartekoak edo aldi baterakoak izan daitezke. Hala ere, badago diferentzia bat: geroratutako errenten primak (edo prima) zergaduna errentak jasotzen hasten den ekitaldiaren aurretik ordaintzen dira. Kapital higigarriaren etekina kalkulatzeko berehalako errentetarako ezarritako ehunekoak aplikatu behar dira eta emaitzari errenta eratu arteko errentagarritasuna batu. Errentagarritasuna eraturako errentaren egungo finantza-aktuario balioaren eta ordaindutako primen arteko diferentzia da. Errentagarritasuna biziarteko errenta kobratzen den lehenbiziko 10 urteetan zehar banatu behar da linealki. Errenta aldi baterakoa bada, iraunaldiko urteen artean banatu behar da linealki (10 urte gehienez).

Adibidea

Pertsona batek geroratutako errentak jasotzeko aseguru kontratatu du; 10 urtean, 3.005,06 € sartuko ditu urtean. Aldi horren ondoren aldi baterako errenta hau jasoko du: 4.666,77 € urtean, 10 urtean.

Eratutako errentaren finantza-aktuario balioa da 36.926,81 € da, interes tasa % 4,5 izanez gero.

Geroratutako errentagarritasuna: Errentagarritasuna eraturako errentaren egungo finantza-aktuario balioaren eta ordaindutako primen arteko diferentzia da.

Errentaren egungo finantza-aktuario balioa	36.926,81 €
Ordaindutako primak (3005,06 € x 10 urte)	- 30.050,60 €
Geroratutako errentagarritasuna	6.876,21 €

Aldi baterako errenta denez, geroratutako errentagarritasuna errentaren iraunaldiko urtean artean banatu behar da (10 urte).

$$\frac{6.876,21 \text{ €}}{10 \text{ urte}} = 687,62 \text{ €/urtean}$$

Errentaren urteko zenbatekoa:

Urtean 4.666,77 euro jasoko ditu.

Kapital higigarriaren urteko etekina:

Urteko errenta	4.666,77 €
Integrazio ehunekoak (errentaren iraunaldia 5 urtetik gorakoa eta 10 urte edo gutxiago)	16%
Etekin osoa	746,68 €

Kapital higigarriaren etekina, guztira:

Urtekoa (urteko errentaren % 16)	746,68 €
Geroratutako errentagarritasuna, urtekoa	687,62 €
Kapital higigarriaren etekin osoa (746,68 € + 687,62 €)	1.434,30 €

Nolanahi ere, badago **araubide berezi bat**, hain zuzen ere, araubide berezian daude enpresek berenganatutako pensio konpromisoak bideratzeko gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin ituntzen diren aseguru kontratuen onuradunek (bizi eta elbarritasun aseguruak ez bestea) eta aseguru kontratu kolektiboen onuradunek erretiroagatik eta elbarritasunagatik jasotzen dituzten prestazioak, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak onartutako Pensio plan eta funtsen Legearen testu bateratuko lehenengo xedapen gehigarrian ezartzen denarekin bat etorritik. Izan ere, **prestazio horiek kapital higigarriaren etekin gisa sartu behar dira zerga oinarrian zenbatekoak kontratua dela bide ordaindutako primen kopurua gainditzen duenetik**. Beraz, horrelakoetan ezin dira aplikatu lehen berehalako errentetarako ezarritako ehunekoak. **Araubide berezia aplikatzeko ondoko bi inguruabarrak gertatu behar dira:**

- Aseguru kontratuaren indarraldian haren **hornikuntzetan mobilizaziorik ez egotea**.
- **Erretiro prestazioei** dagokienez, **aseguru kontratua gutxienez erretiroa hartu baino bi urte lehenago itunduta egotea**.

Gainera, ondoko **bi baldintza** hauek bete behar dira:

- Prestazioa eragiten duen kontingentzia azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Foru Dekretuaren bidez onartutako Pentsio plan eta funtsen Legearen testu bateratuko 8.6 artikuluan zehazten direnetako bat izan behar da, eta prestazioa jasotzeko berariaz ezarritakoa bete behar da.
- Aseguru kontratuaren hornikuntzetan mobilizazioa gertatuzat joko da ekonomiaren arloko eskubideez Pentsio plan eta funtsen Legearen testu bateratuko lehenengo xedapen gehigarrian (azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak onartuta) ezartzen diren mugak betetzen ez badira, edota hura garatu duen arautegian enpresen pentsio konpromisoak gauzatzeko gauzaten dituzten aseguru kolektiboez ezarritakoak betetzen ez badira.

Adibidea

Pertsona batek geroratutako errentak jasotzeko aseguru kontratatu du: erretiratzeko adinera iritsi arte 3.005,06 € sartu ditu urtean (10 urte guztira). Aldi horren ondoren aldi baterako errenta hau jasoko du: 4.666,77 euro urtean, 10 urtean.

Eratutako errentaren finantza-aktuario balioa da 36.926,81 € da, interes tasa % 4,5 izanez gero.

Araubide orokorra aurrean azaldutakoa da:

Errentagarritasuna eraturako errentaren egungo finantza-aktuario balioaren eta ordaindutako primen arteko diferentzia da.

Errentaren egungo finantza-aktuario balioa	36.926,81 €
Ordaindutako primak (3005,06 € x 10 urte)	- 30.050,61 €
Geroratutako errentagarritasuna	6.876,20 €

Aldi baterako errenta denez, geroratutako errentagarritasuna errentaren iraunaldiko urteen artean banatu behar da (10 urte).

$$\frac{6.876,21 \text{ €}}{10 \text{ urte}} = 687,62 \text{ €/urtean}$$

Urtean 4.666,77 euro jasoko ditu.

Kapital higigarriaren urteko etekina:

Urteko errenta	4.666,77 €
Integrazio ehuneko (errentaren iraunaldia 5 urtetik gorakoa eta 10 urte edo gutxiago)	16%
Integratu beharreko errenta (4.666,77 € x % 16)	746,68 €
Urtekoa (urteko errentaren % 16)	746,68 €
Geroratutako errentagarritasuna, urtekoa	687,62 €
Kapital higigarriaren etekin osoa (746,68 € + 687,62 €)	1.434,30 €

Dena den, araubide bereziaren arabera ez da ezer ordaindu behar harik eta jasotako errenten (4.666,77 €) batura ordaindutako primen batura (30.050,61 €) baino gehiago izan arte.

Urtea	Urtean jasotako errenta	Ordaindutako primen batura	Zerga oinarrian integratu beharrekoa
1	4.666,77 €	30.050,61 €	0 €
2	4.666,77 €	25.383,84 €	0 €
3	4.666,77 €	20.717,07 €	0 €

Urtea	Urtean jasotako errenta	Ordaindutako primen batura	Zerga oinarrian integratu beharrekoa
4	4.666,77 €	16.050,30 €	0 €
5	4.666,77 €	11.383,53 €	0 €
6	4.666,77 €	6.716,76 €	0 €
7	4.666,77 €	2.049,99 €	2.616,78 €
8-10	4.666,77 €	0 €	4.666,77 €

Araubide berezia aplikatzeko ondokoak gertatu behar dira:

- kontratua erretiratu baino bi urte lehenago gutxienez sinatu behar da.
- prestazioa ondoko kontingentzia hauetako bategatik kobratu behar da: erretiroa edo horrekin berdinetan daitekeen egoera; elbarritasun oso eta iraunkorra ohiko lanbiderako edo erabateko elbarritasun iraunkorra lan orotarako; heriotza.
- aseguru kontratuaren indarraldian hornikuntzetan mobilizaziorik ez egotea.

d) Aldi baterako edo biziarteko errentak azkentzea

Errenta bat erreskate eskubidea baliatuz azkentzen bada, eragiketa horren ondoriozko kapital etekinak kalkulatu behar dira. Horretarako **erreskatatutako zenbatekoari errenten zati bat batu behar zaio**, hain zuzen ere atal honetako aurreko puntuetan ezartzen denaren arabera kapital higigarriaren etekintzat hartu behar ez den kopurua, **eta horren emaitzatik ordaindutako primen guztirako zenbatekoa kendu behar da**.

OHARRA: Errentadunarentzat ez da etekinik izango aldi baterako edo biziarteko errenta heriotzagatik azkentzen bada.

e) Oro har, kapital prestazioak, biziarteko edo aldi baterako errenta eratuta, ematen dituzten bizitza edo elbarritasun aseguruak geroratutako errentak bezala zergapetuko dira, baldin eta kontratuan bihurtuta horretarako aukera finkatuta badago. Zergadunak kapitala beste modu batean jasotzen badu, atal honetan xedatzen dena ezin da aplikatu.

f) Kapital ezarpenetik datozen biziarteko edo aldi baterako errenten kasuan (salbuespena: jaraunspenez, legatuz edo beste ondorengotza titulu baten bidez eskuratzen direnak), kapital higigarriaren etekina kalkulatzeko bitzita aseguruaren kontratuetatik datozen biziarteko edo aldi baterako errenta berehalakoetarako ezarritako ehuneko egokia aplikatu behar zaio urteko zenbatekoari.

4.3.3.1. Biziarteko eta aldi baterako errenten araubide iragankorra

1. 1999ko urtarrilaren 1a baino lehen eratutako errentak (biziartekoak eta aldi baterakoak).

Biziarteko eta aldi baterako errentetatik (berehalakoak zein geroratuak) kapital higigarriaren etekintzat zenbat jotzen den zehazteko, 2007ko urtarrilaren 1etik aurrera errenta moduan jasotzen diren prestazioei berehalako errentetarako (biziartekoak zein aldi baterakoak) ezarritako ehunekoak bakarrik aplikatuko zaizkie, baldin eta errenta 1999ko urtarrilaren 1a baino lehen eratu bada.

Biziarteko errenten kasuan, ehuneko horiek errenta eratzen den unean hartzaileak duen adinaren arabera aplikatuko dira, edo errentaren iraupen osoaren arabera, aldi baterako errentak baldin badira.

2. 1999ko urtarrilaren 1a baino lehen eratutako biziarteko eta aldi baterako errentak erreskatatuta lortzen diren etekinak

1999ko urtarrilaren 1a baino lehen eratutako biziarteko edo aldi baterako errenta bat erreskatatuz gero, erreskateak sortutako kapital higigarriaren etekina kalkulatzeko errenta eratu arte lortutako errentagarritasuna kendu behar da.

4.3.4. Kapital higigarriaren beste etekin batzuk

Ondoko hauek ere kapital higigarriaren etekinak dira (diruzkoak zein gauzazkoak):

- **Jabetza intelektualaren ondoriozko etekinak, zergaduna autorea ez denean** (autoreak jasotzen baditu, lan jardueraren etekintzat jotzen dira).
- **Jabetza industrialaren ondoriozko etekinak, zergadunaren jarduera ekonomiko bati lotuta ez badago** (asmatzaileak berak ematen badu lizentzia, jasotako kontraprestazioa lan jarduera baten ondoriozko sarreratzat hartzen da).
- **Laguntza teknikoa emanda lortzen diren etekinak, jarduera ekonomiko baten esparruan ematen denean izan ezik.**
- **Ondasun higigarriak, negozioak eta meatzeak errentatuta lortzen diren etekinak, eta azpierrentariak azpierrentamenduei esker jasotzen dituztenak, azpierrentamendua jarduera ekonomikoa ez bada.**
- **Irudia ustiatzeko eskubidea lagata** edo hura erabiltzeko baimena edo adostasuna emanda lortzen diren etekinak, eskubidea sortzen duenak lortzen dituztenean edo jarduera ekonomiko batean sortzen direnean izan ezik.

4.4. Zer oinarritan sartzen dira kapital higigarriaren etekinak?

– Kapital higigarriaren etekin hauek sartzen dira **aurrezkiaren errentan**:

A) Denetariko entitateen funtsetako partaidetzen bidez lortzen diren etekinak.

B) Norbere kapitalak hirugarrenei lagata lortzen diren etekinak.

Oro har, norbere kapitalak lotutako entitateei lagata lortzen diren kapital higigarriaren etekinak zerga oinarri orokorrean sartu behar dira. Hala ere, finantza entitateek ematen dituzten etekinak, baldin eta entitate ordaintzaileari lotutzat jotzen diren pertsonen antzeko ezaugarriak dituzten beste kolektibo batzuei eskainitakoak bezalakoak badira, aurrezkiaren errentan sartu behar dira.

C) Kapitalizazio eragiketek, bizi edo elbarritasun aseguruaren kontratuek eta kapital ezarpenen errentek sortzen dituzten etekinak.

Aurrezkiaren likidazio oinarriaren gaineko karga 33/2013 Foru Arauak, PFEZarenak, 76. artikuluan ezartzen duen eskalan agertzen da (ikus eskuliburu honetako 11. kapitulua).

– Kapital higigarriaren etekin hauek sartzen dira **errenta orokorrean**:

A) Kapital higigarriaren beste etekin batzuk (eskuliburu honetako 4.3.4. atala).

B) Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauko 42. artikuluan ezartzen denarekin bat etorritik **lotuta dauden entitateei norbere kapitalak lagata lortzen diren etekinak**, aurreko B) letran ezartzen diren betekizunak betetzen ez direnean.

C) Bazkide kapitalistei esleitzen zaizkien etekinak (azaroaren 27ko 33/2013 Foru Araua, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergarena, 54. artikulua, 3. paragrafoa).

Errenta orokorraren gaineko karga tasak 33/2013 Foru Arauko 75. artikuluko eskalan ezartzen dira (ikus 11. kapitulua).

4.5. Nola kalkulatu da etekin garbia?

Kapital higigarriaren etekin garbia, arau orokor gisa, etekin osoen batura izango da.

Salbuespena: etekinak badatoz laguntza teknikoa ematetik, ondasun higigarri, negozio edo meategiak errentan ematetik edo azpierrentamenduetatik, etekin garbia lortzeko etekin osoetatik kendu ahal izango dira haiek lortzeko beharrezkoak diren gastuak, eta, hala

badagokio, sarrereren iturri diren ondasun edo eskubideek jasandako narriaduraren zenbatekoa ere bai. Gastu kengarrien baturak inoiz ezingo du etekin negatiboa eman.

Aurrekoa gorabehera, etxebizitzaren azpierreteak direnean, etekin garbia kalkulatzeko, kengarriak izango dira azpierreteak elementuaren zati proportzionalen eta, horrez gainera, azpierreteak higiezin bakoitzeko lortutako etekin guztien eta gastu kengarri gisa zenbatu daitezkeen zenbatekoaren arteko aldeari % 30eko hoberia aplikatuko zaio.

Hala ere, eskuliburu honen 4.3.4 atalean aurreikusten diren etekin estatistik sortutako etekin garbiaren % **60 sartuko da zerga oinarrian, sortze aldia bi urtetik gorakoa bada**. Integrazio ehuneko hori % **50** izango da **sortze aldia bost urtetik gorakoa denean edo etekin hauek bakar-bakarrik jasotzen direnean**:

- a) **Errentamendu kontratua intsuldatuta edo lagata lortutako zenbatekoak.**
- b) **Errentamenduetan, errentariak edo azpierreteak gaitz edo kalteengatik emandako kalte ordainak.**

Etekinak zatika kobratzen badira, etekinaren sortze aldia konputatzeko, kobrantza zenbat urtetan zatikatzen den hartuko da kontuan. Kapital higigarriaren etekinaren sortze aldia bi urte baino luzeagoa izan bada eta etekinak zatika hartzen badira, % 60ko edo % 50eko integrazio ehunekoak aplikatuko dira: sortze aldiko urteen (datatik datara) eta zatikapenak hartzen dituen zergaldien kopuruaren arteko zatiketaren emaitza bi baino gehiago bada, % 60; bost baino gehiago bada, % 50. Integrazio ehunekoak gehienez ere 300.000 euroko etekinei aplikatuko zaizkie urtean. Hortik gorakoa osorik (% 100) integratu behar da.

% 100 baino integrazio ehuneko txikiagoa aplikatu behar zaien etekinak jasotzen badira, aurreko leerroaldean zehazten den 300.000 euroko muga konputatzerakoan, lehenengo eta behin, integrazio ehuneko txikienei dagozkien etekinak hartuko dira kontuan.

Etekinak zatika jaso badira, artikuluko honetako 2. idatz zatian azaldu den bezala, eta 300.000 euroko muga aplikatu behar bada, gehieneko zenbateko hori modu proportzionalen banatuko da zatikapenak hartzen dituen ekitaldien artean.

Sortze aldia bi urte baino luzeagoa izan dela egiaztatu arren, epealdia zenbatekoa izan den zehazterik ez dagoenean, hiru urtekoa izan dela ulertuko da.

4.6. Nori esleitzen zaizkie kapital higigarriaren etekinak?

Kapitalaren etekinak **etekinok sortzen dituzten ondare elementuen (ondasunak edo eskubideak) titular diren zergadunek** lortuzat joko dira. Ondoko kasu hauetan honela jokatu da:

Titulartasuna behar bezala frogatuta ez badago:

Ondasun edo eskubide bate titulartasuna ondo frogatuta ez badago, Zerga Administrazioak zerga erregistro edo bestelako erregistro publikoren batean halakotzat agertzen dena hartu ahal izango du titulartzat.

Hainbat titular badaude:

Hainbat titular badaude, ulertuko da bakoitzak titulartasun horretan duen partaidetzaren arabera proportzioan lortu dituela etekinak. Beraz, titularkide bakoitzak, aitortu behar dituen diru sarrera osoak eta gastu kengarriak kalkulatzeko, berak ondasun edo eskubidearen titulartasunean duen partaidetza ehunekoak aplikatu beharko die ondasun edo eskubide horrek sortutako guztizko sarrerei eta gastuei, hurrenez hurren.

Ezkontideak edo **izatezko bikotea** (Eusko Legebiltzarraren maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen xedatutakoaren arabera eraturiko bikotea).

Ezkontideak edo Eusko Legebiltzarraren maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturiko izatezko bikoteko kideak izanez gero, bi ezkontideen edo izatezko bikoteko kideen ondasun

eta eskubide komunek ematen dituzten etekinak, ezkontzaren araubide ekonomikoari buruzko xedapenen arabera eta izatezko bikoteko edo familiako kideen arteko ondare loturei kasu bakoitzean aplikatu beharreko legeria zibileko manuen arabera, erdibanatu egingo dira haien artean, bestelako partaidetza kuotarik justifikatzen ez bada. Aldiz, arau horien arabera ezkontide batenak edo legez eraturako izatezko bikoteko kide batenak soilik diren ondasunek edo eskubideek sortutako etekinak berari bakarrik dagozkie.

4.7. Zer aldiri egozten zaizkie kapital higigarriaren etekinak?

Oro har, higiezinaren kapitalaren etekinak hartzaileak eska ditzakeen zergaldiari egotziko zaizkie.

Errenta zenbatetsiak zein zergalditan sortuzat jotzen diren, hari egotziko zaizkie.

Zer egin behar da egoitza atzerrira aldatzen bada?

Zergadunak egoitza atzerrira aldatzeagatik zergadun izateari uzten badio, egotzeko dauden errenta guztiak sartu beharko ditu zerga oinarrian, egoitza aldatu aurretik bizi izan den lekuan zerga honen aitortpena egin behar duen azken zergaldian, erregelamenduz ezartzen den moduan. Behar izanez gero, aitortpen-likidazio osagarria egingo da, baina ez da ezarriko zehapenik, eta ez da egongo ez berandutze interesik ez errekar gurik.

Eta zergaduna hiltzen bada?

Zergaduna hilez gero, egotzeko dauden errenta guztiak aitortu beharreko azken zergaldiko zerga oinarrian sartu behar dira.

4.8. Nola baloratzen dira zenbatetsitako etekinak?

Ondasun edo eskubideen lagapenak ordaindu egin direla ulertuko da.

Zenbatetsitako etekinen balorazioa **merkatuko balio normala** izango da. Merkatuko balio normala **norbanako lokabeen artean adostuko litzatekeen kontraprestazioa da, besterik frogatu ezean**. Hori frogatzeko bideak zuzenbidean onartutakoak izango dira.

Maileguen eta besteren kapitalak erakarri edo erabiltzeko eragiketen kasuan, zergaldiko azken egunean diruak merkatuan duen legezko interes tasa hartuko da merkatuko balio normalizat.

OHARRA: 2025erako, diruaren legezko interesa % 3,25 da⁵.

4.9. Lotutako eragiketak

Lotura dagoen kasuetan, oro har, lotutako eragiketen baloraziorako arauak aplikatuko dira Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauan ezarritako moduan⁶. **Zerga Administrazioak egiaztatu ahal izango du pertsona edo entitate lotuen artean egindako eragiketak merkatuko balio normalaren arabera baloratu direla. Behar izanez gero, balorazio zuzenketak egingo ditu**, baldin eta zerga honen kargapeko eragiketak beren merkatuko balio normalaren arabera baloratu ez badira. Zergadunak aurkeztutako dokumentazioa eta Administrazioaren esku dauden datuak eta informazioa erabiliz egingo dira zuzenketak. **Zerga Administrazioak balio horri eutsi beharko dio gainerako pertsona edo entitate lotuei dagokienez.**

⁵ Diruaren 2025erako legezko interesa abenduaren 23ko 31/2022 Legeak, Estatuaren 2023 urterako Aurrekontu Orokorrenak, 2025erako luzetua, ezarri du.

⁶ Ikus abenduaren 13ko 37/2013 Foru Araua, sozietateen gaineko zergarena, 42. artikulua, lotutako eragiketarako balorazio arauari buruzkoa.

Balorazio administratiboak ez du ekarri behar eragiketa egin duten pertsona edo entitate guztientzat eragiketak benetan sortu duen errenta baino errenta handiagoa zerga honekin kargatzea. Zenbatespen objektiboko metodoren bat aplikatzeagatik zerga oinarritik kanpo geratzen den errenta zatia hartuko da kontuan konparazioa egiteko.

Ondoko kasu hauetan **lotura dago**:

- Sozietate baten eta bertako bazkide baten artean, baldin eta honen partaidetza % 25ekoa edo handiagoa bada.
- Sozietate baten eta bertako kontseilari edo administratzaileen artean.
- Entitate baten eta bertako bazkide, partaide, kontseilari edo administratzaileen ezkontide, izatezko bikotekide edo hirugarren gradurainoko ahaideen artean (lerro zuzeneko edo alboko ahaideak, odolekoak, ezkontza bidezkoak edo Eusko Legebiltzarraren maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikotea eratzean sortzen den loturaren bidezkoak), partaidetza % 25ekoa edo handiagoa bada.

5

JARDUERA EKONOMIKOEN ETEKINAK

- 5.1. Zer dira jarduera ekonomikoek etekinak?
- 5.2. Nori esleitzen zaizkio jarduera ekonomikoek etekinak?
- 5.3. “Errentak esleitzeko araubideko entitateetan” nortzuk daude kargapean eta nola ordaintzen dute zerga?
 - 5.3.1. Nortzuk daude kargapean?
 - 5.3.2. Nola kargatzen dira?
- 5.4. Nola kalkulatu dira jarduera ekonomikoek zerga oinarria eta etekin garbia?
 - 5.4.1. Zer metodo erabil daiteke zerga oinarria kalkulatzeko?
 - 5.4.2. Nola kalkulatu da jarduera ekonomikoek etekin garbia?
 - 5.4.3. Noiz dira bateraezinak zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate erraztua eta modalitate arrunta?
- 5.5. Nola kalkulatu da etekina zuzeneko zenbatespenaren metodoarekin?
 - 5.5.1. Nola kalkulatu da etekina modalitate arruntean?
 - 5.5.2. Nola kalkulatu da etekina modalitate erraztuan?
 - 5.5.2.1. Zer baldintza bete behar dituzte zergadunek?
 - 5.5.2.2. Noiz hautatu daiteke modalitate erraztua? Uko egin ahal zaio?
 - 5.5.2.3. Noiz aplikatu ahal zaie modalitate erraztua errentak esleitzeko araubidean dauden entitateei?
 - 5.5.2.4. Etekin garbiaren kalkulua.
- 5.6. Nola kargatzen dira etekin irregularrak?
- 5.7. Ondare elementuetatik zeintzuk daude lotuta jarduera ekonomikoek eta zeintzuk ez?
 - 5.7.1. Zer dira jarduera ekonomikoek lotutako ondare elementuak?
 - 5.7.2. Zer dira jarduera ekonomikoek lotuta ez dauden ondare elementuak?
 - 5.7.3. Nola funtzionatu dute zergadunaren ondare elementuen lotzeak eta deslotzeak?
 - 5.7.3.1. Zer da lotzea, eta nola funtzionatu du?
 - 5.7.3.2. Zer da deslotzea, eta nola funtzionatu du?
 - 5.7.4. Nola kalkulatu da jarduera bati lotutako ondare elementuak eskualdatuta ondarean gertatu den irabazia edo galera?
 - 5.7.4.1. Lehenengo fasea: nola kalkulatu da eskualdaketaren emaitza?
 - 5.7.4.2. Bigarren fasea: eskualdaketaren emaitza positiboa bada, nola egin moneta zuzenketa?
 - 5.7.4.3. Hirugarren fasea: zein da etekin garbian sartu beharreko ondare irabazi edo galeren zenbatekoa?

- 5.7.5. Zer zerga onura sortzen du lotutako elementu bat eskualdatuta lortutako zenbatekoa berrinbertitzeak?
- 5.8. Nola kalkulatu dira zenbatetsitako etekinak?
- 5.9. Zer irizpide aplikatzen da aldi egozpenerako?
- 5.10. Jarduera ekonomikoen titular diren zergadunen kontabilitateko eta erregistroko betebeharrak

5.1. Zer dira jarduera ekonomikoek etekinak?

Oro har, jarduera ekonomikoek etekintzat ondoko hauek hartzen dira: lan pertsonaletik eta kapitaletik, bietatik aldi berean edo horietako batetik bakarrik, eratorriak izanik, zergadunak produktibideak eta giza baliabideak, edo bietako bat bakarrik, bere kontura antolatzea dakartenak ondasun eta zerbitzuen produkzioan edo banaketan esku hartzeko.

Horrenbestez, **jarduera ekonomikoek etekinaren kontzeptua mugatzeko, kontuan hartu behar da:**

1. Produktibideen edota giza baliabideen antolaketa autonomoa egon behar dela.
2. Jardueraren titularrak bere kontura eta bere intereserako diharduela.
3. Ondasun edo zerbitzuen produkzioan edo banaketan esku hartzea duela helburu.

Bereziki, jarduera ekonomikoek etekin osotzat jotzen dira ondoko enpresa jarduerak hauen etekinak:

- Erauzketa jarduerak.
- Fabrikazio jarduerak.
- Merkataritzako jarduerak.
- Zerbitzuak emateko jarduerak.
- Artisautzako jarduerak.
- Nekazaritzako jarduerak.
- Basogintzako jarduerak.
- Abeltzaintzako jarduerak.
- Arrantza jarduerak.
- Eraikuntzako jarduerak.
- Meatzaritzako jarduerak.

Jarduera ekonomikoek etekin osotzat jotzen dira, halaber, lanbide jardueren etekinak¹ (ingeniariak, albaitariak, medikuak, abokatuak, notarioak, aseguru agente eta artekariak, musika zuzendariak...). Enpresa jardueren etekinak lanbide jardueren etekinetatik bereizi beharra dago, batzuek eta besteek zerga tratamendu desberdina dutelako garrantzizko kontu batzuetan, hala nola:

- Atxikipena egin beharra.
- Kontabilitateko eta erregistroko betebeharrak.

Higiezinen errentamendua edo salerosketa jarduera ekonomikotzat joko da baldin eta jardueraren antolamendurako gutxienez langile bat badago, lan kontratuduna, lanaldi osokoa eta jarduera horretarako dedikazio eskusiboa duena. Horretarako, ondokoak ez dira langiletzat hartuko: zergadunaren ezkontidea, izatezko bikotekidea, aurrekoak, ondorengoak, bigarren graduako albo ahaideak (ahaidetasunaren jatorria gorabehera: odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotearen eraketa edo adopzioa), eta Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauko 42. artikuluko 3. idatz zatiaren arabera zergadunarekin lotura duten pertsonak.

Aurreko paragrafoan ezarritakoa betetzen ez bada, jarduera horietatik lortutako etekinak kapital higiezinen etekintzat joko dira (errentamenduetan) edo ondare irabazi edo galeratzat (salerosketetan).

¹ Jarduera Ekonomikoek gaineko Zergaren Tarifen bigarren eta hirugarren ataletan sailkatutakoak dira lanbide jarduerak.

5.2. Nori esleitzen zaizkio jarduera ekonomikoaren etekinak?

Jarduera ekonomikoaren etekinak **jarduerari lotutako ekoizpen baliabideak edo giza baliabideak pertsonalki eta zuzenean euren kontura antolatu ohi dituztenek** lortutakotzat joko dira. **Kudeaketa hori jarduera ekonomikoaren titularrek egiten dutela pentsatuko da, kontrakorik frogatu ezean.**

5.3. "Errentak esleitzeko araubideko entitateetan" nortzuk daude kargapean eta nola ordaintzen dute zerga?

5.3.1. Nortzuk daude kargapean?

Arau orokor gisa, sozietate zibiletan, nortasun juridikoa eduki zein ez eduki, jaso gabeko jarauntsietan², ondasun erkidegoetan eta otsailaren 28ko 6/2005 Foru Arau Orokorrak, Arabako Zergei buruzkoak, 35.3 artikuluan aipatzen dituen **gainerako entitateetan, lortutako errenta**, hurrenez hurren, **bazkideei, jaraunsleei, erkideei edo partaideei esleitzeko zaie, kasu bakoitzean aplikatu beharreko arau edo itunei jarraituz.** Administrazioak arau edo itun horiek badaudela zalantzarik gabe **jakin ezean, etekinak zati berdinetan egotziko zaizkie. Esleitutako errentek jardueratik edo eman dituen iturritik ondorioztatutako izaera izango dute** bazkide, jaraunsle, erkide edo partaideentzat. Atal horretan xedatutakoa ez da aplikagarria izango foru arau honetako hogeita bederatzigarren xedapen gehigarrian aipatutako sozietate zibilen bazkideen kasuan.

LABURPENA: bazkide, jaraunsle, erkide edo partaideak daude kargapean.

5.3.2. Nola kargatzen dira?

Errentak esleitzeko araubidean dauden entitateak ez daude sozietateen gaineko zergaren kargapean, baizik eta pertsona fisikoaren gaineko zergarenean.

Bereziki, errentak esleitzeko araubideko entitate batek jarduera ekonomiko bat egiten badu, jarduera horri dagozkion etekinek izaera hori bera edukiko dute entitateko kideentzat, ohikotasunez, modu pertsonalean eta zuzenean parte hartzen badute jarduerari lotutako produkzio bitarteko eta giza baliabideen norberaren konturako kudeaketan.

Aldiz, aipatutako esku hartze hori egiten ez duten eta entitatean kapital ekarpen soila beste partaidetzarik ez duten bazkide, jaraunsle, erkide edo partaideentzat esleitutako etekinak kapitaletik sortutako etekintzat joko dira. Hala gertatzen denean, **egotzi beharreko etekina ekarritako kapitalaren % 15 izango da gehienez ere.**

Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauan mikroenpresetarako eta enpresa txiki eta ertainetarako xedatutakoa dagokionean aplikatzeko, eta "zerga egozketako araubideko entitateak" mikroenpresatzat edo enpresa ertain edo txikitzat kalifikatzeko ezarritako baldintzak betetze aldera, entitate horiek gauzatzen dituzten ekonomia jardueren multzoa hartuko da kontuan, ez besterik.

5.4. Nola kalkulatu dira jarduera ekonomikoaren zerga oinarria eta etekin garbia?

5.4.1. Zer metodo erabil daiteke zerga oinarria kalkulatzeko?

Zerga oinarria kalkulatzeko bi araubide edo metodo daude:

- **Zuzeneko zenbatespena.**
- **Zeharkako zenbatespena,** Zergei buruzko Foru Arau Orokorrean xedatutakoarekin bat.

² Jaso gabeko jarauntsiak jaraunsleek onartu zain daudenak dira.

5.4.2. Nola kalkulatzen da jarduera ekonomikoaren etekin garbia?

Jarduera ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko bi modalitate daude. Hauek dira:

- **Zuzeneko zenbatespenaren metodoa.** Bi modalitate biltzen ditu:
 - a) **Modalitate arrunta.**
 - b) **Modalitate erraztua.**

Etekin garbian sartu behar dira jarduerari lotutako ondare elementuetatik sortzen diren ondare irabaziak edo galerak.

5.4.3. Noiz dira bateraezinak zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate erraztua eta modalitate arrunta?

- **Modalitate arrunta:** jarduera baten etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate arruntaren bidez zehazten duten zergadunek gainerako jarduera guztien etekin garbia ere modalitate beraren bidez zehaztu behar dute.
Baina zergadunak urtean zehar jarduera ekonomikoaren bati ekiten badio, aipatutako arauak ez du eraginik izango urte horretarako, jarduera berriari dagokionez.
- **Modalitate erraztua:** modalitate erraztua aplikatzeko baldintzak betetzen dituzten zergadunek, jardueraren baten etekin garbia modalitate horren bidez kalkulatzeko badute, gainerako jardueren etekin garbia ere modalitate beraren bidez kalkulatu behar dute.

5.5. Nola kalkulatzen da etekina zuzeneko zenbatespenaren metodoarekin?

OHARRA: Zuzeneko zenbatespenaren bidez etekin garbia kalkulatzeko, zergadunak egin duen jarduera ekonomikoaren sarrerak eta gastuak zenbatu behar dira. Horrela, zergadunak egin duen jardueraren errealitate zehatzarekin bat datorren emaitza lortzen da.

Zuzeneko zenbatespenaren metodoak bi modalitate ditu:

- **Arrunta.**
- **Erraztua.**

Metodo horren bidez urteko etekina kalkulatzeko, zergadunak pertsona fisikoaren errentaren gaineko zergaren aitortpenaren B-1 eranskina erabili beharko du, kasua bada.

5.5.1. Nola kalkulatzen da etekina modalitate arruntean?

Modalitate horren bidez etekin garbia kalkulatzeko, **kontuan hartuko dira Pertsona fisikoaren errentaren gaineko zergaren Foru Arauak 25. artikuluan ezartzen dituen arau orokorrak³ eta Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauak xedatzen duena, ondoko erregela berezi hauekin batera:**

1. Lehenengo erregela

Ez dira gastu gisa kengarriak izango dohaintzan ordaindutako diru kopuruak eta dohaintzan emandako ondasunen kontabilitate balioa, kirol federazioak edo kirol klubak bezalako entitate dohaintza-hartzaileen xedeen lorpenari aplikatu ahal bazaizkio, kirol jarduera

³ Jarduera hasten den kasuetan, 33/2013 Foru Arauak, PFEZarenak, 25.5 artikuluan xedatzen duena aplikatuko da. (Zergadunak gizonek ehuneko 10 eta emakumeek ehuneko 15 murrizketa aplikatu ahal izango dio jardueraren etekin garbi positiboari etekinen zenbatekoa positibo den lehenengo zergaldian eta hurrengoan, betiere etekin garbi positibo hori lehenengo aldiz lortu badu jarduera hasi eta hasierako bost zergaldietako batean). Basogintzako jarduera ekonomiko bat garatzen duten zergadunek ehuneko 10eko murrizketa aplikatu ahal izango diote haren etekin garbi positiboari, behar den kasuetan PFEZaren 33/2013 Foru Arauaren 25. artikuluko 4. eta 5. apartatuetan xedatutakoa aplikatu ondoren. Aurreko paragrafoan ezarritakoa aplikatzeko, beharrezkoa izango da Arabako Foru Aldundian basogintzaren arloan eskumena duen sailak arauz ezartzen dituen baso kudeaketa jasangarriko konpromisoak betetzea. Konpromiso horiek betetzen direla egiaztatzeke, basogintzaren arloan eskumena duen Arabako Foru Aldundiko sailak horri buruz emandako ziurtagiria aurkeztu beharko du

ez profesionalen sustapenerako eta garapenerako kirol sozietate anonimoek emandako diru kopuruari dagokienez –betiere entitate horien artean kostu bidezko lotura ezarri bada kontratuz, aipatutako kirol federazio eta klubak helburua lortzeko beharrezkoa dena–, ez eta enpresaburu edo profesionalak berak gizarte aurreikuspeneko mutualitateei egindako ekarpenak ere; baina zerga oinarri orokorra murriztu ahal izango dute.⁴

Kengarriak izango dira, hala ere, norberaren konturako langileen edo autonomoen gizarte segurantzako araubide berezian sartuta ez dauden profesionalek gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin egindako aseguru kontratuen ondorioz ordaindutako diru kopuruak. Horretarako, baldintza hau bete behar da: 8/2015 Legegintzako Errege Dekretuan ezarritako betebeharra betetze aldera⁵ (esate baterako, notarioen eta zenbait abokaturen kasuan), kontratu horiek gizarte segurantzako erregimen berezi horren ordezkotzat izatea, erregimen berezi horrek artatzen dituen kontingentziak estaltzea helburu duen zatian, erregimen berezi horretan ekitaldi bakoitzean kontingentzia arruntetarako ezarritako gehieneko kuota dela muga.

2. Bigarren erregela

Zergadunarekin bizi den ezkontideak edo izatezko bikoteko lagunak edota harekin bizi diren seme-alaba adingabeek zergadunaren jarduera ekonomikoetan ohikotasunez eta jarraitutasunez lan egiten badute, orduan, jardueraren etekinak kalkulatzekoan, zergadunak (jardueraren titularra den aldetik) haietako bakoitzarekin hizpatutako ordainsariak (soldatak...) kenduko ditu, betiere baldintza hauek betetzen badira:

- Lan kontratua egotea.
- Ezkontidea, izatezko bikoteko laguna edo seme-alaba adingabeak Gizarte Segurantzako araubide egokian afiliatuta egotea.
- Ezkontidearekin, izatezko bikoteko lagunarekin edo seme-alaba adingabeekin hizpatutako ordainsariak ez izatea haien lanbide kualifikazioari eta egiten duten lanari merkatuan dagozkienak baino handiagoak.

Ezkontideak, izatezko bikoteko lagunak edo seme-alaba adingabeek jasotako ordainsariak lanaren etekintzat joko dira zerga ondorio guztietarako.

3. Hirugarren erregela

Zergadunarekin bizi den ezkontideak edo izatezko bikoteko lagunak edota harekin bizi diren seme-alaba adingabeek ondasun edo eskubideak lagatzen dituztenean zergadunaren jarduera ekonomikoaren xederako erabiltzeko, orduan, jardueraren etekinak kalkulatzekoan, zergadunak (jardueraren titularra den aldetik) haiekin hizpatutako kontraprestazioa kenduko du, betiere merkatuko balioa gainditzen ez bada. Kontraprestaziorik egon ez bada, merkatuko balioa kendu ahal izango da.

Kontraprestazioa edo merkatuko balioa ezkontidearen, izatezko bikoteko lagunaren edo seme-alaba adingabeen kapitalaren etekintzat joko da zerga ondorio guztietarako.

Bi ezkontideen edo izatezko bikoteko kideen ondasun eta eskubide komunak direnean erregela hori ez da aplikagarria izango eta, beraz, ezingo da inongo gastu kengarriak aplikatu.

4. Laugarren erregela

Jarduera ekonomikoarekin lotutako gastu hauek kengarriak izango dira:

- a) Harreman publikoak direla eta jatetxe, ostatu, bidaia eta joan-etorrietan jardueretariko bakoitzean egindako gastuen % 50. Gehieneko muga, kontzeptu horiek guztiak batera hartuta, zergaldian jardueretariko bakoitzean izandako diru sarreraren % 5 izango da.

⁴ Ikus, 10. kapituluaren ("Likidazio oinarria"), 10.2.1.2 puntua, mutualitate, pentsio plan eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateentzako ekarpenengatik zerga oinarri orokorra murrizteari buruzkoa.

⁵ Urriaren 30eko 8/2015 Legegintzako Errege Dekretuak onartutako Gizarte Segurantzaren Lege Orokorraren testu bateginaren hamazortzigarren xedapen gehigarrian aurreikusten duen betebeharra.

- b) Opariak eta bestelako esku-erakutsiak, baldin eta hartzaile eta zergaldi bakoitzeko zenbateko unitarioa ez bada 300 euro baino handiagoa, eta hartzailearen nortasuna agiriren batean jasota geratzen bada. Gastu horiek aipaturako zenbatekoa gainditzen dutenean, muga horretaraino izango dira kengarriak.

5. Bosgarren erregela

Ez dira kengarriak izango, oro har, automobilak eta beren atoiak, ziklomotorrak eta motozikletak erostearekin, inportatzearekin, alokatzearekin, konpontzearekin, mantentzearekin edo balioa galtzearekin zerikusia duten gastuak eta halako ibilgailuen erabilerari lotutako beste edozein gastu.

Hala ere, frogatzen baldin bada ibilgailua, egiten den jarduera motaren ondorioz, diru sarrerek lortzeko baliabide garrantzitsua eta ohikoa dela, goian aipaturako gastuen % 50 kengarria izango da, ibilgailu bakar baterako eta muga hauek gainditu gabe:

- a) 3.000 euro, edo bestela zergadunak erabili duen amortizazio portzentajea bider 30.000 euro eginik ateratzen den zenbatekoaren ehuneko 50, gutxiago bada eta ondare elementua amortizatu egiten bada, errentamendua, lagapena edo balio galera dela eta.
- b) 30.000 eurok ibilgailuaren eskuraketa prezioaren aldean egiten duten parte proportzionala, baldin eta prezio hori handiagoa bada, ibilgailuok eskuratzearen ondoriozko finantza gastuei dagokienez.
- c) 3.600 euro erabilerarekin zerikusia duten gainerako kontzeptuak direla eta, ibilgailu eta urte bakoitzeko edozelan ere.

Modu sinesgarrian frogatzen bada ibilgailuak lotura eskusiboa duela jarduera ekonomikoarekin, gastu horiek kengarriak izango dira muga hauetaraino:

- a) Bi zenbateko hauetatik txikiena: edo 6.000 euro, edo zergadunak erabili duen amortizazio ehuneko bider 30.000 euro eginik ateratzen den zenbatekoa, gutxiago bada eta ondare elementua amortizatu egiten bada, errentamendua, lagapena edo balio galera dela eta.

Bateriako ibilgailu elektrikoak (BEV) edo bateria hedatuko ibilgailu elektrikoak (E-REV) badira, lehen adierazitakoaren orde, zenbateko hauetatik txikiena aplikatuko da: 8.000 euro edo zergadunak erabilitako amortizazio ehuneko bider 40.000 euro eginda ateratzen den zenbatekoa, zenbatekoa hura txikiagoa bada eta ondare elementua amortizatzen bada.

- b) 30.000 eurok ibilgailuaren eskuraketa prezioaren aldean egiten duten parte proportzionala, baldin eta prezio hori handiagoa bada, aipaturako ibilgailuak eskuratzearen ondoriozko finantza gastuei dagokienez.

Bateriako ibilgailu elektrikoak (BEV) edo bateria hedatuko ibilgailu elektrikoak (E-REV) badira, lehen adierazitakoaren orde, hau aplikatuko da: ibilgailuaren eskuraketa prezioa 40.000 euro baino gehiago denean, kopuru horrek osatzen duen zati proportzionala ibilgailuaren eskuraketaren prezioarekiko

- c) 7.200 euro, ibilgailuak erabiltzeari loturiko beste kontzeptu guztiengatik.

Baldin eta zergadunak urtearen zati batean ibilgailua erabili ez badu, erabilera denborarekiko proportzioan kalkulatu dira arau honetan aipaturiko mugak.

Honako ibilgailu hauek jarduerarekin lotura eskusiboa dutela pentsatuko da eta haien erabilerarekin zerikusia duten gastuak kengarriak izango dira mugarik gabe:

- a) Salgaien garraioan erabiltzen diren ibilgailu mistoak.
- b) Bidaiariak kontraprestazio bat ordainduta garraiatzeko zerbitzuetan erabiltzen direnak.
- c) Fabrikatzaileek probak, saiakuntzak, erakustaldiak edo salmenten sustapena egiteko erabiltzen dituztenak.

d) Merkataritzako ordezkari edo agenteen bidaia profesionaletan erabiltzen direnak, muga hauekin:

- Zenbateko hauetatik txikiena: 6.000 euro, edo zergadunak erabilitako amortizazio ehunekoa bider 25.000 euro eginda ateratzen den zenbatekoa, hura baino gutxiago bada eta ondare elementua amortizatu egiten bada, errentamendua, lagapena edo balio galera dela eta.

Ibilgailua bateriadun ibilgailu elektrikoa (BEV), autonomia hedatuko ibilgailu elektrikoa (REEV), erregai-piladun ibilgailu elektrikoa (FCV) edo erregai-piladun ibilgailu elektriko hibridoa (FCHV) izanez gero, aurrean adierazitakoa gabe zenbateko hauetatik txikiena aplikatuko da: 8.000,00 euro edo zergadunak erabilitako amortizazio ehunekoa bider 40.000,00 euro eginda ateratzen den zenbatekoa, hura baino gutxiago bada eta ondare elementua amortizatzen bada.

- Ibilgailuaren eskuraketa prezioa 30.000 euro baino gehiago izanez gero, zenbateko horrek ibilgailuaren eskuraketa prezioaren aldean egiten duen zati proportzionala, ibilgailuen eskuraketak eragindako finantza gastuak direla eta.

Ibilgailua bateriadun ibilgailu elektrikoa (BEV), autonomia hedatuko ibilgailu elektrikoa (REEV), erregai-piladun ibilgailu elektrikoa (FCV) edo erregai-piladun ibilgailu elektriko hibridoa (FCHV) izanez gero, aurrean adierazitakoa gabe honako zenbateko hau aplikatuko da: ibilgailuaren prezioa 40.000,00 eurotik gorakoa denean, zenbateko horri dagokion zati proportzionala.

e) Gidariei edo pilotuei kontraprestazio baten truke irakasteko zerbitzuetan erabiltzen direnak.

f) Zaintza zerbitzuetan erabiltzen direnak.

g) Ibilgailuak kontraprestazio baten truke alokatzea ohiko jarduera duten entitateek alokairu jarduera horretarako bakarrik eta benetan erabiltzen dituzten ibilgailuak.

6. Seigarren erregela

Ez dira kengarriak izango jolas zein kirol ontziekin edo aireontziekin zerikusia duten gastuak, ontziok ez badaude jarduera ekonomiko bati modu eskusiboan lotuta, azken kasu horretan gastuak kengarriak izango baitira, jardueraren bidez zergaldian lortutako sarreren zenbatekoaren gehieneko mugaraino. Ez da muga hori aplikatuko zergadunak frogatzen baldin badu badituela behar adinako baliabide materialak eta giza baliabideak jarduera ekonomiko hau egiteko: aipatutako garraio bideak etenik gabe ustiatzea.

7. Zazpigarren erregela

Ez dira kengarriak izango urriaren 29ko 7/2012 Legeko 7. artikuluan eskudiruzko ordainketez xedatzen dena hausten duten eragiketetatik eratorritako gastuak. Lege hori iruzurraren kontrako prebentzio ekintzak eta iruzurraren kontra borrokatzeko ekintzak areagotzearen tributuen eta aurrekontuen gaineko araudia aldatu eta finantza araudia egokitzekoa da.

8. Zortzigarren erregela

Eroskeriak ez dira kengarriak izango.

9. Bederatzigarren erregela

Zergadunek betetzen badituzte zergadun bat mikroenpresa eta enpresa txiki edo ertaintzat hartzeko Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauko 13. artikuluan ezartzen diren baldintzak, bada, orduan zergadun horiei halako enpresa bakoitzarentzat foru arau horretako 21. artikuluko 1. idatz zatiko b) letran eta 2. eta 3. idatz zatietan eta 22. artikuluko 3. idatz zatian xedatzen dena aplikatuko zaie.

13. artikuluan ezarritako baldintzak betetzeari dagokionez, zergadunak egiten dituen jarduera ekonomiko guztiak hartuko dira kontuan.

10. Hamargarren erregela

Ez dira aplikatuko Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren IV. tituluaren V. kapituluaren aurreikusitako emaitza aplikatzearen arloko zuzenketak (enpresa kapitalizazioa sustatzeagatiko konpentsazioa eta irabaziak berdintzeko, ekintzailletza sustatzeko eta produkzio jarduera indartzeko erreserba bereziak).

11. Hamaikagarren erregela

Zuzeneko zenbatespenean etekin garbia zehaztean, zergadunak jarduera ekonomikoan bere burua mantentzeko jabetzetan eta ostalaritzako establezimenduetan egiten dituen gastuak kengarriak izango dira, baldin eta baliabide elektronikoen bidez ordaintzen badira; gastu hauek muga dute, pertsona langileen ohiko mantenu gastuetarako ezarritako dieta eta diru kopuruen arauzko muga, bai eta arauz ezarritako beste betekizun batzuk ere.

5.5.2. Nola kalkulatu da etekina modalitate erraztuan?

5.5.2.1. Zer baldintza bete behar dituzte zergadunek?

Jarduera ekonomikoren bat egiten duten zergadunek zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate erraztua aplikatu ahal izango dute jardueren etekin garbia kalkulatzeko, bi baldintza hauek betez gero:

- **Zergadunak jarduera ekonomiko guztietan urtean egindako eragiketen zenbatekoa ezin da izan 600.000 euro baino gehiago.**
- Zergadunak **berariaz aukeratu behar du modalitate erraztua** bere jarduera guztien etekin garbia kalkulatzeko.

Modalitate erraztua aplikatzeko mugatzat hartu behar den eragiketen zenbatekoa modalitate hori aplikatu aurreko urtekoa izango da. Modalitate hori aplikatu aurreko urtean inolako jarduerarik egin ez bada, etekin garbia modalitate erraztuaren bidez kalkulatu ahal izango da, zergadunak modalitate hori aukeratu badu. Jarduera aurreko urtean zehar hasi bada, eragiketen zenbatekoa urteko egingo da. Hau da, sei hilabeteetan, esaterako, eragiketen zenbatekoa 60.101,21 euro izan bada, urteko eragiketen zenbatekoa 120.202,42 euro izango da.

5.5.2.2. Noiz hautatu daiteke modalitate erraztua? Uko egin ahal zaio?

Zuzeneko zenbatespeneko metodoaren modalitate erraztua aplikatu nahi izanez gero, **ondorioak izan behar dituen egutegiko urteko martxoaren 1a baino lehen** hautatu behar da. Jarduerari ekiten bazaio, erroldan alta emateko aitortzean adierazi behar da modalitate hori hautatu dela.

Hautapenak modalitatea aplikatu daitekeen hurrengo urteetan izango du indarra, zergadunak aurreko paragrafoan ezarritako epean berariaz ezeztatu ezean.

Zuzeneko zenbatespeneko metodoaren modalitate erraztua hautatzeko edo hautapena ezeztatzeko, zergadunak errolda aitortzearen 037 erredua bete behar du.

Modalitate erraztua aplikatzea hautatzen duen zergadunak basogintzan, nekazaritzan, abeltzaintzan edo arrantzan, ardogintzan edo salgaien errepideko garraioan jarduten badu, jarduera horietarako ezarritako arau bereziak aplikatu ahal izango ditu gastu kengarriak zenbatzeko. Horretarako, zergadunek erregela berezi hauek aplikatzea hautatu behar dute zerga honen zergaldi jakin bateko autolikidazioa aurkeztean, eta horretarako aski dute jardueraren etekin garbia jarduerarako ezarritako erregela bereziak aplikatuz zehaztea.

Zergadun batek arautegian jarduera baterako ezarritako erregela bereziak aplikatzea hautatzen badu, epigrafe horren pean egiten dituen jarduera guztien etekin garbia zehaztu behar du erregela berezi horietan ezarritakoarekin bat etorritik.

Zergadun batek hainbat jarduera egiten baditu eta horien gastuak zehazteko erregela bereziak ezarri badira, erregela bereziak jarduera horietako bati, batzuei edo guztiei aplikatzea hauta dezake.

Aurreko guztiak ez du eragozten gastu kengarriak zenbatzeko erregela berezirik ez daukaten jardueren etekina zehazteko zuzeneko zenbatespeneko erregela orokorrak aplikatzea.

Atal honetan aipatzen den hautapenak ez du ondoriozko izango hurrengo zergaldietan.

5.5.2.3. Noiz aplikatu ahal zaie modalitate erraztua errentak esleitzeko araubidean dauden entitateei?

a) Zer baldintza bete behar dituzte?

Errentak esleitzeko araubidean dauden entitateek egiten dituzten jarduera ekonomikoekin etekin garbia zehazteko zuzeneko zenbatespen metodoaren modalitate erraztua erabili ahal izango da, baldintza hauek betez gero:

- **Entitateko bazkide, jaraunsle, erkide edo partaide guztiak pertsona fisikoak izan behar dira.**
- **Entitatearen jarduera ekonomiko guztien eragiketen zenbatekoa ezin da izan 600.000 euro baino gehiago.**
- **Modalitate erraztu hori hautatu behar da jarduera guztien etekin garbia kalkulatzeko.**

b) Nola hautatzen da modalitate erraztua eta nola ezeztatzen da hautapena?

Bazkide, jaraunsle, erkide edo partaide guztiak hautatu behar dute modalitate erraztua; halaber, **hautapena denek ezeztatu behar dute**, eta denek hautatu behar dute etekin garbia zuzeneko zenbatespen erraztuaren bidez kalkulatzeko erregela bereziak aplikatzea. Epeak eta prozedura 5.5.2.2 puntuan azaltzen dira.

Bazkide, jaraunsle, erkide edo partaide guztiak erregela berak aplikatu beharko dituzte, denek erregela orokorrak edo erregela bereziak, etekin garbia zuzeneko zenbatespen erraztuaren bidez zehazteko. Bestela, erregela orokorrak aplikatuko dira.

Modalitate erraztua aplikatzeko ez dira kontuan hartuko bazkide, jaraunsle, erkide edo partaide bakoitzaren inguruabarrak.

c) Nori esleitzen zaizkio etekinak?

Errentak esleitzeko araubidean dauden entitateen etekin garbia **bazkide, jaraunsle, erkide edo partaideei esleitu ahal zaie** kasu bakoitzean aplikatu beharreko arau edo itunei jarraituz. Administrazioak arau edo itun horiek badaudela zalantzarik gabe jakin ezean, etekinak zati berdinetan egotziko zaizkie.

5.5.2.4. Etekin garbiaren kalkulua.

Etekin garbia zuzeneko zenbatespen erraztuaren modalitatean kalkulatzeko arau orokorrez gainera, badira arau bereziak ardogintza, nekazaritza, abeltzaintza eta arrantza jardueretarako, beste arau batzuk basogintzako jarduerarako eta beste batzuk salgaien errepideko garraiorako.

5.5.2.4.1. Etekin garbia kalkulatzeko arau orokorrak

Honela kalkulatu da etekin garbia:

- **Diru sarrerak eta gastuak kalifikatu eta zenbatu behar dira⁶, ondoko hauek izan ezik: andeatzeagatiko galerak, amortizazioak, 33/2013 Foru Arauak, PFEZarenak, 27. artikuluko 5. erregelako bigarren puntuko a) letran eta hirugarren puntuko a) letran aipatzen dituen errentamendu, lagapen eta balio galeren ondoriozko gastuak, eta jarduerari lotutako ondare elementuen ondoriozko irabaziak eta galerak.**

⁶ Eragiketa hori abenduaren 13ko 37/2013 Foru Arauan, sozietateen gaineko zergarenean, eta zuzeneko zenbatespen metodoaren modalitate arrunterako ezarritako arauetan ezarritakoari jarraituz egingo da (ikus kapitulu honen barruan 5.5.1 puntua).

- **Aurreko puntuan aipatutako sarreren eta gastuen arteko diferentzia kalkulatu da eta kopuru horretatik jarraian adieraziko den portzentajea kenduko da foru arau honen 27. artikuluan 5. arauaren bigarren apartatuaren a) letran aipatutako amortizazioengatik, narriaduraren ondoriozko galerengatik, alokairu gastuengatik, lagapenengatik edo balio galeragatik eta gastu frogagaitzengatik:**
 - **Aurrean aipatutako sarreren eta gastuen arteko diferentziaren 35.000,00 eurotik beherako kopurua: ehuneko 20.**
 - **Aurrean aipatutako sarreren eta gastuen arteko diferentziaren 35.000,00 - 85.000,00 euro bitarteko kopurua: ehuneko 15.**
 - **Aurrean aipatutako sarreren eta gastuen arteko diferentziaren 85.000,00 eurotik gorako kopurua: ehuneko 10.**
- PFEZaren Foru Arauaren hogeita hamalagarren xedapen gehigarrian aipatzen diren eremu edo gunetan kokatutako jarduera ekonomikoek kasuan, aurreko paragrafoan aipatzen den ehuneko 45eko izango da. Ehuneko hori erregelamendu bidez aldatu ahal izango da.**
- Aurreko paragrafoan xedatutakoa eremu eta gunehorietan fisikoki eta modu iraunkorrean kokatuta dauden jarduera ekonomikoek baino ez zaie aplikatuko, aurrez aurre garatzen edo gauzatzen badira, eta eremu edo gunehorietatik harreman zuzenean bezeroekin edo erabiltzaileekin.**
- **Aurreko puntuko emaitzari, azkenik, jarduerari lotutako ondare elementuen ondoriozko irabaziak batu edo galerak kendu behar zaizkio.**

LABURPENA: zuzeneko zenbatespen erraztua	
1. kendura = Diru sarrerak – Gastuak	
1. kendura	
– Aurrean aipatutako sarreren eta gastuen arteko diferentziaren 35.000,00 eurotik beherako kopurua: ehuneko 20.	
– Aurrean aipatutako sarreren eta gastuen arteko diferentziaren 35.000,00 - 85.000,00 euro bitarteko kopurua: ehuneko 15.	
– Aurrean aipatutako sarreren eta gastuen arteko diferentziaren 85.000,00 eurotik gorako kopurua: ehuneko 10.	
+ Lotutako elementuen irabaziak	
– Lotutako elementuen galerak	
Zergadunaren etekin garbia	
Jarduera hasten den kasuetan, 33/2013 Foru Arauak, PFEZarenak, 25.5 artikuluan xedatzen duena aplikatuko da. (Zergadunak % 10eko murrizketa aplikatu ahal izango dio jardueraren etekin garbi positiboari etekinen zenbatekoa positiboa den lehenengo zergaldian eta hurrengoan, betiere etekin garbi positibo hori lehenengo aldiz lortu badu jarduera hasi eta hasierako bost zergaldietako batean)	

Adibidea

Enpresaburua zara eta zure jarduerari buruzko datu hauek daude (jardueraren hasiera):

Salmentak	50.000 €
Erosketak	22.500 €
Amortizazioak	4.300 €
Andeatzeagatikko galerak	1.200 €
Gastu frogagaitzak	150 €
Lotutako ondasuna eskualdatuz lortutako ondare irabazia	3.000 €

Kasu honetan hauxe izango da zure jardueraren etekin garbia, arau orokorrak aplikatuta:

Etekin garbia		
Diru sarrerak	Salmentak	50.000 €
Gastuak	Erosketak	22.500 €
Kendura	(50.000 € - 22.500 €)	27.500 €
Amortizazioak, andeatzeagatiko galerak eta gastu frogagaitzak	27.500 euroren % 20	5.500 €
Irabazia		
		3.000 €
Etekin garbia	(27.500 € - 5.500 € + 3.000 €)	25.000,00 €
Jardueraren hasieragatiko murrizketa (baldintzak betetzen badituzu)	25.000 euroren % 10	2.500 €
Etekin garbia	(25.000 € - 2.500 €)	22.500,00 €

5.5.2.4.2. Ardogintza, nekazaritza, abeltzaintza eta arrantza jardueretarako arau bereziak

Honela kalkulatu da etekin garbia:

- Diru sarrerak eta gastuak kalifikatu eta zenbatu behar dira, ondoko hauek izan ezik: andeatzeagatiko galerak, amortizazioak, 33/2013 Foru Arauak, PFEZarenak, 27. artikuluko 5. erregelako bigarren puntuko a) letran eta hirugarren puntuko a) letran aipatzen dituen errentamendu, lagapen eta balio galeren ondoriozko gastuak, eta jarduerari lotutako ondare elementuen ondoriozko irabaziak eta galerak.
- Aurreko puntuan aipatutako diru sarreren eta gastuen arteko kendura kalkulatu da ("1. kendura").
- Aurreko puntuko emaitzari % 70* kendu behar zaio andeatzearen galerengatik, amortizazioengatik eta gastu frogagaitzengatik.
- Aurreko puntuan esandakoa eginez kalkulatu den zenbatekoari, berriz, jarduerari lotutako ondare elementuek sortutako irabaziak batu behar zaizkie, edo galerak kendu.

Mahats bilketaren gastua: bildutako kg bakoitzeko 0,07 euro, betiere benetako gastuak ezin badira frogatu eta bildutako kilogramoak Kontseilu Arautzailearen dokumentazio egokiaren bitartez frogatzen badira.

Atal honetan xedatutakoa aplikatzeko hauexek dira nekazaritza eta abeltzaintzako jarduerak: abeltzaintza lokabea; ganadua hazi, zaindu eta gizentzeko zerbitzuak; BEZaren nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzaren araubide berezitik baztertuta dauden nekazariak eta abeltzainek egiten dituzten bestelako lanak eta zerbitzu osagarriak; BEZaren nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzaren araubide berezian sartu daitezkeen nekazaritza eta abeltzaintzako jarduerak.

LABURPENA: ardogintza, nekazaritza, abeltzaintza eta arrantza jardueretarako prozedura sektoriala
1. kendura = Diru sarrerak – Gastuak (mahats bilketaren gastua = 0,07 euro bildutako kg-ko)
1. kendura - Ehuneko kengarri finkoa (1. kenduraren % 70) + Lotutako elementuen irabaziak – Lotutako elementuen galerak
Zergadunaren etekin garbia

5.5.2.4.3. Basogintzako jarduerarako arau bereziak

Honela kalkulatu da etekin garbia:

- **Diru sarrerak kalifikatu eta zenbatu behar dira, jarduerari lotutako ondare elementuen ondoriozko irabaziak eta galerak izan ezik, Zergaren Foru Arauan ezarritako arau orokorrak aplikatuz.**
- **Gastu kengarritzat zenbatuko dira, frogatzen eta baloratzen zailak izateagatik, aurreko puntuan aipatutako diru sarreren % 58,5. Ehuneko hori % 70era igoko da zergadunak ustiatutako lurrak oihaneztatzen dituenen, behean azaltzen diren baldintzak eta epeak betez. Ezingo da % 70 aplikatu hazkunde azkarreko hostozabalen baso ustiapenekin zerikusia duten lanak direnean.**
- **Aurreko puntuetan aipatutako diru sarreren eta gastuen arteko kendura kalkulatu behar da. Kendura hori % 60ko edo % 50eko ehunekoaz biderkatuko da, basogintzako jardueraren etekinaren sorrera aldia bi urtetik edo bost urtetik gorakoa den, etekinak ez badira lortu aldian-aldian edo behin eta berriro.**
- **Azkenik, jarduerari lotutako ondare elementuen ondoriozko irabaziak batuko dira, edo galerak kenduko.**

Ustiatutako lurrak oihaneztatzeke baldintzak eta epeak.

Ustiatzen diren lurretan **mozketa egiteko baimena ematen denetik bi urte igaro baino lehen oihaneztatu behar dira lur horiek, eta hori Arabako Foru Aldundiko Nekazaritza Sailak emandako ziurtagiriaren bitartez frogatuko da.**

Baldin eta, aurreko paragrafoan xedatutakoari lotuta, zergadunak **ez baditu oihaneztatzen ustiatutako lurrak mozketa egiten den urte berean, mozketa egin den ekitaldiko Zergaren aitortpenean adierazi behar du ezarritakoaren arabera eta finkatutako epearen barruan oihaneztatzeke asmoa daukala.**

Ustiatutako lurrak oihaneztatzearen ingurukoa ez betetzea.

Ustiatutako lurrak oihaneztatzeke **ezarritako baldintzak betetzen ez badira, zergadunak aitortpen-likidazio osagarria egin beharko du, gastu kengarrien % 58,5 gabe % 70 aplikatu zuen urteari dagokiona.**

Ondorio horietarako, zergadunak aurreko paragrafoan aipatutako urtean basogintzako jarduerak sortutako etekin garbia birkalkulatu behar du % 58,5eko gastu kengarrien ehunekoa aplikatuz, eta horren emaitzako kuota sartu behar du bidezko berandutze interesekin batera.

Aitortpen-likidazio osagarri hori baldintzak betetzen ez direnetik ez-betetzea gertatzen den zergaldiko aitortpena aurkezteko arauzko epea amaitu arte aurkez daiteke.

5.5.2.4.4. Salgaien errepideko garraio jarduerarako arau bereziak

Salgaien errepideko garraio jardueren etekin garbia zuzeneko zenbatespen metodoaren modalitate erraztuaren bitartez zehazteko, aipatutako 28. artikuluko 1. idatz zatiko b) letran azaltzen den ehunekoa %70koa izango da.

Artikulu honetan xedatutakoa aplikatzeko, salgaien errepideko garraio jarduerak dira jarduera ekonomikoen gaineko zergaren tarifetako 722. epigrafean zehaztutakoak (tarifa horiek uztailaren 23ko 573/1991 Foru Dekretu Arauemaileak onartu zituen).

5.5.2.4.5. Jarduera artistikoen etekin garbia zehazteko arau bereziak

Zergaren Foru Arauaren 28. artikuluko 2. apartatuan xedatzen dena garatuz, **jarduera artistikoen etekin garbia zuzeneko zenbatespeneko metodoaren modalitate erraztuan zehazteko, 28. artikuluko 1. apartatuaren b) letran aipatzen den portzentajea % 40 izango da.**

Horretarako, **artistatzat hartzen dira jarduera ekonomiko hauetan aritzen diren zergadunak: sorkuntza plastikoa eta bisuala** (pintura, marrazketa, eskultura, ilustrazioa, zeramika, grabatua, komisariotza, artelanen zaharberritzea edo ikus-entzunezkoaren sorkuntza-zuzendaritzak fikzioan, animazioan, dokumentalean edo hibridoan); **idazketa bidezko sorkuntza** (literaturakoa, ikus-entzunezko edo komikirako gidoia, antzerkitestuak, konposizioa eta letra edo haien itzulpena); **zuzeneko arteen sorkuntza** (koreografikoa edo performatiboa, interpretazio musikala, bertsoaritza, kantua, dantza, zirku-arteak edo akrobatikoak, txotxongiloak, magia, umorea, figurazioa edo barietateak, eta ikuskizunen zuzendaritza artistikoak); beste-lako kultur sorkuntzak eta artejarduerak egiten dituztenak, baldin eta artista interpretatzaile gisa aintzatetsita badaude 1996ko apirilaren 12ko 1/1996 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onarturiko Jabetza Intelektualari buruzko Legearen testu bateginaren bigarren liburuarren I. tituluari, **edo artista, artista interpretatzaile edo interpretatzaile gisa** arte eszenikoen, ikus-entzunezkoen jarduera eta musika jardueretan aplikagarri diren hitzarmen kolektiboen arabera.

Era berean, kontzeptu horretan sartuko dira jarduera artistiko hori garatzeko beharrezkoak diren laguntza jarduera teknikoak, hau da, **jarduera artistikoarekin zuzenean lotuta dauden eta jarduera hori egiteko ezinbestekoak diren zerbitzuak, esaterako, ekitaldiaren prestaketa, muntaketa eta laguntza teknikoak, jarduera artistikoa osorik gauzatzeko beharrezkoa den beste edozein lan** (joskintza, ile-apainketa eta makillajea, besteak beste) eta bestelako jarduera osagarriak, **betiere zergadunak jarduera horiek zuzenean eta esparru artistikoa soilik egiten baditu.**

Jarduera artistikoak, teknikoak eta laguntzakoak, aurreko apartatuetan azaldu den bezala, komunikazio publikoaren edo zabalkundearen bidez egin ahal izango dira, bitarteko edo euskarri teknikoak (ukigarriak edo ukiezinak), ekoizpen fonografikoa edo ikus-entzunezkoak erabiliz honako hauetan: antzerkia, zinema, irrati-difusioa, telebista, Internet (streaming bidez barne), kirol instalazioak, plazak, zirkuak, jaialdiak, tablaoak, dantzalekuak, diskotekak, eta, oro har, ikuskizun publikoak, grabazioak, produkzioak 30 edo saio artistikoak edo erakustaldi erakoak egiteko erabiltzen den edozein toki, eta, azkenik, esparru pribatuko emanaldi artistikoak.

Inola ere ez dira onartuko X gisa kalifikatutako sorkuntza lanak, pertsonen askatasunaren eta eskubideen aurkakoak edo nahita diskriminatzen dutenak egiten dituzten zergadunak.

LABURPENA: zuzeneko zenbatespena		
Modalitatea	Ezaugarriak	Kalkulo arauak
Arrunta	Aplikazio orokorra.	
Erraztua	Zergadunek bi baldintza bete behar dituzte: Modalitate hau aplikatu behar den urtearen aurrekoan, jardueretako eragiketen zenbatekoa ez da izan behar urtean 600.000, eurotik gorakoa. Zergadunak berariaz aukeratu behar du modalitate erraztua bere jarduera guztien etekin garbia kalkulatzeko. Errentak esleitzeko araubidea duten entitateetan, aurreko bi baldintzez gainera, bazkide, jaraunsle, erkide edo partaide guztiek pertsona fisikoak izan behar dute eta denek aukeratu behar dute modalitate hau aplikatzea.	<ul style="list-style-type: none"> - Arau orokorrak. - Ardogintza, nekazaritza, abeltzaintza eta arrantza jardueretarako arau bereziak. - Basogintzako jarduerarako arau bereziak. - Salgaien errepideko garraio jarduerarako arau bereziak. - Jarduera artistikoen etekin garbia zehazteko arau bereziak.

5.6. Nola kargatzen dira etekin irregularrak?

OHARRA: Arau orokor gisa, jarduera ekonomikoaren etekin garbiak aitortu behar dira, aurreko atalean xedatutakoari jarraituz kalkulatuak, araubide eta modalitateetako bakoitzaren arabera.

Hurrengo kasuetan, ordea, jardueraren etekin garbia kalkulatzeko ehuneko jakin batzuk aplikatu beharko zaizkio etekin horien guztizko zenbatekoari, halako moduan non gainerakoa zerga oinarritik kanpo eta, beraz, kargarik gabe geratuko baita. Adibidez, jarduera batek bi urtetik gorako aldiaren sortutako etekinetatik % 60 integratuko dela esaten badugu, gainerako % 40 aitortu beharrik ez dagoela esan nahi dugu. Honako hauek dira ehunekoak:

a) Bi urtetik edo bost urtetik gorako aldiaren sortutako etekinak

Jarduera ekonomikoaren etekin garbia bi urtetik gorako aldiaren sortua bada eta ez bada aldiaren aldiaren edo behin baino gehiagotan lortu, etekinaren % 60 sartuko da zerga oinarrian. Sortze aldiaren bost urtetik gorakoa bada, edo etekinak denboran zehar modu nabarmen irregularrean lortutakotzat kalifikatzen badira erregelamendu bidez, % 50 sartuko da zerga oinarrian. Egurretarako pinudiek, adibidez, moztu arte –landatu zirenetik urte asko igaro arte– ez dute etekinik sortzen, eta gainera titularrak, aurreko urteetan, ez du inolako aurrerakinik jasotzen geroko mozketaren kontura.

OHARRA: Bi urtetik gorako aldiaren sortu bada baina ezin bada denbora zehatza kalkulatu, sortze aldiaren hiru urtekoa izango da.

Integrazio ehunekoak aplikatu ahal badira, gehienez ere 300.000 euroko etekin garbiari aplikatutako zaizkio urtean. Hortik gorako kopurua osorik integratuko da (ehuneko 100).

% 100 baino integrazio ehuneko txikiagoa aplikatu behar zaien etekinak jasotzen badira, aurreko lerroaldean zehazten den 300.000 euroko muga zenbatzerakoan, lehenengo eta behin, integrazio ehuneko txikienei dagozkien etekinak hartuko dira kontuan.

Sortze aldia	Integrazio ehunekoa
+2 urte	60
+5 urte	50

Bi urte baino gehiagoan sortutako jarduera ekonomikoaren etekinak **zatika jasotzen badira**, sortze aldiari dagokion urte kopurua (datatik datara) zatitu egingo dugu zatikatze zergaldi kopuruarekin:

$$x = \frac{\text{Etekinak sortu diren urteen kopurua}}{\text{Etekinak zatitu diren zergaldien kopurua}}$$

- Eraitza **bi urte baino gehiago** bada, % **60** aplikatu behar da.
- Eraitza **bost urte baino gehiago** bada, % **50** aplikatu behar da.

Etekinak zatika jaso badira eta 300.000 euroko muga aplikatu behar bada, gehieneko kopuru hori modu proportzionalean banatuko da zatikapenak hartzen dituen ekitaldien artean.

b) Denboran modu nabarmen irregularrean lorturiko etekinak.

Jarduera ekonomikoaren etekin garbia denboran modu nabarmen irregularrean lortutakotzat kalifikatzen denean, % **50 sartuko da zerga oinarrian**.

Honako lau hauek bakarrik jotzen dira denboran zehar modu nabarmen irregularrean lortutako etekintzat, **betiere zergaldi bakarrean egozten badira**:

- **Ibilgetuaren elementu amortizaezinak eskuratzeko kapitaleko dirulaguntzak.**
- **Jarduera ekonomikoari uzteagatik jasotzen diren kalte ordainak eta laguntzak.**

- **Zerga honen kargatik salbuetsita ez dauden literatura, arte edo zientzia sariak.**⁷ Ondore horietarako **ez dira saritzat joko** jabetza intelektual edo industrialeko eskubideak lagatzearen ondoriozko prestazio ekonomikoak edo horien ordezkioak.
- **Mugagabeko iraupeneko eskubide ekonomikoek ordez jasotako kalte-ordainak.**

LABURPENA:
- Etekinaren % 60 sartzen da zerga oinarrian, bi baldintza hauek batera gertatzen badira: bi urte baino aldi luzeagoan lortutakoa izatea, eta aldian-aldian edo behin baino gehiagotan lortutakoa ez izatea. Hau da, % 40 ez da kargatzen.
- Etekinaren % 50 sartzen da zerga oinarrian, bost urte baino aldi luzeagoan lortutakoa bada. Hau da, % 50 ez da kargatzen.
- Etekinaren % 50 sartzen da zerga oinarrian, modu "nabarmen" irregularrean lortutakoa denean. Hau da, % 50 ez da kargatzen.
- Badago kalkulu arau bat etekina epeka kobratzen denerako.

"Aldian-aldian edo behin baino gehiagotan lortu ez diren etekinez" hitz egiten denean, betiere jardueraren ikuspuntutik egiten da, eta ez norbanakoaren ikuspuntutik. Adibidez, abokatu batek bi urtetik gorako aldi etekin batzuk lortzen baditu, ezingo du inongo diru kopururik utzi kargarik gabe, horrelako etekinak aldian-aldian edo behin baino gehiagotan lortu ohi direlako.

5.7. Ondare elementuetatik zeintzuk daude lotuta jardura ekonomikoari eta zeintzuk ez?

5.7.1. Zer dira jardura ekonomikoari lotutako ondare elementuak?

Arau orokor gisa, jardura ekonomiko bati lotutako ondare elementuak dira **zergadunak jardueraren helburuetarako erabiltzen dituenak**.

Bereziki, jardura ekonomiko bati lotutako ondare elementutzat jotzen dira hiru hauek:

- Jardura ekonomikoa egiten den higiezinak.
- Langileen zerbitzu ekonomiko eta soziokulturaletarako erabiltzen diren ondasunak (esate baterako, "enpresako jantokia"). Aldiz, ez dira jarduerari lotutako ondasuntzat jotzen aisia eta jolaserako erabiltzen direnak eta, oro har, jardura ekonomikoaren titularraren erabilera partikularrerako direnak.
- Jardura ekonomikotik etekinak lortzeko beharrezkoa den beste edozein ondare elementu. Ez dira inoiz joko lotutako ondare elementutzat, aldiz, entitate baten funts propioetako partaidetzak eta hirugarrenei egindako kapital lagapenak ordezkatzan dituzten aktiboak.

Jardura bati lotutako ondare elementutzat jotzeak ez du zerikusirik haien titulartasuna komuna izatearekin bi ezkontideentzat edo izatezko bikotekideentzat (Eusko Legebiltzarraren maiatzaren 7ko 2/2003 Legean, izatezko bikoteenean, xedatutakoaren arabera eratutako izatezko bikoteen kasuan).

5.7.2. Zer dira jardura ekonomikoari lotuta ez dauden ondare elementuak?

Ez dira jardura ekonomiko bati lotutako ondare elementutzat jotzen atal hauetan azaltzen direnak:

1. Jardura ekonomikoetarako eta beharrian pribatuetarako erabiltzen diren ondasunak

Ez dira zergadunaren jarduerari lotutako ondare elementutzat joko jardura ekonomikoetarako eta beharrian pribatuetarako aldi berean erabiltzen diren ondasunak, salbu eta beharrian pribatuetarako erabilera hori osagarria eta guztiz garrantzirik gabea denean.

⁷ Ikus, 1. kapituluaren ("Sarrera") barruan, 1.6 puntua, aitortu behar ez diren errentei buruzkoa.

Ulertuko da jarduera ekonomikoa garatzeko eskuratutako ibilgetuaren ondasunak beharrian pribatuetarako erabiltzen direla eta erabilera hori osagarria eta guztiz garrantzirik gabea dela, baldin eta zergadunak bere erabilera pribaturako erabiltzen baditu lanordu edo lanegunetatik kanpo, jarduera etenda dagoen bitartean Horrelakoetan, ondasunak jarduerari lotuta daudela ulertuko da.

OHARRA: Badago berezitasun garrantzitsu bat turismo ibilgailuetan eta horien atoitetan, ziklomotorretan eta motozikletetan. Arau orokor gisa, ondasun horiek ez dira jarduera ekonomikoei lotutzat joko. Hala ere, **zati batean lotutzat** jo ahal izango dira, jardueraren izaeraren ondorioz sarrerak lortzeko garrantzitsuak direla eta haien erabilera ohikoa dela frogatzen bada. Horrelakoetan, ibilgailu **bakar baten** erosketa, errentamendu, konponketa, mantentze eta balio galera gastuen % 50 kengarria izango da, **muga** hauek gainditu gabe:

- a) Errentamendua, lagapena edo balio galera dela eta, zenbateko hauetatik txikiena: 3.000 euro, edo zergadunak erabilitako amortizazio ehunekoa 30.000 eurori aplikatuta ateratzen den zenbatekoaren % 50.
- b) Ibilgailuaren eskuraketa prezioa 30.000 euro baino gehiago izanez gero, zenbateko horrek ibilgailuaren eskuraketa prezioaren aldean egiten duen zati proportzionala, ibilgailuen eskuraketak eragindako finantza gastuak direla eta.
- c) 3.600 euro, ibilgailuok erabiltzeari lotutako beste kontzeptu guztiengatik.

Salbuespenak. Honako kasu hauetan **lotura eskusiboa** egongo da:

1. Ibilgailuak jarduerarekin lotura eskusiboa daukala modu sinesgarrian frogatzen bada, aipatutako gastuak (erosketa, konponketa...) kengarriak izango dira ibilgailu **bakar baterako** eta **muga** hauek gainditu gabe:
 - a) Errentamendua, lagapena edo balio galera dela eta, zenbateko hauetatik txikiena: 6.000 euro edo zergadunak erabilitako amortizazio ehunekoa 30.000 eurori aplikatuta ateratzen den zenbatekoa.

Bateriako ibilgailu elektrikoak (BEV) edo bateria hedatuko ibilgailu elektrikoak (E-REV) badira, lehen adierazitakoaren orde, zenbateko hauetatik txikiena aplikatuko da: 8.000 euro edo zergadunak erabilitako amortizazio ehunekoa bider 40.000 euro eginda ateratzen den zenbatekoa, zenbatekoa hura txikiagoa bada eta ondare elementua amortizatzen bada.
 - b) Ibilgailuaren eskuraketa prezioa 30.000 euro baino gehiago izanez gero, kopuru horren zati proportzionala ibilgailuaren eskuraketak eragindako finantza gastuekiko.

Bateriako ibilgailu elektrikoak (BEV) edo bateria hedatuko ibilgailu elektrikoak (E-REV) badira, lehen adierazitakoaren orde, hau aplikatuko da: ibilgailuaren eskuraketa prezioa 40.000 euro baino gehiago denean, kopuru horrek osatzen duen zati proportzionala ibilgailuaren eskuraketaren prezioarekiko.
 - c) 7.200 euro, ibilgailuok erabiltzeari lotutako beste kontzeptu guztiengatik.
2. Honako ibilgailu hauek lotura eskusiboa dutela pentsatuko da eta eurekin zerikusia duten gastuak kengarriak izango dira mugarik gabe:
 - Salgaien garraioan erabiltzen diren ibilgailu mistoak.
 - Bidaiariak kontraprestazio bat ordainduta garraiatzeko zerbitzuetan erabiltzen direnak.
 - Fabrikatzaileek probak, saiakuntzak, erakustaldiak edo salmenten sustapena egiteko erabiltzen dituztenak.

- Merkataritzako ordezkari edo agenteen bidaia profesionaletan erabiltzen direnak, muga hauekin:
 - a) Errentamendua, lagapena edo balio galera dela eta, zenbateko hauetatik txikiena: 6.000 euro edo zergadunak erabilitako amortizazio ehunekoa 30.000 eurori aplikatuta ateratzen den zenbatekoa.
 - b) Ibilgailuaren eskuraketa prezioa 30.000 euro baino gehiago izanez gero, kopuru horren zati proportzionala ibilgailuaren eskuraketak eragindako finantza gastuekiko.
- Gidariei edo pilotuei kontraprestazio bat ordainduta irakasteko zerbitzuetan erabiltzen direnak.
- Zaintza zerbitzuetan erabiltzen direnak.
- Ibilgailuak kontraprestazio baten truke alokatzea ohiko jarduera duten entitateek alokairu jarduera horretarako bakarrik eta benetan erabiltzen dituzten ibilgailuak.

Ibilgailua urte osoan erabili ez bada, erabili den denboraren proportzioan kalkulatuko dira mugak.

Aldiz, **ez dira lotutzat joko** jolas zein kirol ontziak edo aireontziak, ez badaude jarduera ekonomiko bati modu eksklusiboan lotuta, azken kasu horretan kengarriak izango baitira ibilgailu horiekin zerikusia duten gastuak, jarduerak zergaldian lortutako sarreraren zenbatekoaren gehieneko mugaraino.

Laburpena: oro har, ez dira lotutzat jotzen autoak eta horien atoiak, ezta ziklomotorrak eta motozikletak ere. Hala ere, zati batean lotutzat jo daitezke kasu jakin batzuetan, eta muga jakin batzuk gaingitu gabe. Halaber, lotutzat joko dira salbuespenezko kasuetan.

2. Jardueraren kontabilitatean edo erregistro ofizialetan ageri ez diren ondasunak

Halaber ez dira zergadunaren jarduerari lotutako ondare elementutzat joko zergadunaren titulartasunekoak izan eta zergadunak eraman behar dituen jarduera ekonomikoaren kontabilitatean edo erregistro ofizialetan ageri ez direnak, salbu eta zergadunak lotuak direla frogatzen duenean.

3. Jardueraren xederako zati batean erabiltzen diren ondasunak

Jardueraren xederako zati batean baino erabiltzen ez diren ondare elementuak direnean (adibidez, profesionalak bere etxebizitzako gela bat erabiltzen duenean bere jarduerarako), lotura mugatua izango da, benetan jarduerarako erabiltzen den ondasun zatia baino ez baita egongo lotuta (aipatutako kasuan, gela bat). Hori dela eta, aprobetxamendu bereziaz eta lokabea izan dezaketen ondare elementuen zatiak bakarrik joko dira lotutzat (gela hori "estudio" gisa bakarrik erabil daiteke).

5.7.3. Nola funtzionatzen dute zergadunaren ondare elementuen lotzeak eta deslotzeak?

Funtsezkoa da jakitea ea ondare elementu bat jarduera ekonomiko bati lotuta dagoen ala ez. Izan ere, lotuta dagoen elementua saltzen bada, salmentan sortzen den galera edo irabazia jarduera ekonomikoaren "etekina" izango da eta sozietateen gaineko zergaren araudiari jarraituz kalkulatu da⁸.

Aldiz, eskualdatutako elementua lotuta ez badago, sortzen den ondare irabazia edo galera kalkulatzeko, pertsona fisikoaren errentaren gaineko zergan ondare irabazi eta galerei buruz dauden arauak bete behar dira⁹, eta horrek bere ondorioak sortuko ditu zerga oinarrietan, karga tasetan, bai eta eskuraketa balioa eguneratzeko koefizientea eta denboraren buruan ondare irabazia murrizten duten koefizienteak aplikatzeko garaian ere.

⁸ Ikus abenduaren 13ko 37/2013 Foru Araua, sozietateen gaineko zergarena.

⁹ Ikus 6. kapitulua, "Ondare irabaziak eta galerak".

5.7.3.1. Zer da lotzea, eta nola funtzionatzen du?

Lotzea da ondare elementu batzuk zergadunaren ondare pertsonaletik enpresa ondarrera pasatzea.

Zergadunak ondare elementuak lotzen dituenean ez da aldatuko haren ondarea, hau da, ez da gertatuko ez zergadunaren ondare irabazirik ez ondare galerarik, baldin eta ondasun edo eskubideek haren ondarearen parte izaten jarraitzen badute.

Lotzerakoan ondasunek duten balioa eskuratu zireneko balioa bera izango da.

Jarduera ekonomiko bati lotutako ondare elementu bat eskualdatzen bada, sortzen den ondare irabazia edo galera zergadunaren jarduera ekonomikoaren gainerako etekin arruntei batuko edo kenduko zaie, edozein izanda ere etekin hori zehazteko erabiltzen den modalitatea edo araubidea.

Jarduera ekonomikoei lotutako ondasun edo eskubideak eskualdatzen direnean, sortutako ondare irabazia edo galera kalkulatzeko, lotze eguna hartuko da eskuraketa datatzat, eta kontabilitateko balio garbia hartuko da eskuraketa baliotzat.

OHARRA: Ulertuko da ondasunak ez direla loturik egon baldin eta zergadunak ondasunak eskualdatzen baditu haiek lotu zituenetik hiru urte igaro aurretik eta ez badu berriro inbertitu¹⁰ eskualdaketa horren zenbatekoa.

5.7.3.2. Zer da deslotzea, eta nola funtzionatzen du?

Deslotzea lotzearen alderantzizko prozesua da. Ondare elementuak enpresa ondaretik titularraren ondare pertsonalera aldatzea da.

Zergadunak ondasun edo eskubideak deslotzen dituenean ez da aldatuko haren ondarea, hau da, ez da gertatuko ez zergadunaren ondare irabazirik ez ondare galerarik, baldin eta ondasun edo eskubideek haren ondarearen parte izaten jarraitzen badute.

Deslotzerakoan ondasunek duten balioa, etorkizuneko ondare aldaketen ondorioetarako, hauxe izango da:

- **Jarduera ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko zuzeneko zenbatespenaren metodoaren modalitate arrunta erabiltzen bada, ondasunen balioa izango da deslotzen diren unean duten "kontabilitateko balio garbia".**

Adibidea

2018ko urtarrilaren 1ean industria pabiloi berri bat erosi zenuen zure jarduera ekonomikorako, eta, beraz, pabiloi hori zure enpresa ondarearen parte bihurtu zen. 2025eko urtarrilaren 1ean, jardueraren amaiera dela eta, lokal hori deslotzen baduzu, hauxe izango da lokalaren balioa geroko salmentarako ("kontabilitateko balio garbia"):

Lokalaren erosketa balioa	60.000 €
Zuzeneko zenbatespen arruntan aplikatutako amortizazioak (% 5 urtean) (*)	21.000 €
Ondasunaren balioa geroko salmentarako (kontabilitateko balio garbia = 60.000 – 21.000)	39.000 €

* Amortizazio oinarria zehazteko, lurzorua balioa deskontatu behar da

¹⁰ Abenduaren 13ko 37/2013 Foru Arauak, sozietateen gaineko zergarenak, 36. artikuluan ezarritako moduan egin behar da berrinbertsioa.

- **Gainerako kasuetan, eskuraketa prezioaren eta egin diren edo egin beharrekoak ziren amortizazioen arteko “kendura” izango da ondasunen balioa.**

Elementuak jarduerari lotuta egon diren aldian zergadunak jarduera ekonomikoaren etekinak kalkulatzeko aplikatu duen zenbatespen modalitateak ez badu aukerarik eman, aldi osoan zein zati batean, ondasun horien amortizazioagatik kenkaria aplikatzeko, aldi horietan amortizazio honen kenkaria aplikatu dela pentsatuko da: gehieneko aldiari dagokion gutxieneko koefizientea aplikatzearen emaitzako kopurua, sozietateen gaineko zergaren arautegian ezarritakoarekin bat etorriz

Adibidea

2009ko urtarrilaren 1ean, lokal berri bat erosi zenuen zure merkataritzako jarduera ekonomikoa egiteko, eta, beraz, lokal hori zure enpresa ondarearen parte bihurtu zen. Zure jardueraren etekina zehazteko, zeinu, indize edo moduluen bidezko zenbatespen objektiboaren araubidea erabili duzu 2009tik 2013ra arteko ekitaldietan, eta zuzeneko zenbatespen objektiboko modalitate arrunta 2014tik 2024ra arteko ekitaldietan. 2025eko urtarrilaren 1ean, jardueraren amaiera dela eta, lokal hori deslotzen baduzu, hauxe izango da lokalaren balioa geroko salmentarako (“kontabilitateko balio garbia”):

Lokalaren erosketa balioa	60.000 €
Egin behar izan diren gutxieneko amortizazioak (% 2 urte bakoitzean, 2009tik 2013ra arteko ekitaldietan) (*)	6.000 €
2014tik 2024ra arteko ekitaldietan zuzeneko zenbatespen arruntean aplikatutako amortizazioa (%5) (*)	33.000 €
Ondasunaren balioa geroko salmentarako (kontabilitateko balio garbia = 60.000 – 36.000)	21.000 €

* Amortizazio oinarria zehazteko, lurzoruaren balioa deskontatu behar da

OHARRA: Kautelazko arau gisa, ulertuko da ondasun eta eskubideak ez direla benetan deslotu baldin eta zergadunak ondasun edo eskubideak eskualdatu baditu deslotu zituen datatik hiru urte igaro baino lehen. Horrelako kasuetan, ondare irabazia edo galera jarduera ekonomikoaren barruan konputatuko da, pentsatu behar delako ondasun eta eskubideak ez direla benetan deslotu.

Hala ere, **zergadunak jarduerari utzi badio** (esaterako, “baja” eskatu badu), **jarduera amaitu aurretik ondare elementuak deslotu direla ulertuko da, salbu eta zergadunak edozein jarduera ekonomikori ekiten badio jarduerari utzi zion egunetik hiru urte igaro baino lehen.**

Nola kalkulatu da ondare irabazia edo galera, deslotutako ondasuna eskualdatzen bada?

Eskualdatutako elementua jarduera ekonomikoari lotuta ez badago, ondarean gertatzen den irabazia edo galera kalkulatzeko, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren araudian jarduera ekonomikoari lotu gabeko ondare elementuen ondoriozko ondare irabazi eta galeretarako aurreikusita dagoen araubidea erabiliko da¹¹, eta horrek bere ondorioak sortuko ditu bai aurrezkiaren zerga oinarrian hura integratu eta konpentsatzeko orduan, bai eskuraketa balioa eguneratzeko koefizienteak eta denboraren buruan ondare irabazia murrizteko koefizienteak aplikatu eta karga tasak ezartzeko orduan.

Ondare ondasun bat deslotu ondoren eskualdatzen bada, deslotze datari dagokion eguneratze koefizientea¹² aplikatuz eguneratuko da ondasunaren eskuraketa balioa.

Gainera, **deslotu ondoren eskualdatutako** ondare ondasun hori **zergadunak 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratu bazuen**, ondare irabazien zenbatekoa zehazteko kontuan hartu beharko da 33/2013 Foru Arauak, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergarenak, IV. tituluko V. kapituluaren ezarritakoa. **Horrela kalkulatu da ondare irabazitik**

¹¹ Ikus 6. kapituluaren, “Ondare irabaziak eta galerak”.

¹² Ikus, 6. kapituluko “Ondare irabaziak eta galerak” 6.2.2 puntua, hor azaltzen baitira eskuraketa balioa eguneratzeko koefizienteak.

bereizi beharko da zein zati sortu den 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen, eta hauxe hartuko da halakotzat: eskuraketa egunetik 2006ko abenduaren 31ra arte (bi egunak barne) igarotako egun kopuruari zergadunaren ondarean egon den egun kopuru osoarekiko proportzioan dagokion ondare irabaziaren zatia.

2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako ondare irabazi zatia 33/2013 Foru Arauak, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergarenak, lehenengo xedapen iragankorrean ezarritakoaren arabera murriztuko da.

Xedapen iragankor horretan ezarritakoa ez zaie aplikatuko zergadunen jarduera ekonomikoari lotuta egon diren ondare elementuen eskualdaketei, baldin eta jarduerak bere hartan jarraitzen badu beste titular batekin.

LABURPENA: lotzea-deslotzea	
Ondare irabazia edo galera jarduera ekonomikoaren etekinaren BARRUAN	Ondare irabazia edo galera jarduera ekonomikotik KANPO
a) Jarduera ekonomikoari lotutako elementuak eskualdatzea (saltzea, trukatzea...).	a) Jarduera ekonomikoari lotuta ez dauden elementuak eskualdatzea.
b) Ondare elementuak deslotu eta handik hiru urte igaro baino lehen eskualdatzen badira.	b) Ondare elementuak lotu eta handik hiru urte igaro baino lehen eskualdatzen badira.
c) Ondare elementuak eskualdatzea jarduera ekonomikoari utzitakoan, baina beste jarduera ekonomiko bati ekitea lehengo jarduera ekonomikoaren amaieratik hiru urte igaro baino lehen.	c) Ondare elementuak eskualdatzea jarduera ekonomikoari utzitakoan.

LABURPENA:
- Zergadunaren jarduera ekonomikoari ondasunak "lotzeak" edo "deslotzeak" ez du haren ondarea aldatzen, baldin eta ondasunok zergadunaren ondarearen parte izaten jarraitzen badute. Beraz, ondasunak eskualdatu egin behar dira ondare irabazia edo galera gerta dadin.
- Ondasunak deslotu direla ulertu ahal izateko, ondasunak eskualdatu daitezke deslotu zirenetik hiru urte igarotakoan.
- Ondasunak lotu direla ulertu ahal izateko, ondasunak eskualdatu daitezke lotu zirenetik hiru urte igarotakoan, edo, hiru urte igaro aurretik eskualdatzen badira, salmentaren zenbatekoa berriro inbertitu behar da.
- Jarduerari uzten bazaio, ulertuko da aurretik ondasunak deslotu egin direla. Baina ez da horrela ulertuko baldin eta edozein jarduerari ekiten bazaio lehengo jardueraren amaiera egunetik hiru urte igaro baino lehen.

5.7.4. Nola kalkulatu da jarduera bati lotutako ondare elementuak eskualdatuta ondarean gertatzen den irabazia edo galera?

Jarduera ekonomikoari lotuta dauden eta jarduera horren ibilgetu materialekoak edo immaterialekoak diren ondare elementuen eskualdaketa ondare irabazien edo galeren sor ditzake, eta horiek, etekin konputagarriekin eta gastu kengarriekin batera, jardueraren etekin garbiaren beste osagai bat osatzen dute.

Jarduera ekonomikoari lotutako elementuen ondoriozko ondare irabazien eta galeren zenbatekoa Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauan ezarritakoaren arabera kalkulatu da.

Jarduerari lotutako ondare elementuen eskualdaketa sortutako irabazia edo galera hiru fase hauetan kalkulatu da:

1. Eskualdaketa emaitza kalkulatu.
2. Eskualdaketa emaitza positiboa bada, moneta zuzenketa egin.

3. Etekin garbian sartu behar diren ondare irabazien edo galeren zenbatekoa.

5.7.4.1. Lehenengo fasea: nola kalkulatu da eskualdaketaren emaitza?

Arau orokor gisa, jarduerari lotutako ondare elementuen eskualdaketaren emaitza positiboa edo negatiboa bi balio hauen arteko kendura da:

I. **Eskualdaketa balioa.** Eskualdaketaren benetako zenbatekoa da, eskualdatzaileak ordaindutako eskualdaketa gastuak kenduta.

II. **Ondare elementuaren balio garbia.** Lau partida positibok eta partida negatibo batek osatzen dute balio hori. Honako hauek dira:

a) PARTIDA POSITIBOAK

- **Eskuraketa kostua:** kostu hori ondoko hiruren batura izango da:
 - Eskualdatutako elementuaren erosketan ordaindutako zenbatekoa.
 - Funtzionatzen hasi arteko gastu gehigarriak.
 - Ondasuna funtzionatzen hasi aurretik egindako finantza gastuak, baldin eta, Kontabilitate Plan Orokorraren arabera aktibatzeke gai izanik, kapitalizatu edo aktibatu badira.
- **Ekoizpen kostua:** eskualdatutako elementua enpresak ekoitzi badu, ondoko bi hauen batura hartuko da eskuraketa baliotzat:
 - Kontsumitutako lehengaien eta erantsitako gainerako elementuen eskuraketa kostua.
 - Ekoizpenari egotzi beharreko zuzeneko eta zeharkako kostuen zati proportzionala.

Ondare elementuaren eskuraketari edo ekoizpenari dagozkion zeharkako zergak Ogasun Publikotik zuzenean ezin berreskuratu direnean bakarrik sartuko dira eskuraketa prezioan edo ekoizpen kostuan.
- **Lotze balioa:** ondare elementua eskuratu ondoren lotu bazaio jarduera ekonomikoari, erosketak balioa hartuko da eskuraketa baliotzat.
- Eskualdatutako elementuan egindako **inbertsio eta hobekuntzen kostua.**

b) PARTIDA NEGATIBOA

Ondare elementu amortizagarriak direnean, amortizazioen zenbatekoa izango da partida negatiboa.

LABURPENA
Eskuraketa kostua edo ekoizpen kostua edo lotze balioa + Inbertsioak eta hobekuntzak - Amortizazioak. Ondare elementuaren balio garbia

5.7.4.2. Bigarren fasea: eskualdaketaren emaitza positiboa bada, nola egin moneta zuzenketa?

Eskualdaketa balioaren eta ondare elementuak duen balio garbiaren arteko kendura positiboa bada (ondare irabazia), hura eskuratu edo lotu zen unetik eskualdaketaren egunera arte igarotako denboran diruak izandako balio galera kenduko zaio, errenta positibo (ondare irabazi) horren mugaraino.

Moneta zuzenketa aplikatu ahal izateko, bi baldintza hauek bete behar dira:

- **Eskualdaketaren emaitza positiboa izatea (ondare irabazia).**

- Irabazi hori izatea hauetako baten ondorioa: ibilgetu materialaren edo ukiezinaren ondare elementuen eskualdaketa, edota jarduerari atxikitako higiezinetako inbertsioak.

OHARRA: ondare elementuaren eskualdaketa balioaren eta balio garbiaren arteko kendura negatiboa bada (ondare galera), ez zaio kenduko diruaren balio galera.

Moneta zuzenketa bi arau hauei jarraituz egingo da:

- Moneta zuzenketarako koefizienteak aplikatzea.
- Diruaren balio galeraren zenbatekoa kalkulatzeko.

a) Lehenengo araua: zeintzuk dira 2023ko moneta zuzenketarako koefizienteak?

2023ko ekitaldian egindako eskualdaketetarako aplikatu beharreko moneta zuzenketako koefizienteak¹³:

Ondasuna eskuratu, ekoitzi edo lotu zen edo hobekuntza egin zen urtea	Koefizientea
1984ko urtarrilaren 1a baino lehen	3,061
1984	2.780
1985	2,566
1986	2,416
1987	2,302
1988	2,198
1989	2.093
1990	2,012
1991	1,945
1992	1,886
1993	1,869
1994	1,833
1995	1,749
1996	1,687
1997	1,659
1998	1,659
1999	1,599
2000	1,492
2001	1,471
2002	1,446
2003	1,425
2004	1,407
2005	1,382
2006	1,356
2007	1,309
2008	1,277
2009	1,263
2010	1,261
2011	1,245
2012	1,235
2013	1,227
2014	1,227
2015	1,220
2016	1,212
2017	1,190
2018	1,174
2019	1,160

¹³ Moneta zuzenketako koefiziente horiek 01/2021 Foru Dekretuaren 1. artikuluan ezarri dira.

Ondasuna eskuratu, ekoitzi edo lotu zen edo hobekuntza egin zen urtea	Koefizientea
2020	1,150
2021	1,138
2022	1,086
2023	1,042
2024	1,022
2025	1,000

Koefiziente horiek ondoko bi magnitude hauei aplikatuko zaizkie:

- 1. Eskuraketa prezioari edo ekoizpen kostuari edo lotze balioari**, kontuan izanik zein urtetan erosi, ekoitzi edo lotu zuen zergadunak ondare elementua. **Hobekuntzei** aplikatu beharreko koefizientea, berriz, hobekuntzak egin diren urteari dagokiona izango da.
- 2. Kontabilizatutako amortizazioei**, egin diren urtearen arabera.

OHARRA: Hala ere, zergaldiren batean enpresaburu edo profesionalek, etekinak zenbatesteko erabilitako modalitatearen ondorioz, ezin izan badute amortizazioaren kenkaria berariaz aplikatu, sozietateen gaineko zergaren araudian aipatutako gehieneko aldien ondoriozko gutxieneko koefizienteak aplikatuta lortutako amortizazioa hartuko da, ondorio horietarako

b) Bigarren araua: nola kalkulatu da balio galeraren zenbatekoa?

Moneta zuzenketako koefizienteak aplikatu eta gero, diruaren balio galeraren zenbatekoa kalkulatu zaio eskualdatutako ondare elementuari. Zenbateko hori **ondoko magnitude hauen arteko kendura** da:

- **Ondasunaren balio garbi eguneratua:** eskuraketa kostuaren (ekoizpen kostua edo lotze balioa) balio eguneratua ken amortizazioen zenbateko eguneratuen batura.
- **Ondasunaren balio garbia:** ondasunaren eskuraketa balioa (ekoizpen kostua edo lotze balioa) ken amortizazioen baturaren zenbatekoa, biak ere eguneratu gabeak.

5.7.4.3. Hirugarren fasea: zein da etekin garbian sartu beharreko ondare irabazi edo galeren zenbatekoa?

Jarduera ekonomikoaren etekin garbian sartu behar den ondare irabazia kalkulatzeko, eskualdaketaren emaitza ken diruaren balio galeraren zenbatekoa egin behar da.

Moneta zuzenketaren ondoriozko ondare irabazia kopuru positiboa edo zero izan behar da beti. Kalkuluen emaitza kopuru negatiboa bada, ondare irabazia zero izango da.

Jarduera ekonomikoaren etekin garbian sartu beharreko ondare galera, berriz, ondare elementuaren eskualdaketa balioaren eta balio garbiaren arteko kendura negatiboa da, ezin baita aplikatu moneta zuzenketa.

Beraz, jarduera ekonomikoaren etekin garbia bi elementu hauen batura da:

- Etekin arrunta.
- Jarduerari lotutako ondasunen eskualdaketaren ondoriozko ondare irabaziak eta ondare galerak.

Horri dagokionez, etekin arrunta da etekinak zenbatesteko modalitate bakoitzerako ezarritako arauak aplikatuz lortzen den emaitza, aipatutako ondare irabaziak eta ondare galerak berari batu aurretik.

5.7.5. Zer zerga onura sortzen du lotutako elementu bat eskualdatuta lortutako zenbatekoa berrinbertitzeak?

Lotutako elementu batzuen eskualdaketan lortutako zenbatekoa berriro inbertitzen bada lotutako beste elementu batzuen eskuraketan, **salmentan lortutako ondare irabazien zenbatekoa zerga oinarritik kanpo utzi daiteke**. Hauek dira zerga onura hori jasotzeko betekizunak:

- Eskualdatutako elementuak jarduera ekonomikoari lotutako ibilgetu materialaren, ibilgetu ukiezinaren edo higizinetako inbertsioaren parte izan behar dira.
- Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauaren 31. artikuluko 3. apartatuan aipatzen diren ibilgailuak direla eta, b) letran aipatzen diren ibilgailuen eskualdaketetan bakarrik utz daitezke errenta horiek zerga oinarritik kanpo.
- Salmentan lortutako guztizko zenbatekoa berriro inbertitu behar da jarduerari lotutako ibilgetu materialeko edo ukiezinako beste elementu batzuetan edo higiezinako inbertsioetan, eskualdatutako elementua ematen den egunaren aurreko urtean edo egun horren osteko hiru urteetan.
- Berrinbertsioa jasotzen duten ondare elementuak 5 urte egon behar dira zergadunaren ondarean eta jarduerari lotuta, justifikatutako galerak gertatu ezean, edo 3 urte, ondasun higigarriak direnean, berrinbertsioa egiten denetik aurrera, haien bizitza erabilgarria laburragoa denean izan ezik.
- Berrinbertitutako kopurua eskualdaketan guztira lortutakoa baino gutxiago bada, integratu gabe utz daiteke berrinbertitutako zenbatekoaren proportziorako ondare irabaziaren zatia soil-soilik.
- Araubide hori ez da bateragarria izango eskualdatutako zenbatekoa berrinbertitzen den elementuei legokiekeen **beste edozein onurarekin**, albo batera utzita amortizatzeko askatasunari, amortizazio azeleratuari eta baterako amortizazioari dagokiena.

Zer gertatzen da baldintza horietako bat betetzen ez denean?

Bi egoera gerta daitezke:

- Baldin eta Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauko 36. artikuluan berrinbertsiorako ezarritako epealdian zergadunak erabakitzen badu eskualdaketaren zenbatekoaren besteko kopurua ez berrinbertitzea, integratu gabeko errentaren zatia errenta lortu duen zergaldiari egotzi behar dio, ehuneko 15 gehituta.

Aurreko paragrafoan adierazitakoaren arabera zerga oinarrian sartu behar den errentari dagokion kuota osoaren zatia erabakia hartzen den zergaldiko kuotarekin batera ordaindu behar da, ehuneko 15 gehituta.

- Berrinbertsioa egiten ez bada Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauaren 36. artikuluan ezarritako epealdiaren barruan, zergadunak integratu gabeko errenta zatia lortu den zergaldira egotzi behar du, zenbatekoaren ehuneko 15 gehituta.

Aipatutako epea amaitu baino lehen ondare elementuak eskualdatzeak zehaztuko du sartu gabeko errenta zatia zerga oinarrian sartzea, lortutako zenbatekoa sozietateen gaineko zergaren araudian ezarritako baldintzetan berrinbertitzen den kasuetan izan ezik.

Araubide horren eta beste edozein zerga onuraren arteko bateraezintasuna

Aparteko mozkinak berrinbertitzeagatik salbuespena aplikatzea ez da bateragarria izango eskualdatutako zenbatekoa berrinbertitzen den elementuei legokiekeen beste edozein zerga onurarekin, albo batera utzita amortizatzeko askatasunari, amortizazio azeleratuari eta baterako amortizazioari dagokiena.

5.8. Nola kalkulatzen dira zenbatetsitako etekinak?

Zergadunak bere jarduera ekonomikoko ondasunak, eskubideak edo zerbitzuak dohainik lagatzen edo mailegatzen baditu edo berak kontsumitzen edo erabiltzen baditu, jardueraren etekin garbia kalkulatzeko ondasun, eskubide edo zerbitzuek merkatuan duten balio normala hartuko da aintzat.

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

5.9. Zer irizpide aplikatzen da aldi egozpenerako?

Jarduera ekonomikoren bat egiten duten zergadunek Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauan eta hura garatu duten arauetan etekinen aldi egozpenerako ezarritako irizpideak soilik aplikatuko dizkiete jardueraren errentei, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren araudian jasotako espezialitateez gainera.

a) Zerga egozpenerako irizpide orokorra: sortzapenaren printzipioa

Diru sarrerak eta gastuak sortzen diren zergaldian egotziko dira, horiek ordezkatzan dituzten ondasun eta zerbitzuen benetako korrontearen arabera, moneta edo finantzen korrontetik at, batzuen eta besteen arteko korrelazioa errespetatuz.

OHARRA: "Sortzapenaren printzipioaren" arabera, zergadunak 2025ean egiten badu ondasun ematea edo zerbitzu prestazioa, urte horri dagokion zerga aitopenean sartu behar ditu lortutako sarrerak, zein urtetan kobratu dituen kontuan hartu gabe (baliteke 2026an kobratu izana).

Aurrekoa gorabehera, aldi baterako egozpena egin behar den zergaldiaz geroztikoan, kontabilitate bidez galera eta irabazien kontuan egotzitako gastuak edo kontu horretan dagokiena baino lehenagoko zergaldi batean egotzitako sarrerak badira, batzuk eta besteak kontabilitateko egozpena egin den zergaldian konputatuko dira, betiere horko horretatik sortzapenaren printzipioa aplikatzeagatik egokituko litzatekeena baino zerga ordainketa txikiagoa ateratzen ez bada.

b) Zerga egozpenerako irizpide bereziak.

Besteak beste, kasu hauek arautzen dira:

1. Epekako edo prezio geroratuko eragiketak.

Errentak proportzionalki lortutakotzat joko dira haiek kobratu ahala, ez baldin badu zergadunak erabakitzen sortzapenaren irizpidea aplikatzea.

Epekako edo prezio geroratuko eragiketatzat hartuko dira salmentak eta obren burutzapenak, horien prezioa, osotasunean edo partzialki hurrenez hurrengo ordainketen edo ordainketa bakarraren bidez hartzen denean, ondasuna eman denetik azken epearen edo epe bakarraren mugaegunera arteko denbora urtebetetik gorakoa izan denean.

Geroratutako zenbatekoen endosua, deskontua edo kobrantza aurreratua eginez gero, egotzi gabeko errenta momentu horretan lortutakotzat joko da.

Atal honetan ezartzen dena, ukituriko errentei dagozkien sarrerak eta gastuak kontabilizatzeko era edozein izanik ere aplikatuko da.

2. Pentsio planetakoen antzeko kontingentziak estaltzeko barne funtsetarako hornidurak.

Horniduren eta barne funtsen gastuak, Pentsio Plan eta Funtsen Legearen Testu Bateginak eta Gizarte Aurreikuspeneko Entitateen zerga araubidea arautzen duten Foru Arauek arautzen dituzten kontingentzien berdinak edo antzekoak estaltzeko direnean, prestazioak ordaintzen diren zergaldian egotziko dira. Arau bera aplikatuko zaie kenkaridunak izan ez diren pentsio planen kontingentzien antzekoak estaltzeko diren ekarpenei.

3. Balioa zuzendu zaien ondare elementuen balioa berreskuratzea

Balioa zuzendu zaien ondare elementuen balioaren berreskurapena, bera egin den zergaldiari egotziko zaio, zuzenketa egin zuen entitatean izan edo horri lotutako beste batean izan.

Arau bera aplikatuko da eskualdatu ondoko sei hilabeteen barruan berriz erosten diren aktibo ez arrunteko ondare elementuak eskualdatzetik eratorritako galerak daudenean.

4. Kobrantzak eta ordainketak egozteko irizpidea

Egiten duten jarduera ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko zuzeneko zenbatespen erraztua erabiltzen duten zergadunek "kobrantza eta ordainketen" irizpidea hautatu ahal izango dute jarduera horren sarreraren eta gastuen aldi egozpenerako, betekizun hauek betez gero:

- Diru sarrera edo gastuen kalifikazio fiskalean aldaketarik ez eragitea.
- Aldi egozpenerako irizpideen aldaketek ez eragitea gastu edo sarreraren bat konputatu gabe geratzea. Hala denean erregularizazio egokia egingo da aldi egozpenerako irizpidea aldatu aurretik.
- Egozpenerako irizpidea bat bera izan behar da aplikatzen zaion jarduera ekonomikoaren diru sarrera eta gastu guztietarako.

OHARRA: Zerga Administrazioak irizpide hori onartzen duela ulertuko da zergadunak horrela adierazten badu aitorten egokian, besterik gabe; eta gutxienez hiru urteko epean eutsiko zaio.

5. Egoitza atzerrira aldatzea

Egoitza atzerrira aldatu eta ondorioz zergadun izateari uzten bazaio, egozteko dauden errenta guztiak sartu beharko dira zerga honengatik aitortu beharreko azken zergaldiko zerga oinarrian. Horrelakoetan aitorten-likidazio osagarria egingo da, zehapenik eta berandutze interesik gabe eta inolako errekarurik gabe.

6. Heriotza

Zergaduna hilez gero, egozteko dauden errenta guztiak aitortu beharreko azken zergaldiko zerga oinarrian sartu behar dira.

5.10. Jarduera ekonomikoaren titular diren zergadunen kontabilitateko eta erregistroko betebeharrak

1. Zergadunek, egiten duten jarduera ekonomikoaren etekina **zuzeneko zenbatespenaren araubidearen modalitate arruntaren bidez** zehazten bada, **Merkataritza Kodean xedatutakoarekin bat datorren kontabilitatea** eduki beharko dute, bai eta sozietateen gaineko zergarako ezarrita dauden edo ezartzen diren erregistro osagarriak ere.
2. **Jarduera ekonomikoa merkataritzakoa ez bada**, Merkataritza Kodearen arabera, edo **jardueraren etekina zuzeneko zenbatespenaren araubidearen modalitate erraztuaren bidez kalkulatu bada**, zergadunak **erregistro liburu hauek** eduki beharko ditu:
 - Salmenten eta diru sarreraren erregistro liburua.
 - Erosketen eta gastuen erregistro liburua.
 - Inbertsio ondasunen erregistro liburua.
3. **Errentak esleitzeko araubidea duten entitateek eta zergadunek lanbide jarduerak egiten badituzte, erregistro liburu hauek** arteztu beharko dituzte:
 - Diru sarreraren erregistro liburua.
 - Gastuen erregistro liburua.

- Inbertsio ondasunen erregistro liburua.
- Funts zuzkiduren eta ordejarrien erregistro liburua.

Betebehar bereziak

Kontabilitate eta erregistro betebeharrei dagokienez, berezitasun hauek ezartzen dira:

1. Errentak esleitzeko araubidean egonik jarduera ekonomikoren bat egiten duten entitateek nahitaezko liburu bakarra arteztuko dute, egindako jarduerari dagokiona, alde batera utzita nola banatzen dituzten emaitzak beren kideen artean.
2. Kontabilitatea Merkataritzako Kodean ezarritakoarekin bat etorritz kudeatzen duten zergadunek ez dituzte arteztu behar lehen aipatutako erregistro liburua.
3. Erregistro liburua eginbidetzeko aurkeztu behar dira, edo, bestela, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren aitortenean ondoko datu hauek jakinarazi behar zaizkio Foru Aldundiari: liburukien kopurua, erabilitako folioen kopurua, zergaldian egindako idazpenen kopurua eta azken idazpenaren data. Horretarako atal berezi bat erantsiko zaio aitortpenaren ereduari.
4. Errentak esleitzeko araubidean hainbat jarduera egiten dituzten zergadunek eta entitateek liburu bat arteztu behar dute jarduera bakoitzeko; lehenengo folioan liburu zer jarduerari dagokion azaldu behar da.
5. Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren kargapeko zergadunek eta errentak esleitzeko araubidean dauden entitateek balio erantsiaren gaineko zergari dagozkion erregistro edo kontabilitate betebeharrak betetzeko arteztu behar dituzten liburu edo erregistroak pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga honetarako erabili ahalko dira, ezarritako baldintzak betetzen badituzte.
6. Zerga kontuetarako eskatzen diren liburuak, fakturazioa edo erregistroak baliabide informatikoen bitartez artezten badira, fitxategi magnetiko hauek ere gorde beharko dira:
 - Bete beharreko liburuak egiteko erabilitako datuen fitxategiak, bai historikoak eta bai aplikazio informatikoen sortutako fitxategi nagusiak ere.
 - Programen fitxategiak, horien bidez aurreko fitxategiak prozesatu ahal baitira.
7. Baliozkoa izango da orrietan idazpenak egitea edozein baliabide egokiren bidez; gero orriak ordenatuta azalez tatu behar dira nahitaezko erregistro liburua osatzeko. Erregistro liburuaren folioek zenbaki korrelatiboak edukiko dituzte, eta zergaldi bakoitzeko azken idazpenaren atzetik datorren folioa hutsik utziko da. Gainerako tarte hutsak behar bezala baliogabetuta egongo dira.
8. Begiratu [hurrengo orrialdean dagoen](#) laburpen taulan.

LABURPENA: Kontabilitate eta erregistro betebeharrak, jarduera ekonomikoaren etekin garbia zehazteko erabilitako sistemaren arabera					
Sistema		Jarduera		Kontabilitateko eta erregistroko betebeharrak	
Zuzeneko zenbatespena	Modalitate arrunta	Enpresa jarduera	Jarduera ekonomikoa merkataritzakoa da	Merkataritza Kodearen arabera	Egunerokoa Inbentarioak Urteko kontuak
				Sozietateen gaineko zergaren arabera	Erosketen erregistroa Salmenten eta diru sarreren erregistroa Kobrantzen eta ordaintzen erregistroa Gastuen erregistroa
			Jarduera ekonomikoa ez da merkataritzakoa	Salmenten eta diru sarreren erregistro liburua Erosketen eta gastuen erregistro liburua Inbertsio ondasunen erregistro liburua	
	Modalitate erraztua	Enpresa jarduera		Salmenten eta diru sarreren erregistro liburua Erosketen eta gastuen erregistro liburua Inbertsio ondasunen erregistro liburua	
	Modalitate arrunta/erraztua	Lanbide jarduera		Diru sarreren erregistro liburua Gastuen erregistro liburua Inbertsio ondasunen erregistro liburua Funts zuzkiduren eta ordejarrien erregistro liburua	

6

ONDARE IRABAZIAK ETA GALERAK

- 6.1. Zer dira ondare irabaziak eta galerak?
 - 6.1.1. Zer kasutan ez da aldatzen ondarearen osaera?
 - 6.1.2. Zer kasutan ez da gertatzen ondarean ez irabazirik ez galerarik?
 - 6.1.2.1. Zer gertatzen da kapitala murrizten denean?
 - 6.1.2.2. Zer gertatzen da zergaduna hiltzen denean?
 - 6.1.2.3. Zer gertatzen da zergadunak bere enpresa edo bere enpresako partaidetza, ondarearen gaineko zergaren kargatik salbuetsita egon bada, dohaintzan ematen dienean ezkontideari, izatezko bikotekideari, aurrekoei edo ondorengoei edo laugarren gradurainoko alboko ahaideenei?
 - 6.1.2.4. Zer gertatzen da zergadunak bere enpresa edo bere enpresako partaidetza, ondarearen gaineko zergaren kargatik salbuetsita egon bada, langileei eskualdatzen dienean?
 - 6.1.2.5. Zer gertatzen da ondasun banaketako ezkontza araubide ekonomikoa edo izatezko bikotearen ondare araubide ekonomikoa iraungitzen denean?
 - 6.1.2.6. Zer gertatzen da desgaitasuna duten pertsonentzat eraturako ondare babestuei ekarpenak egiten zaizkienean?
 - 6.1.3. Zer kasutan daude salbuetsita irabaziak?
 - 6.1.4. Zer kasutan ez dira kontuan hartzen galerak?
- 6.2. Nola kalkulatzen da ondarean izan den irabazia edo galera?
 - 6.2.1. Nola kalkulatzen da eskuraketa balioa?
 - 6.2.2. Nola eguneratzen da eskuraketa balioa?
 - 6.2.3. Nola kalkulatzen da eskualdaketa balioa?
 - 6.2.4. 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako elementuei aplikatuko zaien araubide iragankorra
 - 6.2.4.1. Araubide orokorra
 - 6.2.4.2. Kotizatzeako onartutako baloreei eta inbertsio kolektiboko entitateetako (inbertsio funtsak) partaidetzei aplikatu beharreko araubidea
- 6.3. Baloraziorako arau bereziak
 - 6.3.1. Merkatu arautuetan negoziatzeko onartutako sozietateen edo entitateen funts propioetako partaidetza adierazten duten baloreen kostu bidezko eskualdaketa.
 - 6.3.2. Merkatu arautuetan negoziatzeko onartuta ez dauden sozietateen edo entitateen funts propioetako partaidetza adierazten duten baloreen edo partaidetzen kostu bidezko eskualdaketa

- 6.3.3. Ondare sozietateen baloreen edo kapitaleko partaidetzen eskualdaketa
- 6.3.4. Inbertsio kolektiboko entitateen (inbertsio funtsak) kapitala edo ondarea adierazten duten akzio edo partaidetzak
- 6.3.5. Sozietateentzako ekarpenak, diruzkoak ez bestelakoak
- 6.3.6. Bazkideak banantzea edo sozietateak desegitea
- 6.3.7. Negozio lokala eskualdatzea
- 6.3.8. Ondare elementuetan izandako galera edo ezbeharrengatiko kalte ordainak
- 6.3.9. Ondasun edo eskubide trukaketa
- 6.3.10. Aldi baterako edo biziarteko errentak iraungitzea
- 6.3.11. Ondare elementu bat aldi baterako edo biziarteko errenta baten trukean eskualdatzea
- 6.3.12. Ondasun higiezinaren gaineko eskubide errealak eskualdatzea
- 6.3.13. Ondasunak edo eskubideak ondarean sartzea eskualdaketa ez beste eragiketa baten bidez
- 6.3.14. Gerokoen eta aukeren merkatuan egindako eragiketak
- 6.4. Justifikatu gabeko ondare irabaziak
- 6.5. Nori esleitzen zaizkio ondare irabaziak eta galerak?
- 6.6. Zer aldiri egozten zaizkio ondare irabaziak eta galerak?
- 6.7. Nola kargatzen dira?
- 6.8. Zer gertatzen da ohiko etxebizitzaren zenbatekoa "berrinbertitzen" bada?
- 6.9. Zer gertatzen da inbertsio kolektiboko entitateen (inbertsio funtsak) akzioak edo partaidetzak eskualdatuta lortzen dena berrinbertitzen denean?
- 6.10. Jarduera ekonomikoei lotutako ondare elementuen irabaziak eta galerak

6.1. Zer dira ondare irabaziak eta galerak?

Zergadunaren ondarearen osaeran gertatzen diren aldaketen ondorioz agerian jartzen diren haren balioaren aldakuntzak ondare irabaziak edo galerak dira, Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren Foru Arauaren arabera etekinak direnean izan ezik.

Zehazki, irabazia edo galera egon dadin hiru baldintza hauek bete behar dira:

- Ondarearen **balioa aldatzea**.
- Ondarearen **osaera aldatzea**. Arrazoi horrengatik ez dira kargatzen gainbalio latentek. Jar dezagun adibide bat: 400 akzio baditugu eta akzioaren kotizazioak gora egiten badu, esan dezakegu ondarearen balioa aldatu egin dela, baina, hala ere, ez da aldatu ondarearen osaera, akzio kopuru beraren jabe izaten jarraitzen dugulako. Akzioak saldu beharko genituzke gure ondarea alda dadin eta irabazia edo galera gerta dadin.
- **Etekina ez izatea**. Finantza aktiboan eta bizitza edo baliaezintasun aseguruaren kasua da. Ondarearen osaeraren aldaketa ondare elementu baten titulartasuna eskualdatzearen ondorio denean, oro har, ondare irabazi edo galeratzat kalifikatuko da. Hori oso kontuan izan behar da, zergak desberdin tratatzen dituelako kapital higigarriaren etekinak eta ondare irabazi eta galerak.

Beste alde batetik, ondare galerak, lehenengo eta behin, lortutako ondare irabaziekin konpentsatu behar dira. Eskuliburu honetako 9. kapituluaz azaltzen da nola eta zenbateraino integratu behar diren ekitaldi berean lortutako ondare irabaziak eta galerak, bai eta hurrengo lau urteetan galerak konpentsatzeko aukera ere. Jarduera ekonomikoari lotutako ondare elementuetatik datozen ondare irabaziak edo galerak, halaber, Sozietateen gaineko zergaren Arauan ezarritakoaren arabera zenbatuko dira, eta jarduera ekonomikoaren etekin arruntari batuko edo kenduko zaizkio.

Hala ere, badira egoera bereziak:

- Ondarea ez aldatzea.
- Ondare irabazi edo galerarik ez izatea.
- Ondare irabaziak salbuetsita egotea.
- Ondare galerak ez zenbatzea.

6.1.1. Zer kasutan ez da aldatzen ondarearen osaera?

Ondarearen eraketan aldaketarik ez dagoela ulertuko da, betiere gehiegizko esleipenik ez badago, honako hiru kasu hauetan:

- “Gauza erkidea” zatitu denean.
- Irabazpidezko sozietatea edo ondasunen foru komunikazioa desegiten denean, “ezkontzaren partaidetza araubide ekonomikoa” irautsi denean edo izatezko bikoteen ondare araubide ekonomikoa irautsi denean, aurreko bietako bat itundu badute ondare araubide gisa.
- “Ondasun erkidegoa” desegin denean edo erkideak banandu direnean.

Horrelakoetan ezingo dira eguneratu jasotako ondasun edo eskubideen balioak.

6.1.2. Zer kasutan ez da gertatzen ondarean ez irabazirik ez galerarik?

Ondarean ez da ez irabazirik ez galerarik gertatzen ondoko sei kasu hauetan:

1. **Kapitala murrizten denean.**
2. **Kostu gabeko eskualdaketa bat (jarauntsia) gertatzen denean zergadunaren heriotzagatik.**

3. Zergadunak bere enpresa edo bere enpresako partaidetza –ondarearen gaineko zergaren kargatik salbuetsita egon bada– kosturik gabe eskualdatzen (dohaintzan ematen) dienean ezkontideari, izatezko bikotekideari, aurrekoei edo ondorengoei.
4. Zergadunak bere enpresa edo bere enpresako partaidetza –ondarearen gaineko zergaren kargatik salbuetsita bada– langileei eskualdatzen dienean.
5. Ondasun banaketako ezkontza araubide ekonomikoa edo Eusko Legebiltzarraren maiatzaren 7ko 2/2003 Legean xedatutakoarekin bat etorriz adostutako **ondare araubide ekonomikoa iraungitzen denean, baldin eta, legearen aginduz edo epailearen erabakiz, ezkontideen edo izatezko bikoteko kideen artean diruzko edo ondasunak esleitzearen bidezko konpentsazioak egiten badira konpentsaziozko pentsioa ez beste arrazoiren batengatik.**
6. Desgaitasuna duten pertsonentzat eratutako ondare babestuetarako ekarpenak egiten direnean¹.

Banaka aztertuko ditugu.

6.1.2.1. Zer gertatzen da kapitala murrizten denean?

Merkataritzako ikuspegitik, Kapital sozietateen Legeak 317. artikuluan xedatutakoaren arabera, kapitala murrizteko eragiketak xede hauek izan ditzake:

- Dibidendu pasiboak barkatzea, sozietate anonimoak direnean.
- Legezko erreserba edo borondatezko erreserbak eratzea edo gehitzea.
- Galeren ondorioz murriztu den sozietatearen ondare garbiaren eta kapitalaren arteko oreka berrezartzea.
- Ekarpenak itzultzea.

Kapital murrizketa egiteko erari dagokionez, merkataritzako arauak era hauek onartzen ditu:

- Akzioen balio izendatua murriztea.
- Akzioak amortizatzea.
- Akzioak multzokatzea eurak trukatzeko.

Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergan haxe da **arau orokorra**: ez dago **ondare irabazi edo galerarik kapital murrizketaren ondorioz**.

Kapital murrizketa, helburua edozein izanda ere, **balore edo partaidetzen amortizazioaren bidez** gauzatzen denean, ulertuko da lehendabizi eskuratu ziren baloreak edo partaidetzak amortizatzen direla (FIFO araua) eta amortizatutako balore edo partaidetzen eskuraketa balioa modu proportzionalan banatzen dela ondarean irauten duten gainerako balore homogeneoen artean.

Kapital murrizketaren xedea ekarpenen itzulketa denean, azken horren zenbatekoa edo jasotako ondasun edo eskubideen merkatuko balio normala gutxituko zaio ukitutako baloreen edo partaidetzen eskuraketa balioari, aurreko arauekin bat etorriz, balio hori deuseztatu arte. Kapital higigarriaren etekin gisa zergapetuko da eragiketa horretatik atera daitekeen soberakina, jaulkipen primaren banaketarako ezarritako modu berean. Baina kapital murrizketa banatu gabeko mozkinen ondorio denean, kontzeptu horrengatik jasotako diru kopuru guztiak osorik zergapetuko dira entitateen funts propioetako partaidetzen bidez lortutako kapitalaren etekin gisa, 34.a) artikuluan ezarrita dagoen bezala. Horri dagokionez, kapital murrizketek, edozein xede dutela ere, banatu gabeko mozkinetatik ez datorren sozietatearen kapitalaren zatiari eragingo diote lehendabizi, hura deuseztatu arte.

¹ Ikus 12. kapituluko (“Kuota likidoa eta kenkariak”) 12.6 puntua, Kenkaria pertsona desgaitu baten ondare babestura egindako ekarpenengatik.

Aurreko paragrafoan jasotakoa gorabehera, kapitala murrizten bada ekarpenak itzultzeko eta banatu gabeko etekinetik ez badator, Sozietate eta entitateko funts propioen partaidetzaren ordezkari eta finantza tresnen merkatuei buruzko Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2004ko apirilaren 21eko 2004/39/EE Zuzentarauan definitutako balioen merkatu arautuetan negoziatziorako onartu gabeko balioei dagozkienez, kapitala murriztu aurretik itxitako azken ekitaldiari dagozkion partaidetza edo akzioen funts propioen balioaren eta eskuraketa balioaren arteko desberdintasuna positiboa baldin bada, lortutako zenbatekoa edo jasotako eskubide edo ondasunen merkatuko balio normala kapital higigarriaren etekin gisa hartuko da, desberdintasun positiboaren mugarekin.

Ondorio horietarako, aurreko paragrafoak aipatutako funts propioen balioa gutxitu egingo da kapitala murriztu aurretik banatutako etekinen zenbatekoan, funts propioetan jasotako erreserbetatik jasotakoak, baita akzioak edo partaidetzak eskuratu ondoren sortutako funts propio horietan jaso eta legalki erabilezinak diren erreserben zenbatekoan ere.

Aipatutako mugaren gaineko gehiegikeriak partaidetza edo akzioen eskuraketa balioa murriztuko du a) letra honen bigarren paragrafoan xedatutakoarekin bat etorritz.

Baldin eta a) letra honen hirugarren paragrafoan xedatutakoa aplikatuz kapitala murrizteak zenbatutakoa lortutako zenbateko osoaren edo zati baten kapital higigarriaren etekin gisa hartzea ekartzen badu, edo jasotako ondasun eta eskubideen merkatuko balio normalarena, eta ondoren zergadunak foru arau honetako 34. artikuluko a) letrarekin bat etorritz etekinetan partaidetzak edo dibidenduak lortuz gero, entitate berberetik iritsitakoak kapitala murriztu zenetik bere ondarean egondako partaidetza edo akzioei dagozkienez, etekinetan partaidetza edo dibidenduetatik iritsitako zenbatekoari kendu egingo zaio, aldeztu aurretik zenbatutako kapital higigarriaren etekinen mugarekin, aipatutako partaidetza edo akzioei dagozkienak, horien eskuraketa balioa, a) letra honen bigarren paragrafoan ezarritakoarekin bat etorritz.

6.1.2.2. Zer gertatzen da zergaduna hiltzen denean?

Zergaduna hiltzen denean, haren ondare osoa, ondasun eta eskubide guztiz pertsonalak izan ezik, jaraunslerei eskualdatzen zaie. Hala ere ez da ulertzen ondare irabazi edo galerarik gertatu denik, dohaineko eskualdaketa hori komisarioak testamentu ahalordea edo gozamen ahaldua erabilia edo unean bertan eragina daukan oinordetza titulu bat dela bide egiten denean ere.

Jaraunslerek pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren aitorpena aurkeztu beharko dute hildakoak heriotzara arte lortu dituen errentengatik. Jaraunslere eta legatu-hartzaileak, bestalde, oinordetza eta dohaintzen gaineko zergaren kargapean egongo dira.

6.1.2.3. Zer gertatzen da zergadunak bere enpresa edo bere enpresako partaidetza, ondarearen gaineko zergaren kargatik salbuetsita egon bada², dohaintzan ematen dienean ezkontideari, izatezko bikotekideari, aurrekoei edo ondorengoei edo laugarren gradurainoko alboko ahaideenei?

Zergadunak bere enpresa edo enpresako partaidetza dohaintzan ematen dienean ezkontideari, izatezko bikotekideari, aurrekoei edo ondorengoei edo laugarren gradurainoko alboko ahaideenei (odol ahaideak, ezkontza bidezko ahaideak, izatezko bikotearen ondoriozkoak zein adopzioaren ondoriozko ahaideak), ez dago ondare irabazi edo galerarik, sei baldintza hauek betetzen badira (entitate bakoitzeko dohaintza bakarra):

- Eskualdatzailearen (dohaintza emailea) ondarearen gaineko zergaren kargatik salbuetsita egon diren enpresak edo partaidetzak izan behar dira.

² Martxoaren 11ko 9/2013 Foru Arauak, ondarearen gaineko zergarenak, 5. artikuluko 10. idatz zatian aipatzen dituen enpresak edo partaidetzak dira.

- Eskualdatzaileak –hau da, dohaintza egiten duenak– 60 urte edo gehiago izan behar ditu, edo bestela ezintasun iraunkor absolutua nahiz baliaezintasun handia izan behar du.
- Eskualdatzaileak zuzendaritza lanak egiten baditu, dohaintza egiten duen bi urteko epean eginkizun horiek utzi behar ditu eta ordutik aurrera ez du inolako ordainsaririk kobratu behar zuzendaritza lanengatik.

Horretarako, sozietatearen administrazio kontseiluko kide hutsa izatea ez da zuzendaritza eginkizunen barruan sartuko.

- Eskuratzzaileak (dohaintza jasotzen duena) dohaintzaren eskritura publikoaren dataren ondoko bost urteetan mantendu behar du jasotako enpresa edo partaidetza, aldi horretan hiltzen denean izan ezik.

Eskuratzzaileak ez baditu epe horretan enpresa edo akzioak mantentzen, eskualdatzaileak bere zerga egoera erregularizatu beharko du epea betetzen ez den ekitaldiari dagokion aitorpenean, eta ondare irabazia edo galera ekitaldi horretan gertatuzat joko da.

- Eskuratzzaileak ez du egin behar eskuraketa balioa nabarmen murrizten duen baliatze egintzarik edo sozietate eragiketarik, ez zuzenean ez zeharka.
- Zergadunak ondare elementuak eskuratzen baditu eta geroago bere jarduera ekonomikoari lotzen badizkio, elementuok jarduerari etenik gabe lotuta egon behar dira enpresa dohaintzan ematen duen egunaren aurreko 5 urteetan, gutxienez. Hau da, ondasun bat eskuratzen bada eta geroago jarduerari lotzen bazaio, adibidez, 2020ko otsailaren 2an eskuratzen bada eta 2020ko irailaren 1ean lotzen bazaio jarduerari, haren kostu bidezko eskualdaketa gerorapena aplikatu ahal izateko, ezingo da eskualdatu 2025eko irailaren 2ra arte.

OHARRA: Horrelakoetan, dohaintza jasotzen duena dohaintza emailearen lekuan subrogatuko da, ondasunen balioei eta eskuraketa datei dagokienez. Beraz, dohaintza jasotzen duenak bere gain hartzen ditu dohaintza emailearen betebeharrak.

6.1.2.4. Zer gertatzen da zergadunak bere enpresa edo bere enpresako partaidetza, ondarearen gaineko zergaren kargatik salbuetsita egon bada³, langileei eskualdatzen dienean?

Zergadunak bere enpresa edo bere enpresako partaidetza langileei eskualdatzen dienean ez dago ondare galera edo irabazirik aurreko 6.1.2.3 puntuko baldintzak eta ondoko bi baldintza hauek betetzen badira:

- Bost urteak enpresa edo enpresako partaidetza eskualdatzen denetik hasita zenbatuko dira. Eskualdaketa eskritura publikoan edo dokumentu pribatuan jasoko da eta hura Zerga Administrazioari aurkeztuko zaio.
- Enpresa edo enpresako partaidetza eskualdatu aurretik eskaintza egingo zaie langile guztiei, baldintza berdinetan eta inori bereizkeriarik egin gabe.

Langileei kostu bidez nahiz kosturik gabe eskualdatu ahal zaie. Langileentzat, ordaindu duten balioa izango da eskuraketa balioa, eta eskuraketa data, berriz, eskualdaketa egiten den eguna izango da. Kosturik gabeko eskualdaketa egiten bada, dohaintza jasotzen duena, hau da, langilea, dohaintza-emailearen lekuan subrogatuko da, ondasunen balioei eta eskuraketa datei dagokienez.

³ Martxoaren 11ko 9/2013 Foru Arauak, ondarearen gaineko zergarenak, 5. artikuluko 10. idatz zatian aipatzen dituen enpresak edo partaidetzak dira.

6.1.2.5. Zer gertatzen da ondasun banaketako ezkontza araubide ekonomikoa edo izatezko bikotearen ondare araubide ekonomikoa iraungitzen denean?

Ez da ondare irabazi edo galerarik izango ondasun banaketako ezkontza araubide ekonomikoa edo izatezko bikoteen ondare araubide ekonomikoa iraungitzen denean, baldin eta legearen aginduz edo epailearen erabakiz diruzko edo ondasunak esleitzearen bidezko konpentsazioak egiten badira konpentsaziozko pentsioa ez beste arrazoiren batengatik. Konpentsazioek ez dute eskubiderik emango ordaintzailearen zerga oinarria murrizteko, eta errenta ere ez dira izango jasotzailearentzat.

Letra honetan aipatutako kasuak ezingo du ekarri adjudikatutako ondasun edo eskubideen balioak eguneratzea.

6.1.2.6. Zer gertatzen da desgaitasuna duten pertsonentzat eratutako ondare babestuei ekarpenak egiten zaizkienean?

Ez da ondare irabazi edo galerarik gertatuko desgaitasuna duten pertsonen ondare babestuei ekarpenak egiten zaizkienean.⁴ Ondare babestu horiek azaroaren 18ko 41/2003 Legeak arautzen ditu, desgaitasuna duten pertsonen ondarea babestu eta Kode Zibila, Prozedura Zibilaren Legea eta zerga araudia aldatzekoak.

6.1.3. Zer kasutan daude salbuetsita irabaziaz?

Ondoko kasu hauetan agerian jartzen diren ondare irabaziaz salbuetsita daude, hau da, ez daude zergapean:

- **Interes orokorreko elkarteei eta fundazioei dohaintzak egiten zaizkienean**, dohaintza horiek pertsona fisikoen errentaren gaineko zergako kuotan kenkaria aplikatzeko eskubidea ematen badute⁵.
- Mendetasuna duten Pertsonen Autonomia Pertsonala eta Arreta Sustatzeko Legearen arabera **mendetasun larria edo handia duten pertsonek beren ohiko etxebizitza kostu bidez eskualdatzearen ondorioz lortutako irabaziaz** direnean.
- **65 urtetik gorako pertsonek beren ohiko etxebizitza kostu bidez eskualdatzearen ondorioz** lortutako irabaziaz direnean. Irabazien lehen 400.000 euroak daude salbuetsita, eta eskualdaketa bakar baterako.
- Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergarengatiko **zerga zorra ordaintzeko ondasun hauek ematen direnean:**
 - a) **Euskal Kultura Ondareko ondasunak**, uztailaren 3ko 7/1990 Legeak, euskal kultura ondarearenak, aipatutako Inbentario Orokorrean sartuta edo Kalifikatutako Kultura Ondasunen Erroldan **inskribatuta** badaude.
 - b) **Espainiako Ondare Historikoko ondasunak**, Ondare Higigarrien Inbentario Orokorrean edota Kultura Intereseke Ondasunen Erregistro Orokorrean **inskribatuta** badaude, ekainaren 25eko 16/1985 Legeak, Espainiako ondare historikoarenak, 73. artikuluan xedatutakoaren arabera.
- Irabaziaz zordunaren edo zorraren bermatzailearen ohiko etxebizitza ordainetan emanez lortu bada finantza entitate batek edo jarduera profesionaltzat hipoteka mailegu edo kredituak ematen dituen beste edozein entitatek eskatutako prozedura judizial batean, betiere ohiko etxebizitza hori zergadunak titular gisa duen etxebizitza bakarra bada. Berdin joko da baldin zordunaren edo zordunaren bermatzailearen ohiko etxebizitza ordainetan

⁴ Desgaitasuna duten pertsonen ondare babestuei egindako ekarpenek kuotan kenkaria aplikatzeko eskubidea ematen dute. Kenkariaren zenbatekoa eta baldintzak eskuliburu honen 12. kapituluaz azaltzen dira.

⁵ Ikus, 12. kapitulua ("Kuota likidoa eta kenkariak"), hain zuzen ere 12.5 puntua, dohaintzengatiko kenkariei buruzkoa.

ematea abal-emaile izateagatik gertatzen bada, hau da, zordunaren ohiko etxebizitza eskuratzeko zorrak bermatzen dituen abal-emaile izateagatik.

Aurrekoa aplikagarria izango zaie, halaber, aurreko baldintzak betetzen dituzten etxebizitzaren besterentzeei, epaile edo notario erabaki bidez exekutatu badira hipotekak. Horrelakoetan, ezinbestekoa izango da ohiko etxebizitzaren jabeak beste ondasun edo eskubiderik ez izatea edo horrelako nahikorik ez izatea, zorra guztiz kitatzeko eta, beraz, etxebizitzaren besterentzea saihesteko.

- Irabazia 65 urtetik gorakoek egindako ondare elementuen besterentzetik lortu bada, betiere besterentzetik lortutako zenbateko osoa sei hilabeteko epean erabiltzen bada bere alde aseguratutako biziarteko errenta bat eratzeko, arauz ezarritako baldintzetan. Biziarteko errentara bideratu daitekeen gehieneko zenbatekoa 240.000 eurokoa da; gehieneko zenbateko hori 9.43. artikuluan aurreikusitakoarekin batera aplikatuko da.
- Entitateetako akzioak edo partaidetzak eskualdatzean agerian gelditzen diren ondare irabazien ehuneko 50, hain zuzen ere horiek eskuratzegatik zergadunak foru arau honen 90. artikuluan ezarritako kenkaria aplika dezakeenean, betiere ondorio horietarako aipatutako aginduaren 3. eta 7. apartatuetan xedatutakoa kontuan hartu gabe..

Salbuespena ondare irabaziaren ehuneko 100era iritsiko da, zergadunak letra honen lehen paragrafoan aipatzen diren akzioak edo partaidetzak eskualdatzean lortutako zenbatekoa berriro inbertitzen duenean, paragrafo horretan aipatzen diren baldintzak betetzen dituzten beste akzio edo partaidetza batzuk eskuratzean, betiere eskualdatze horren datatik gehienez ere bi urteko epealdian. Kasu horretan, ezin izanen da aplikatu foru arau honen 90. artikuluan ezarritako kenkaria aipatutako berrinbertsioa gauzatzen den akzio edo partaidetzei dagokienez.

6.1.4. Zer kasutan ez dira kontuan hartzen galerak?

Ondoko hauek ez dira ondare galera moduan konputatu behar:

- 1. Frogatzen ez diren galerak.**
- 2. Kontsumoak eragiten dituen galerak.**
- 3. Inter vivos egintzen edo eskuzabaltasunen ondoriozko kostu gabeko eskualdaketek sortzen dituzten galerak.**
- 4. Zergaldian jokoan izandakoak, hau da, epe berean jokoan lortutako irabaziak baino gehiago izan direnak.** Ez dira inoiz zenbatuko ondoko joko hauetan parte hartzeagatik izandako galerak.
 - Estatuko Loteria eta Apustuen Sozietateak eta autonomia erkidegoetako organoek eta erakundeek antolatutako loteria eta apustuak, Espainiako Gurutze Gorriak antolatutako zozketak eta Espainiako Itsuen Erakunde Nazionalak baimendutako jokoan modalitateetakoak.
 - Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko beste estatu batzuetan erakunde publikoek edo irabazteko asmorik gabe gizarte edo laguntza lanetan ari diren entitateek antolatzen dituzten loteria, apustu eta zozketak, baldin eta beraien helburuak aurreko lerroaldean azaldu diren erakundeenak bezalakoak badira.
- 5. Ondare elementuren bat eskualdatzean sortzen diren galerak, eskualdatzaileak ondare elementu hori berriro eskuratzen badu eskualdaketa egunetik urtebete pasatu baino lehen.** Sortutako galera, horrelako kasuetan, ondare elementua geroago eskualdatzen denean sartuko da zerga oinarrian. Adibidez, zergadunak ondasun bat saltzen badu 2025eko urtarrilaren 1ean eta ondare galera izaten badu, eta ondasun bera berriz erosten badu 2025eko abenduaren 31n, salmentan izan zuen galera ez du 2025eko aitortpenean hartu beharko kontuan, ondasuna berriro transmititzen duenean baino.

- 6. Araututako merkatu batean negoziatzeko onartutako balore edo partaidetzen eskualdaketen ondoriozko galerak⁶, baldin eta zergadunak balore homogeneousko eskuratu baditu⁷ eskualdaketa horiek gertatu aurreko edo ondoko bi hiletan. Balore edo partaidetza homogeneousko jotzen dira jaulkitzaile berarengandik etorri eta finantza eragiketa beraren parte direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, izaera bera eta eskualdatze araubide bera badituzte, eta esleitzen dituzten eskubide eta betebeharren funtsezko edukia antzekoa badute.**

Galera horiek zergadunaren ondarean dauden balore edo partaidetza homogeneousko eskualdatu ahala integratuko dira.

- 7. Araututako merkatu batean negoziatzeko onartu ez diren balore edo partaidetzen eskualdaketen ondoriozko galerak, baldin eta zergadunak balore homogeneousko eskuratu baditu eskualdaketa gertatu aurreko edo ondorengo urtean.** Balore edo partaidetza homogeneousko jotzen dira jaulkitzaile berarengandik etorri eta finantza eragiketa beraren parte direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, izaera bera eta eskualdatze araubide bera badituzte, eta esleitzen dituzten eskubide eta betebeharren funtsezko edukia antzekoa badute.

Galera horiek zergadunaren ondarean dauden balore edo partaidetza homogeneousko eskualdatu ahala integratuko dira.

- 8. Ondasun higiezinaren kostu bidezko eskualdaketen ondoriozkoak, baldin eta ondasunok aurretik egindako kostu gabeko eskuraketa salbuetsi batetik badatoz edo egiaz tributatu ez duen eskuraketa batetik badatoz.** Hori ez da aplikatuko zergadunak frogatzen badu ondasun higiezinaren balioa aparteko inguruabarrengatik urritu dela, ez eta galeraren eragileak besterentzearen edo eskuraketaren berezko gastuak direnean ere.

6.2. Nola kalkulatu da ondarean izan den irabazia edo galera?

Ondarea nola aldatu den, modu desberdinetan kalkulatu da irabazia edo galera:

- **Eskualdaketa egin bada** (esate baterako, ondasun bat saldu bada), **irabazia edo galera kalkulatzeko, eskualdatutako elementuaren salmenta balioa ken eskuraketa balioa** (erosketa balioa) egingo da. Bidezkoa denean, eskuraketa balio hori eguneratu egingo da, hurrengo 6.2.2 puntuan xedatutakoari jarraituz.
- **Ondasun edo eskubideren bat gehitu bazaio ondareari** (esate baterako, zergadunak saria edo dirulaguntza lortu badu), **ondareari gehitu zaion elementu horren merkatuko balioa izango da irabazia edo galera.**

OHARRA: Eskualdatutako ondare elementuetan hobekuntzak egin badira, eskualdaketa baliotik ondasunari dagokion zatia eta hobekuntzari dagokion zatia bereiziko dira, elementuaren osagai bakoitzari (ondasunari eta hobekuntzari) zenbateko ondare irabazia edo ondare galera dagokion bereiz zehaztu ahal izateko.

6.2.1. Nola kalkulatu da eskuraketa balioa?

Eskuraketa balioa kalkulatzeko hauxe egin behar da:

- 1. Lehenengo urratsa:** zenbateko hauek **batu** behar dira:

- **Eskuraketaren benetako zenbatekoa.** Eskuraketa kostu gabekoa izan bada, benetako zenbatekoa oinordetza eta dohaintzen gaineko zergako arauari jarraituz ateratzen dena izango da.

⁶ Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2004ko apirilaren 21ean finantza tresnen merkatuek emandako 2004/39/EE Zuzentarauan azaldutako bigarren mailako balore merkatu ofizialetan negoziatzeko onartutako baloreak, sozietate edo entitateen funts propioetako partaidetza adierazten dutenak.

⁷ Ikus abuztuaren 1eko 40/2014 Foru Dekretuaren 48. artikulua.

- Eskuratutako ondasunetan egindako **inbertsio eta hobekuntzen kostua**.
- **Eskuraketagatik** eskuratzailleak ordaindu dituen **gastuak eta zergak**, interesak izan ezik.

2. Bigarren urratsa: zenbateko hau **kenduko** diogu aurreko **baturari**:

- **Amortizazioa**. Bidezkoa denean, balio horri kenduko zaizkio egindako erregelamenduzko amortizazioak, eta kasu guztietan gutxieneko amortizazioa konputatuko da.

Gutxieneko amortizazioa errentan lagatuko ondasunetan bakarrik izan beharko da kontuan, eta ez ohiko etxebizitzaren kasuan, edota amortizazioa gastu kengarritzat onartzen ez duten bestelako ondasunetan.

6.2.2. Nola eguneratzen da eskuraketa balioa?

Eskuraketa balioaren osagaiak erregelamenduz ezartzen diren koefizienteak aplikatuta eguneratuko dira⁸. Kontuan hartuko da, batez ere, nola eboluzionatu duen kontsumoko prezioen indizeak ondare elementuak eskualdatu ziren egunetik eta nolako eboluzioa kalkulatu den eskualdatetaren ekitaldirako. Koefizienteak honela aplikatu behar dira:

- **Eskuraketaren benetako zenbatekoaren** gainean, ordaindu den urtea kontuan izanda.
- **Inbertsio eta hobekuntzen** gainean, ordaindu diren urtea kontuan izanda.
- Eskuraketari lotutako **gastu eta zergen** gainean, ordaindu diren urtea kontuan izanda.
- **Amortizazioen** gainean, zein urtetakoak diren kontuan izanda.

Jarduera ekonomiko batetik deslotu eta gero eskualdatu badira ondare elementuak, eskuraketa balioaren eguneratze koefizientea deslotu diren urtekoa izango da.

Ondare irabazi edo galerak ezarritako balorazio arau espezifikoaren arabera kalkulatu badira, eskuraketa balioa kalkulatzeko erabili behar diren zenbateko positibo eta negatiboak sortzen diren urteei dagozkien eguneratze koefizienteak aplikatu beharko dira.

2024. urtean eskualdatu ziren ondasun eta eskubideentzat, eskuraketa balioa eguneratzeko koefiziente hauek aplikatu behar dira:

Ekitaldiak	Koefizientea
1994 eta aurrekoak	1,969
1995	2,091
1996	2,014
1997	1,969
1998	1,925
1999	1,873
2000	1,809
2001	1,742
2002	1,680
2003	1,634
2004	1,586
2005	1,536
2006	1,485
2007	1,444
2008	1,387
2009	1,383
2010	1,360

⁸ 2024ko ekitaldian egindako transakzioetarako, eguneratze koefizienteak abenduaren 26ko 51/2023 Foru Dekretuan ezarri dira (ALHAO, 150.zb., 2023ko abenduaren 29koa).

Ekitaldiak	Koefizientea
2011	1,319
2012	1,290
2013	1,270
2014	1,268
2015	1,268
2016	1,267
2017	1,243
2018	1,223
2019	1,212
2020	1,212
2021	1,175
2022	1,088
2023	1,050
2024	1,018
2025	1,000

Hala eta guztiz ere, ondare elementua 1994ko abenduaren 31n eskuratu den kasuetan aplikatu beharreko eguneratze koefizientea 1995ekoa izango da.

LABURPENA: Eskuraketa balioa
Eskuraketaren benetako zenbatekoa (eguneratuta)
+ Inbertsio eta hobekuntzen kostua (eguneratuta)
+ Eskuraketari lotutako gastu eta zergak (eguneratua)
- Amortizazioak (eguneratuta)
Eskuraketa balioa

6.2.3. Nola kalkulatzen da eskualdaketa balioa?

Eskualdaketa balioa zenbateko hauen arteko kendura da:

- **Besterentzearen benetako zenbatekoa.** Eskualdaketatik benetan ordaindu den zenbatekoa da. Hala ere, zenbateko hori merkatuko ohikoa baino txikiagoa bada, merkatuko prezioak balioko du.

Eskualdaketa kostu gabekoa izan bada, besterentzearen benetako zenbatekoa oinordetza eta dohaintzen gaineko zergako arauen bitartez kalkulatuko da.

- **Eskualdaketari lotutako gastuak eta zergak,** eskualdatzaileak ordaindu dituen interesak izan ezik.

LABURPENA: Eskualdaketa balioa
Besterentzearen benetako zenbatekoa
– Eskualdaketari lotutako gastuak eta zergak, eskualdatzaileak ordaindu dituen interesak izan ezik
Eskualdaketa balioa

Adibidea

Demagun 1997ko urtarrilaren 7an etxebizitza bat erosi zenuela 170.300 euroren truke. Urte berean 15.000 euro ordaindu zenituen eskuraketari lotutako gastu eta zergengatik. 2007ko urtarrilaren 25ean terraza itxi zenuen eta 20.000 euro ordaindu zenituen obra horrengatik. 1997ko urtarrilaren 31tik 1997ko azaroaren 30era arte etxebizitza hori errentan emanda eduki zenuen: amortizazioa 3.600 eurokoa izan zen. 2025eko urtarrilaren 18an etxebizitza saldu zenuen 450.000 euroren truke. Azkenik, hobekuntzari dagokion eskualdaketa balioa 30.000 eurokoa da.

Etxebizitzari dagokion ondare irabaziaren kalkulua

Etxebizitzaren besterentzearen zenbatekoa	450.000 € – 30.000 €	420.000 €
Hobekuntza besterentzearen zenbatekoa		30.000 €
Eskuraketaren benetako zenbateko eguneratua	170.300,00 € x 1,969	335.320,70 €
Gastu eta tributu eguneratuak	15.000 € x 1,969	29.535,00 €
Amortizazio eguneratua	3.600 € x 1,969	7.088,40 €
Eskuraketa balio eguneratua	335.320,70 + 29.535,00 € – 7.088,40 €	371.944,10 €
Hobekuntzaren ondare irabazia	420.000 € – 371.944,10 €	48.055,90 €

Ondare irabazi hau aurrezkiaren zerga oinarrian sartu behar da.

Hobekuntzak sortutako ondare irabazia

Eskualdaketa balioa		30.000 €
Eskuraketa balio eguneratua	20.000 € x 1,444	28.880 €
Hobekuntzaren ondare irabazia	30.000 € – 28.880 €	1.120 €

Ondare irabazi hau aurrezkiaren zerga oinarrian sartu behar da.

6.2.4. 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako elementuei aplikatuko zaien araubide iragankorra

1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako ondasun eta eskubideen salmentan lortutako ondare irabaziei aplikatu behar zaizkien murrizketa koefizienteen aplikazioa aldatu egin da oraingo araudian. 2007ko ekitalditik aurrera indarrean dagoen araudiak araubide iragankorra ezartzen du, murrizketa koefizienteen araubideari eusten diona 2006ko abenduaren 31ra arte sortutako ondare irabaziaren zatirako. Egun horretatik aurrera sortutako ondare irabaziaren zatiari ezingo zaizkio aplikatu murrizketa koefizienteak.

6.2.4.1. Araubide orokorra

Araubide orokor horretan (mota guztietako ondasunei aplikatu ahal zaie, merkatu arautuetan negoziatzeko onartutako baloreei eta inbertsio kolektiboko entitateetako partaidetzei izan ezik), **jarduera ekonomikoei lotuta ez dauden eta 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratu diren ondare elementuak eskualdatuz lortutako ondare irabazien zenbatekoa erregela hauen bitartez zehaztu behar da:**

- 1.- **Ondare irabazia kalkulatu behar da ondare elementu bakoitzerako**, eskuliburu honetako 6.2.2 puntuan azaldutakoaren arabera. Beraz, eguneratze koefizienteak guztiz bateragarriak dira aplikatu litezkeen murrizketa koefizienteekin. **Ondare irabazi eguneratuaren kalkulua beti izango da lehenengo urratsa.**

2.- Horrela kalkulaturako ondare irabazian bi zati bereizten dira: 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutakoa eta geroago sortutakoa. Zergaren Foru Arauak bereizketa hori egiteko agintzen du **2007ko urtarrilaren 1aren aurretik eta ondoren igarotako egunen proportzioan, ondasunak zergadunaren ondarean iraun duen egunen kopuru osoaren aldean.**

Adibidea:

Ondasun higiezin bat eskuratu zenuen 1993ko abenduaren 29an, eta eskualdatu egin duzu 2025eko uztailaren 5ean, eta horrela 100.000 euroko ondare irabazia lortu duzu, eskuliburu honetako 6.2 puntuan azaldutako moduan kalkulaturako. Bereizi beharra dago 100.000 euro horietatik zenbat sortu ziren 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen eta zenbat geroago. Erosketa egunetik ondasuna saldu den egunera arte 11.514 egun igaro dira.

2006-12-31ra arte 4.750 egun igaro ziren, hau da, egun kopuru osoaren (11.514) ehuneko 41,25.

2007-1-1etik 6.764 egun igaro dira, hau da, egun kopuru osoaren (11.514) ehuneko 58,75.

Beraz, lortutako irabaziaren %58,75i, hau da, 58.750 eurori, ez zaizkie aplikatu behar murrizketa koefizienteak, eta diru kopuru hori osorik sartu behar da aurrezkiaren zerga oinarrian. 100.000 euroko ondare irabaziaren %41,25i, hau da, 41.250 eurori, behean azaltzen diren murrizketa koefizienteak aplikatu behar zaizkie.

3.- 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen lortutako ondare irabaziaren zatia (murrizketa koefizienteak ondare irabaziei soilik aplikatzen zaizkie, inoiz ere ez galerei) **era honetara murriztu behar da:**

- **Eskuraketa egunetik 1996ko abenduaren 31ra arte igarotako urteen kopuruaren arabera aplikatuko dira murrizketa koefizienteak, urte kopurua gorantz biribilduta.**

Horrek esan nahi du, eskuraketa egunetik 1996ko abenduaren 31ra arte 4 urte eta egun bat igaro badira, iraupen aldia 5 urtekoa dela. Ondare irabazia murrizteko koefizienteak aplikatzeko bidea ematen duen iraupen aldia 2 urtez gainekoa da.

- **Arau orokor gisa, ondare irabazia % 14,28 murriztuko da bitik gorako iraupen urte bakoitzeko.** Hau da, ehuneko hori ez zaie aplikatuko lehenengo bi urteei. Adibidez, 1993ko abuztuaren 9an eskuratutako ondasun batek sortutako ondare irabazia % 28,56 murriztuko da ($\% 14,28 \times 2$), ondasun horren iraupen aldia 1996ko abenduaren 31n 3 urtetik gorakoa zelako. Lehen azaldu denez, igarotako urteen kopurua gorantz biribiltzen da, 4 urteraino. Murrizketa koefiziente horiek sortzen dituzten iraupen urteak 2tik gorako urteak dira; horregatik aplikatzen da % 14,28ko bi (4 ken 2) koefizienteren murrizketa.
- Eskualdatutako ondare elementuak **akzioak** badira eta **negoziatzeko onartuta badaude** Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2004ko apirilaren 21eko 2004/39/EE Zuzentarauan, finantza tresnen merkatuei buruzkoan, definitutako bigarren mailako balore merkatu ofizialetariko batean, eta sozietate edo entitateen funts propioetako partaidetza adierazten badute, **ondare irabazia 100eko 25 murriztuko da bitik gorako iraupen urte bakoitzeko.**

Ezingo zaie murrizketa hori aplikatu, ordea, higigarrietako eta higiezinetakoko inbertsio sozietateen kapital soziala adierazten duten akzioei.

⁹ Kotizatutako akzioak eskualdatuz lortutako ondare irabaziak eskuliburu honetako 6.2.4.2 puntuan azaltzen den araubide bereziari jarraituz murriztu behar dira.

– **Ondasun higiezinak eskualdatzen direnean**, edo ondasun horien gaineko eskubideak edo uztailaren 28ko 24/1988 Legeak, balore merkatuarenak, 108. artikuluan aipatzen dituen entitateen baloreak eskualdatzen direnean, ondare irabazia % **11,11 murriztuko da bitik gorako iraupen urte bakoitzeko**.

Ezingo zaie murrizketa hori aplikatu, ordea, higiezinetakoinbertsio funtsen edo sozietateen kapital soziala edo ondarea adierazten duten akzio edo partaidetzei.

– 2025ean eskualdatutako ondare elementuetan **hobekuntzak** egin badira, **hobekuntzari dagokion eskualdaketa balioa zehaztuko da**, hobekuntzaren eskuraketa balioaren eguneratze koefizienteak eta murrizketa koefizienteak aplikatu daitezten.

– Atal honetan azaldutako **arubide iragankorra**¹⁰, ondare elementuak eskualdatuz lortutako ondare irabaziei murrizketa koefizienteak aplikatzeko aukera ematen duena, **ezin da aplikatu baldin eta eskualdatzen den elementua zergadunaren jarduera ekonomiko bati lotuta egon bada eta jarduera hori egiten jarraitzen bada beste titulartasun baten pean**.

LABURPENA: irabazia murrizteko ehunekoak		
	Ondarean egondako urteko (lehenengo bi urteak ez dira zenbatzen)	Zenbat urte igaro behar diren 1996/12/31ra arte, 2007ko urtarrilaren 1era arte sortutako ondare irabaziaren zatiaren truke, zergapean ez egoteko
Arau orokorra	% 14,28	8
Burtsan kotizatzen diren akzioak	% 25	5
Ondasun higiezinak, horien gaineko eskubideak edo 45/1988 FAko entitateen baloreak	% 11,11	10

Adibidea

Demagun 1991ko urtarrilaren 10ean etxebizitza bat erosi zenuela 100.000 euroren truke. Urte berean 5.000 euro ordaindu zenituen eskuraketari lotutako gastu eta zergengatik.

1991ko uztailaren 1etik 1993ko ekainaren 30era arte etxebizitza alokatuta eduki zenuen: amortizazioak 1.000 euro (1991n eta 1993an) eta 2.000 euro (1992an) izan ziren. 1998ko apirilaren 5ean terraza itxi zenuen eta obra horrek 12.000 euroko kostua izan zuen.

2025eko uztailaren 9an etxebizitza saldu zenuen 300.000 eurotan.

Azkenik, eskualdaketa baliotik 25.000 euro hobekuntzari dagozkio.

Etxebizitzaren besterentze zenbatekoa	300.000 € - 25.000 €	275.000 €
Hobekuntzaren besterentze zenbatekoa		25.000 €
Eskualdaketa benetako zenbateko eguneratua	100.000 € x 1,969	196.900 €
Gastu eta tributu eguneratuak	5.000 € x 1,969	9.845 €
1991eko amortizazio eguneratuak	1.000 € x 1,969	1.969 €
1992ko amortizazio eguneratuak	2.000 € x 1,969	3.938 €
1993ko amortizazio eguneratuak	1.000 € x 1,969	1.969 €
Amortizazioak guztira		-7.876 €

¹⁰ Ehuneko murriztaileak 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutako ondare irabaziaren zatiari bakarrik aplikatzen zaizkio, eta zati hori eskuliburu honetan ezarritako moduan kalkulatu behar da.

Eskuraketa balio eguneratua	196.900 € + 9.845 € – 7.876 €	198.869 €
Ondare irabazia	275.000 € – 198.869 €	76.131 €
Ondasuna zenbat egunean egon den ondarean		12.599 egun
2007ko urtarrilaren 1a baino lehenagoko egunak	5.835 egun/12.599 egun	Guztirakoaren % 46,31
2007ko urtarrilaren 1a osteko egunak	6.764 egun/12.599 egun	Guztirakoaren % 53,69
Ondaretik murrizketari aplikatu ahal zaion irabaziaren zatia	76.131 €ren % 46,31	35.256,27 €
Iraupen aldia (1991/01/10etik 1996/12/31ra)	5 urte, 11 hilabete, 21 egun	6 urte
Murriztapen ehunekoa	%11,11 x (6-2)	%44,44
Murriztapena (ez du tributatzen)	%44,44 de 35.256,27 €tik	15.667,88 €
Ondare irabazitik tributatzen duen zatia	35.256,27 € - 15.667,88 €	19.588,39 €
Irabazitik murrizketari aplikatu ezin zaion zatia (osorik tributatzen du)	%53,69 de 76.131 €tik	40.874,73 €
Etxebizitzaren irabazi osoa	19.588,39€ + 40.874,73 €	60.463,12 €

Hobekuntzari dagokion ondare irabazia

Eskualdaketa balioa		25.000 €
Eskuraketa balioa, eguneratuta	12.000 € x 1,925 €	23.100 €
Hobekuntzak sortutako ondare irabazia	25.000 € – 23.100 €	1.900 €

Hobekuntzaren bidez lortutako irabaziari ez zaio murrizketa koefizienterik aplikatzen, hobekuntza hori 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratu/egin zelako.

Ondare irabaziak, guztira	60.463,12 € + 1.900 €	62.363,12 €
----------------------------------	------------------------------	--------------------

Ondare irabaziak aurrezkiaren zerga oinarrian sartuko dira, ondare elementuen eskualdaketagatik agerian geratzen direnean.

6.2.4.2. Kotizatzeako onartutako baloreei eta inbertsio kolektiboko entitateetako (inbertsio funtsak) partaidetzei aplikatu beharreko araubidea

Ondasun horien izaera kontuan harturik, eta 2006ko abenduaren 31ko prezio objektiboa finkatu ahal izateko moduko merkatu arautuetan negoziatzen direnez, araubide berezi bat ezarri da ondasun horietarako. Merkatu arauturen batean 2006ko abenduaren 31n negoziatzearako onartutako baloreak eta inbertsio kolektiboko entitateetako partaidetzak edo akzioak eskualdatuz lortutako ondare irabazien kasuan, **arau hauei jarraituz egingo da murrizketa, ondasunaren eskualdaketa balioa ondasunari 2006ko ondarearen gaineko zergan dagokion balioa baino handiagoa edo txikiagoa den¹¹:**

- Eskualdaketa balioa balore, akzio edo partaidetzei 2006ko ondarearen gaineko zergan dagokiena bera edo handiagoa bada,** 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortu den ondare irabaziaren zatia aurreko 6.2.4.1 puntuko 3. erregelaren ezarritakoaren arabera murriztuko da. Eskualdaketa balioa, horri dagokionez, 2006. urteko ondarearen gaineko zergarako kalkulaturako balioa da. Aldiz, 2006ko abenduaren 31tik aurrera sortutako ondare irabaziaren zatia ez da murriztu behar.
- Eskualdaketa balioa balore, akzio edo partaidetzei 2006ko ondarearen gaineko zergan dagokiena baino gutxiago bada,** irabazi osoa 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen sortutak joko da eta aurreko 6.2.4.1 puntuko 3. erregelaren ezarritakoaren arabera murriztuko da.

¹¹ Ikus 9/2013 Foru Araua, ondarearen gaineko zerga arautzen duena, 17. eta 18. artikulua.

Adibidea**LEHENENGO KASUA. (2006ko ekitaldiko ondarearen gaineko zergarako balioa baino handiagoa den eskualdaketa balioa).**

1992ko irailaren 6an, BENWAR sozietate anonimoaren 1.000 akzio erosi zenituen burtsan, akzio bakoitza 10 eurotan. 2025eko abenduaren 12an 50 eurotan saldu zenituen. Lehenengo kasu honetan, 2006ko ekitaldiko ondarearen gaineko zergarako, akzioaren balioa 45 euro izan zen.

Irabaziaren kalkulua

Eskuraketa balio eguneratua	10.000 € x 1,969	19.690 €
Eskualdaketa balioa		50.000 €
Ondare irabazia	50.000 € - 19.690 €	30.310 €

Behin irabazia kalkulatuakoa, bereizi egin behar da 2007ko urtarrilaren 1a baino lehenago lortutako irabaziaren balioa eta ondoren lortutako irabaziaren balioa.

a) 2007/1/1 baino lehenago lortutako irabazia (murriztagarria):

Eskuraketa balio eguneratua		19.690€
Eskualdaketa balioa 2006/12/31 baino lehen	(Ondare balioa)	45.000 €
Ondare irabazi murriztagarria	45.000 € - 19.690 €	25.310 €
1996/12/31 arteko iraupen aldia	4u 3h eta 24e	5 urte
Murriztapen ehunekoa	% 25 x (5-2)	% 75
Murriztapena	25.310ren %75	18.982,50 €
Ondare irabazi murriztua	25.310 € - 18.982,50 €	6.327,50 €

b) 2007/1/1etik lortutako irabazia (ez murriztagarria):

Irabazi kalkulatu, guztira:		30.550 €
2007/1/1 baino lehen lortutako irabazia		25.550 €
Ondare irabazia	30.310€ - 25.310 €	5.000 €
Akzioetatik lortutako irabazia guztira	6.327,50 € + 5.000 €	11.327,50 €

Lortutako ondare irabazia aurrezkiaren zerga oinarrian sartuko da, ondare elementuen eskualdaketatik agerian geratzen denean.

BIGARREN KASUA. (2006ko ekitaldiko ondarearen gaineko zergarako balioa baino txikiagoa den eskualdaketa balioa)

Demagun aurreko adibidean bertan BENWAR S.A.ren akzioak 55 euroko balioa izan zuela 2006ko ekitaldiko ondarearen gaineko zergarako, eta gero haren balioa jaitsi egin zela eskualdaketa balioraino bertaraino, hau da, 50 euroraino.

Ondare irabaziaren kalkulua

Eskuraketa balioa, eguneratuta	10.000 € x 1,969 €	19.690 €
Eskualdaketa balioa		50.000 €
Ondare irabazia	50.000 € - 19.690 €	30.310 €

Eskualdaketa balioa (50 €) ondarearen gaineko zergarako balioa (55 €) baino txikiagoa denez, ulertu behar da irabazi osoa 2007ko urtarrilaren 1a baino lehenago sortu dela.

Eskuraketa balioa, eguneratuta		19.690 €
Eskualdaketa balioa		50.000 €
Ondare irabazi murrizgarria	50.000 € - 19.690 €	30.310 €
Iraupen aldia, 1996/12/31ra arte	4u 3h eta 24e	5 urte
Murrizketa ehunekoa	% 25 x (5-2)	% 75
Murrizketa	30.310 euroren % 75	22.732,50 €
Ondare irabazi murriztua	30.310 € - 22.732,50 €	7.577,50 €

Lortutako ondare irabazia aurrezkiaren zerga oinarrian sartuko da, ondare elementuen eskualdaketatik agerian geratzen denean.

6.3. Baloraziorako arau bereziak

Ondoko formula da ondare irabaziaz edo galerak kalkulatzeko arau orokorra:

$$\text{Salmenta balioa} - \text{Eroste balioa} = \text{Galera edo irabazia}$$

Salmenta balioari eskualdaketa balioa deitzen zaio, eta erosketa balioari eskuraketa balioa.

Hala ere, ondoko kasu hauetan berariazko balorazio arauak erabiltzen dira:

- Merkatu arautuetan negoziatzeko onartutako sozietateen edo entitateen funts propioetako partaidetza adierazten duten baloreen kostu bidezko eskualdaketa.
- Merkatu arautuetan negoziatzeko onartuta ez dauden sozietateen edo entitateen funts propioetako partaidetza adierazten duten baloreen edo partaidetzen kostu bidezko eskualdaketa
- Ondare sozietateen kapitaleko partaidetzen edo baloreen eskualdaketa.
- Inbertsio kolektiboko entitateen kapitala edo ondarea adierazten duten partaidetzen edo akzioen eskualdaketa.
- Sozietateentzako ekarpenak, diruzkoak ez bestelakoak.
- Bazkideak banantzea edo sozietateak desegitea.
- Negozio lokala eskualdatzea.
- Ondare elementuetan izandako galera edo ezbeharrengatiko kalte ordainak.
- Ondasun edo eskubideen trukaketa.
- Aldi baterako edo biziarteko errentak azkentzea.
- Eskubide errealak eskualdatzea edo azkentzea.
- Ondare elementu bat aldi baterako edo biziarteko errenta baten trukean eskualdatzea.
- Ondasunak edo eskubideak ondarean sartzeari eskualdaketa ez beste eragiketa baten bidez.
- Gerokoen eta aukeren merkatuan egindako eragiketak.

Banaka aztertuko ditugu.

6.3.1. Merkatu arautuetan negoziatzeko onartutako sozietateen edo entitateen funts propioetako partaidetza adierazten duten baloreen kostu bidezko eskualdaketa¹².

Ondare irabazia edo galera kalkulatzeko, **eskuraketa balioaren eta eskualdaketa balioaren arteko kenketa egiten da**. Baina **berezitasun** hauek daude:

- Sozietate edo entitateen funts propioetako partaidetza adierazten duten baloreak (akzioak) eskualdatzen direnean, **eskuaketa balioa**, gutxienez, akzioek saltzen diren egunean **merkatu arautuan duten kotizazio balioa** izango da. Hala ere, akzioaren salmentako prezioa kotizazio balioa baino handiagoa bada, salmentako balioa hartu beharko da irabazia kalkulatzeko.
- **Balore homogeenak** daudenean¹³, eskualdatutako baloretzat joko dira lehendabizi eskuratu zirenak, hau da, zaharrenak (FIFO irizpidea: lehenengo sartzen den akzioa lehenengo irteten da). Balore edo partaidetza homogeenotzat jotzen dira jaulkitzaile berarengandik etorri eta finantza eragiketa beraren parte direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, izaera bera eta eskualdatze araubide bera badituzte, eta esleitzen dituzten eskubide eta betebeharren funtsezko edukia antzekoa badute.

¹² Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2004ko apirilaren 21ean finantza tresnen merkatuek emandako 2004/39/EE Zuzentarauan azaldutako bigarren mailako balore merkatu ofizialetan negoziatzeko onartutako baloreak, sozietate edo entitateen funts propioetako partaidetza adierazten dutenak.

¹³ Ikus abuztuaren 1eko 40/2014 Foru Dekretuaren, PFEZarenaren, 48. artikulua.

Adibidea

Demagun 2025eko apirilaren 15ean HANFETT sozietate anonimoaren 400 akzio saldu zenituela burtsan, 6 euroko balio izendatukoak, % 400ean, egun horretako kotizazioaren arabera.

Saldutako akzioak zuk eskuratutako 550 akzioko pakete batekoak ziren:

Akzio kop.	Eskuraketa data	Eskuraketa prezioa	Akzioaren prezioa
250	1994/05/06	2.500 €	10 €
210	1998/01/13	1.260 €	6 €
90	2005/03/26	450 €	5 €

2006ko ondarearen gaineko zergaren ondorioetarako, besterendutako akzioen balioa (2006ko laugarren hiruhilekoko batez besteko negoziazio balioa) 20 euro zen.

400 akzioen salmentaren ondorioz ondarean izandako irabazia edo galera kalkulatzeko, saldutakoak zaharrenak direla dioen legezko irizpidea aplikatuko da. Saldutako 400 akzioak, beraz, 1994/05/06an erositako 250ak eta 1998/01/13an erositakoetatik 150 dira. Jarraian, bereiz kalkulatu da akzio multzo bakoitzari dagokion ondare irabazia edo ondare galera:

	1994/05/06an eskuratuak	1998/01/13an eskuratuak
Saldutako akzioen kopurua (400)	250	150
Eskualdaketaren balioa (24 €)	6.000 €	3.600 €
Eskuratze balio eguneratua	2.500 x 1,969= 4.922,50 €	900 x 1,925= 1.732,50 €
Ondare irabazia	1.077,50 €	1.867,50 €

1998ko ekitaldian eskuratutako akzioen eskualdaketaren bidez lortutako 1.867,50 euroko ondare irabazia osorik egotziko zaio aurrezkiaren zerga oinarriari.

1994an eskuratu ziren akzioen eskualdaketak sortutako ondare irabaziarri bai aplikatu behar zaiola eskuliburu honetako 6.2.4.2 atalean azaldutako araubide iragankorra. Lortutako ondare irabazi osoa kalkulatu eta gero (1.077,50 €), bereizi egin behar dira 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen lortutako irabaziaren balioa eta geroago lortutakoa.

A) 2007/1/1 baino lehen lortutako irabazia (murrizgarria):

Eskuratze balio eguneratua		4.922,50 €
Eskualdaketaren balioa 2006/12/31n (Ondare balioa)	250 x 20 €	5.000 €
Ondare irabazi murriztagarria	5.000 € – 4.922,50 € =	77,50 €
Iraupen aldia 1996/12/31 arte	2 u 6 h 25 e	3 urte
Murriztapen ehunekoa	% 25 x (3–2)	% 25
Murriztapena	77,50 €tik % 25	19,38 €
Ondare irabazia	77,50 € – 19,38 €	58,12 €

B) 2007/1/1etik lortutako ondare irabazia (ez murrizgarria):

Kalkulatutako irabazi osoa:	1137,50 €
2007/1/1 baino lehen lortutako irabazia	137,50 €
Ondare irabazia	1.000 €

1994an erositako akzioetatik datorren ondare-irabazia 1.000 €(irabazi ez-murriztailea) gehi 137,50 €(irabazi murriztua) da, hau da, 1.137,50 €.

Eragiketan lortutako guztizko irabaziak (1.137,50 € + 1.888,20 €) aurrezkiaren zerga oinarrian sartu behar dira, ondare elementuen eskualdaketan ondorioz agerian jartzen direnean.

- **Zati batean liberatutako akzioak** direnean, zergadunak benetan ordaindutako zenbatekoa izango da haien eskuraketa balioa.
- **Erabat liberatutako akzioak** (doako akzioak) direnean, erregela berezi bat behar da akzio bakoitzaren erosketa balioa kalkulatzeko. Bai erabat liberatutako akzioen eskuraketa balioa bai sorburu dituzten akzioena kalkulatzeko, guztizko kostua zati titulu zahar zein liberatuen kopurua egin beharko da.

$$\text{Eskuraketa balioa} = \frac{\text{Akzioen kostua, guztira}}{\text{Titulu zaharren kop.} + \text{Titulu liberatuen kop.}}$$

Erabat liberatutako akzioak direnean, haien antzintasuna sorburu dituzten akzioena bera izango da.

- Kotizatutako akzioen lehentasunezko harpidetza eskubideak eskualdatuz lortutako zenbatekoa ondare irabazitzat joko da eskubide horiek eskualdatzen diren zergaldian.

Negoiazteko onartutako baloreek sortutako ondare irabaziaz zergapetzeko aukerako araubidea

33/2013 Foru Arauak, PFEZarenak, 20. xedapen gehigarrian ezartzen duenez, balore negoziatuak eskualdatzen direnean, 47.1.a) artikuluko araubide orokorra aplikatzea edo baloreen eskualdaketa balioaren % 3ko karga berezia aplikatzea aukeratu daiteke. Baldintza hauek bete behar dira:

- Eskualdaketa kostu bidez egitea.
- Eskualdatutako baloreen eskualdaketa balioa, guztira, 10.000 eurotik beherakoa izatea ekitaldi bakoitzean.
- Aukera berariaz jasorik uztea aitortzea aurkeztean. Aukera hori geroago aldatu ahal izango da, borondatezko aldia amaitzen den egunera arte edo Administrazio Publikoak behin-behineko likidazioa egin arte.

Karga horren ondoriozko zenbatekoa kuota osoari batuko zaio, aurrezkiaren zerga oinarrian sartu gabe.

6.3.2. Merkatu arautuetan negoziatzeko onartuta ez dauden sozietateen edo entitateen funts propioetako partaidetza adierazten duten baloreen edo partaidetzen kostu bidezko eskualdaketa

Ondare irabazia edo galera kalkulatzeko, eskuraketa balioaren eta eskualdaketa balioaren arteko kenketa egiten da. Baina berezitasun hauek daude:

- **Gutxieneko eskualdaketa balioa ezartzen da**, eta bera lehenetsiko da aitortu den balioaren gaintik, ez bada frogatzen aitortutako zenbatekoa bat datorrela alderdi independenteez merkatuko ohiko baldintzetan hitzartuko zutenarekin.

Ez bada hori frogatzen, **salmenta balioa** ezingo da izan ondoko bietatik handiena baino gutxiago:

- Zergaren sortzapen data baino lehen itxitako azken ekitaldiko balantzetik ateratako eskualdatutako balioei dagokien ondare garbiaren balioa.**
- Zergaren sortzapen egunaren aurretik itxitako hiru ekitaldi sozialetan izan diren emaitzen batez bestekoa % 20ko tasa aplikatuz kapitalizatuta ateratzen den balioa.** Azken ondore horretarako, mozkin gisa konputatuko dira banatutako dibidenduak eta erreserbetarako esleipenak, balantzeak erregularizatu edo eguneratzekoak izan ezik.

Horrela kalkulaturako eskualdaketa balioa hartuko da kontuan eskuratzailari dagozkion balore edo partaidetzen eskuraketa balioa zehazteko.

- **Balore homogeenak** daudenean¹⁴, eskualdatutako baloretzat joko dira lehendabizi eskuratu zirenak, hau da, zaharrenak (FIFO irizpidea: lehenengo sartzen den akzioa lehenengo irteten da). Balore edo partaidetza homogeenotzat jotzen dira jaulkitzaile berarengandik etorri eta finantza eragiketa beraren parte direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, izaera bera eta eskualdatze araubide bera badituzte, eta esleitzen dituzten eskubide eta betebeharren funtsezko edukia antzekoa badute.
- **Zati batean liberatutako akzio edo partaidetzak** direnean, zergadunak benetan ordaindutako zenbatekoa izango da haien eskuraketa balioa.
- **Erabat liberatutako akzio edo partaidetzak** (doako akzioak) direnean, **bai erabat liberatutako akzioen bai horien sorburuko eskuraketa balioa kalkulatzeko, guztizko kostua zatitu egin beharko da titulu zahar eta liberatuen kopuruaz.**

$$\text{Eskuraketa balioa} = \frac{\text{Akzioen kostua, guztira}}{\text{Titulu zaharren kop.} + \text{Titulu liberatuen kop.}}$$

Erabat liberatutako akzioak direnean, haien antzintasuna sorburu dituzten akzioena bera izango da.

- **Balore** edo partaidetza **horietatik datozen harpidetza eskubideak eskualdatuta lortutako zenbatekoa ondare irabazia izango da eskualdatzailearentzat, eskubideak saltzen dituen zergaldian.**

Adibidea

Demagun 1996ko apirilaren 11n 1.000 akzio harpidetu zenituela, burtsan kotizatzen ez den sozietate anonimo batenak, eta akzio horien balio izendatua 5 euro zela. 1997ko irailaren 15ean sozietate beraren beste 1.000 akzio erosi zenituen (balore homogeenak) 8.000 euroren truke.

2025eko abenduaren 31n 1.200 akzio saldu zenituen 6.490 euroren truke, eta ez daukazu zuzenbidezko froga nahikorik egiaztatu ahal izateko prezio hori bat datorrela alderdi independenteek merkatuko ohiko baldintzetan hitzartuko zutenarekin.

Sozietatearen kapitala 10.000 akziok osatzen dute. Sozietateak uztailaren 31n ixten du bere ekitaldi soziala, eta sozietatearen mozkinak azken hiru ekitaldietan 6.000, 9.000 eta 12.000 euro izan dira.

Azkenik, ondare garbiaren balioa 8 euro da akzioko, 2024ko uztailaren itxitako balantzearen arabera.

Eskualdaketa balioa

Salmentaren zenbatekoa alderdi independenteek ezarriko zutenarekin bat datorrenik frogatu ez duzunez, bi balio hauetatik handiena aplikatu behar da:

Ondare garbiaren balioa: 8 €.

Kapitalizazio balioa: 4,50 €

$$\frac{(6.000 + 9.000 + 12.000) / 3}{0,2} = 45.000 \text{ €}$$

$$\frac{45.000}{10.000} = 4,50 \text{ €}$$

¹⁴ Ikus abuztuaren 1eko 40/2014 Foru Dekretuaren, PFEZarenaren, 48. artikulua.

1996/04/11n harpidetutako akzioen galera

Eskualdaketa balioa	1.000 € x 8	8.000 €
Eskuraketa balioa, eguneratuta	5.000 € x 2,014	10.070 €
Ondare galera	8.000 € – 10.070 €	2.070 €

1997/09/15ean erositako akzioen galerak

Eskualdaketa balioa	200 x 8,00 €	1.600 €
Eskuraketa balioa	200 x 8,00 €	1.600 €
Eskuraketa balioa, eguneratuta	1.600 € x 2,014	3.222,40 €
Ondare galera	1.600 € – 3.222,40 €	1.622,40 €

Ondare galerak aurrezkiaren zerga oinarrian sartuko dira, eskuliburu honetako 9.4 puntuan ezarritakoaren araberrako integrazioa eta konpentsazioa egin ondoren, ondare elementuen eskualdaketek agerian jartzen dituztenean.

6.3.3. Ondare sozietateen baloreen edo kapitaleko partaidetzen eskualdaketa¹⁵

Ondare sozietateen baloreak edo kapitaleko partaidetzak eskualdatzen direnean, ondare irabazia edo ondare galera kalkulatzeko berezitasun hauek egongo dira:

- **Ondare irabaziaren edo ondare galeraren zenbatekoa eskuraketa eta titulartasun balioaren eta eskualdaketa balioaren arteko kendura izango da. Eskuraketa eta titulartasun balioan hauexek sartuko dira:**
 - a) Baloreak (akzioak) edo kapitaleko partaidetzak eskuratzeko ordaindutako zenbatekoa.
 - b) Eskuraketatik besterentzera bitarteko aldiaren sozietateak Zerga ondare sozietateen araubidean ordaindu duen zergaldietan lortu dituen eta banatu ez dituen mozkinen zenbatekoa.
 - c) Baloreak sozietateak mozkinak lortu ondoren eskuratu zituzten bazkideek eskuraketa baliotik kenduko dute entitatea ondare sozietate izan den zergaldietatik datozen dibidenduen edo mozkinetako partaidetzen zenbatekoa.
- Eskualdaketa balioa, gutxienez, onartutako azken balantzaren ondoriozko balio teorikoa izango da, behin higiezinaren kontabilitate balio garbiaren ordean ondarearen gaineko zergarako izango luketena jarrita, edo haien merkatu balioa, txikiagoa izanez gero.
- **Balore homogeenak** daudenean¹⁶, eskualdatutako baloretzat joko dira lehendabizi eskuratu zirenak, hau da, zaharrenak (FIFO irizpidea: lehenengo sartzen den akzioa lehenengo irteten da). Balore edo partaidetza homogeenotzat jotzen dira jaulkitzaile berarengandik etorri eta finantza eragiketa beraren parte direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, izaera bera eta eskualdatze araubide bera badituzte, eta esleitzen dituzten eskubide eta betebeharren funtsezko edukia antzekoa badute.
- **Zati batean liberatutako akzioak** direnean, zergadunak benetan ordaindutako zenbatekoa izango da haien eskuraketa balioa.

¹⁵ Ondare sozietateen baloreak edo kapitaleko partaidetzak eskualdatzen direnean, galera edo irabazia konputatzeko, abenduaren 13ko 37/2013 Foru Arauak, sozietateen gaineko zergarenak, 5. xedapen gehigarriko 2. idatz zatian ezarritakoari jarraituko zaio (azaroaren 27ko 33/2013 Foru Araua, PFEZarenarena, 47.1.c artikulua).

¹⁶ Ikus abuztuaren 1eko 40/2014 Foru Dekretua, PFEZarena, 48. artikulua.

- **Erabat liberatutako akzioak** (doako akzioak) direnean, erregela berezi bat behar da akzio bakoitzaren erosketa balioa kalkulatzeko. Bai erabat liberatutako akzioen eskuraketa balioa bai sorburu dituzten akzioena kalkulatzeko, guztizko kostua zati titulu zahar zein liberatuen kopurua egin beharko da.

$$\text{Eskuraketa balioa} = \frac{\text{Akzioen kostua, guztira}}{\text{Titulu zaharren kop.} + \text{Titulu liberatuen kop.}}$$

Erabat liberatutako akzioak direnean, haien antzintasuna sorburu dituzten akzioena bera izango da.

- Kapitulu honetako 6.3.1 eta 6.3.2 puntuetan **harpidetza eskubideei** buruz ezarritakoa ondare sozietateen kasuan ere aplikatuko da, bidezkoa denean.

Adibidea

Demagun 2024ko urtarrilaren 15ean 10.000 euroren truke saldu zenuela ALTASA sozietatean izandako partaidetza. Sozietate horrek ondare sozietateen araubidea du. 2006ko urtarrilaren 2an eskuratu zenuen partaidetza hori, 4.000 euroren truke.

Zure partaidetzari dagokionez, hona sozietatearen emaitzak behean aipatzen diren ekitaldietan:

Kontabilitate ekitaldia	Kontabilitate emaitza	Banaturako dibidenduak
2006	0 €	0 €
2007	200 €	0 €
2008	500 €	300 €
2009	500 €	200 €
2010	500 €	500 €
2011	600 €	600 €
2012	300 €	100 €
2013	0 €	0 €
2014	500 €	200 €
2015	0 €	0 €
2016	0 €	0 €
2017	0 €	0 €
2018	0 €	0 €
2019	0 €	0 €
2020	0 €	0 €
2021	0 €	0 €
2022	0 €	0 €
2023	700 €	400 €
2024	800 €	500 €

Eskuraketa balio eguneratuaren kalkulua

Eskuraketa balioa, eguneratuta	4.000 € x 1,485	5.940 €
--------------------------------	-----------------	---------

Titulartasun balio eguneratuaren kalkulua

2006	0 €	0 €
2007	200 € x 1,444	288,80 €
2008	(500 € - 300 €) x 1,387	277,40 €

2009	(500 € – 200 €) x 1,383	414,90 €
2010	0	0 €
2011	0	0 €
2012	(300 € – 100 €) x 1,290	258,00 €
2013	0	0 €
2014	(500 € – 200 €) x 1,268	380,40 €
2015	0	0 €
2016	0	0 €
2017	0	0 €
2018	0	0 €
2019	0	0 €
2020	0	0 €
2021	0	0 €
2022	0	0 €
2023	(700 € - 400 €) x 1,050	315,00 €
2024	(800 € - 500 €) x 1,018	305,40 €

Titulartasun balioa, eguneratuta	2.239,90 €
----------------------------------	------------

Ondare irabaziaren kalkulua

Eskualdaketa balioa		10.000 €
Eskuraketa eta titulartasun balio eguneratua	5.940 € + 2.239,90 €	8.179,90 €
Ondare irabazia	10.000 € – 8.179,90 €	1.820,10 €

Ondare irabazia aurrezkiaren zerga oinarrian sartuko da, ondare elementuen eskualdaketatik agerian geratzen denean.

6.3.4. Inbertsio kolektiboko entitateen (inbertsio funtsak) kapitala edo ondarea adierazten duten akzio edo partaidetzak¹⁷

Talde inbertsioko entitateen kapitala edo ondarea adierazten duten akzio edo partaidetzen kostu bidezko eskualdaketak edo itzulketak sortzen badu ondare aldaketa, **haien eskuraketa balioaren eta eskualdaketa balioaren arteko kendura izango da ondare irabazia edo ondare galera; eskualdaketa balioa, berriz, eskualdaketa edo itzulketa gertatzen den egunean aplikatu beharreko likidazio balioa da, edo, horrelakorik ezean, argitaratutako azken likidazio balioa. Likidazio baliorik ez badago, zergaren sortzapen data baino lehen itxitako azken ekitaldiko balantzetik ateratako balio teorikoa hartuko da.**

Partaidetzen itzulketa ez beste kasu guztietan, **horrela kalkulaturako eskualdaketa balioa ezin da izan bi hauetatik handiena baino gutxiago:**

- Eskualdaketan benetan itundutako prezioa.
- Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2004ko apirilaren 21ean finantza tresnen merkatuek emandako 2004/39/EE Zuzentarauan azaldutako bigarren mailako balore merkatuetako eta, bereziki, uztailaren 28ko 24/1988 Legeak, balore merkatuarenak, 31.4 artikuluan ezarritakoaren arabera baimendutako balore negoziazioko sistema antolatuetako kotizazio balioa, eskualdaketa egunekoa.

¹⁷ Ikus eskuliburu honetako 6.8 kapituluari zer gertatzen den berrituz inbertitzen denean inbertsio kolektiboko erakundeen akzioak edo partaidetzak eskualdatuz edo itzuliz lortutakoa.

Eskuraketa balioa kalkulatzeko, eskuliburu honen 6.3.1 puntuan xedatutakoa aplikatuko da, hala dagokionean.

Aurreko paragrafoetan xedatutakoa gorabehera, **kotizatutako inbertsio funtsetako**¹⁸ partaidetzak balore burtsan eskualdatzen direnean, 6.3.1 puntuan ezarritako eran zehaztuko da eskualdaketa balioa (eskualdaketa egiten denean partaidetzek merkatu horietan duten kotizazio balioa, edo bestela itundutako prezioa, kotizazioa baino gehiago bada).

6.3.5. Sozietateentzako ekarpenak, diruzkoak ez bestelakoak

Zergadunak sozietateari ondasun bat (adibidez, etxebizitza bat) edo eskubide bat eman eta trukean akzioak edo partaidetzak jasotzen dituzenean, diruzkoak ez diren ekarpenez ari gara.

Ondare irabazia edo ondare galera kalkulatzeko kontuan hartuko dira berezitasun hauek:

- **Eskualdaketa balioa bi zenbateko hauetatik handiena izango da:**
 - a) Ekarpenean emandako ondasun edo eskubideen trukean sozietatearengandik jasotako **akzio edo partaidetzen balio izendatua**, edo, hala behar denean, balio izendatu horretatik zergadunari dagokion parte. **Balio horri jaulkipen primen zenbatekoa gehituko zaio.**
 - b) Ekarpenean emandako ondasun edo eskubideen trukean **sozietatearengandik jasotako akzio edo partaidetzen kotizazio balioa** (burtsan kotizatzen badira). **Ekarpena formalizatzen den eguneko kotizazioa izango da, edo, egun horretan burtsako saiorik ez badago, aurreko egunekoa.**
 - c) **Ekarpenean emandako ondasun edo eskubidearen merkatuko balioa.**

Horrela kalkulaturako eskualdaketa balioa kontuan hartuko da diruzkoa ez den ekarpenaren ondorioz jasotako akzio edo partaidetzen eskuraketa balioa zehazteko.
- Gainera, kontuan hartuko da bat egiteen, zatiketen, aktibo ekarpenen, balore trukeen eta aktiboaren zein pasiboaren lagapen osoen zerga araubide berezian ezarritakoa¹⁹.

LABURPENA
Zenbateko hauetatik handiena:
1) jasotako akzioen balio izendatua
2) haien kotizazio balioa
3) ekarpenean emandakoaren merkatuko balioa
– Ekarpenean emandako ondasun edo eskubidearen eskuraketa balioa
Irabazia edo galera

Adibidea

Demagun 2025eko ekainaren 30ean industria pabiloi baten ekarpena egin zeniola DATASA, S.A. sozietateari. Peritu txostenean pabiloi hori 195.000 eurotan baloratuta dago. Trukean sozietate horrengandik 22.000 akzio jaso zenituen, 10 euroko balio izendatukoak. Akzio horiek ez dira burtsan kotizatzen. Industria pabiloi hori 1998ko urriaren 25ean erosi zenuen 81.000 eurotan. Gainera, orduan 6.500 euro ordaindu zenituen erosketari lotutako gastu eta zergengatik.

¹⁸ Kotizatutako inbertsio funtsak, azaroaren 4ko 35/2003 Legea, inbertsio kolektiboko erakundeena, garatzen duen Arautegiak, azaroaren 4ko 1.309/2005 Errege Dekretuaren bidez onartuak, 49. artikuluan ezarritakoaren arabera.

¹⁹ Bat egiteen, zatiketen, aktibo ekarpenen, balore trukeen eta aktiboaren zein pasiboaren lagapen osoen zerga araubide berezia 37/2013 Foru Arauak, sozietateen gaineko zergarenak, arautzen du, VI. tituluko VII. kapituluak.

Baloreen zerrenda

- Ekarpeneren truke jasotako akzioen balio izendatua: 220.000 €.
- Jasotako tituluen kotizazio balioa: ez dago kotizaziorik.
- Ekarpenean emandako ondasunaren merkatuko balioa: 195.000 €.

Kontuan hartu beharreko eskualdaketa balioa: 220.000 € (guztietatik handiena).

Eskuraketa balio eguneratuaren kalkulua

Ordaindutako zenbatekoa	81.000 € x 1,925	155.925 €
Gastuak eta zergak	6.500 € x 1,925	12.512,50 €
Eskuraketa balio eguneratua	155.925 € + 12.512,50 €	168.437,50 €

Ondare irabaziaren kalkulua

Eskualdaketa balioa	220.000 €
Eskuraketa balioa, eguneratuta	168.437,50 €
Ondare irabazia	51.562,50 €

Ondare irabazia aurrezkiaren zerga oinarrian sartuko da, ondare elementuen eskualdaketatik agerian geratzen denean.

6.3.6. Bazkideak banantzea edo sozietateak desegitea

Horrelako kasuetan ondare irabaziaren edo ondare galeraren kalkuluak dituen berezitasunak aztertuko ditugu.

- Bazkideak banantzen badira edo sozietatea desegiten bada, bazkidearen ondare irabazia edo ondare galera honela kalkulatu da: **likidazio sozialaren kuotaren balioa edo jasotako ondasunen merkatuko balioa, ken dagokion tituluaren edo kapitaleko partaidetzaren eskuraketa balioa**. Ondare irabazi edo galera horrek ez du batere zerikusirik sozietateari berari dagokion ondare irabaziarekin edo ondare galerarekin.
- **Sozietateen zatiketetan, bat egiteetan edo xurgapenetan**, zergadunaren ondare irabazia edo galera **balio hauen arteko kendura izango da**:
 - a) Bazkidearen partaidetza adierazten duten **titulu, eskubide edo baloreen eskuraketa balioa**.
 - b) **Jasotako tituluen**, eskudiruaren edo eskubideen **merkatuko balioa edo emandakoen merkatuko balioa**.

Gainera, kontuan hartu behar da bat egiteen, zatiketen, aktibo ekarpenen, balore trukearen eta aktiboaren zein pasiboaren lagapen osoen zerga araubide berezian ezarritakoa.²⁰

²⁰ Bat egiteen, zatiketen, aktibo ekarpenen, balore trukeen eta aktiboaren zein pasiboaren lagapen osoen zerga araubide berezia 37/2013 Foru Arauak, sozietateen gaineko zergarenak, arautzen du, VI. tituluko VII. kapituluan.

Adibidea

Demagun 1998ko martxoaren 25ean ASFAL sozietatearen % 20 erosi zenuela (5 euroko balio izendatua duten eta burtsan kotizatzen diren 20.000 akzio, 9,75 eurotan). 2025eko otsailaren 1ean sozietatearen xedea aldatzea erabaki zen eta zu sozietateetik banandu zinen. Trukean lokal bat jaso duzu, sozietateak 250.000 eurotan baloratutakoa. Lokalaren merkatuko balioa 270.000 euro da.

Eskualdaketa balioa	Jasotako ondasunaren merkatuko balioa	270.000 €
Eskuraketa balioa, eguneratuta	195.000 € x 1,925 (20.000 akzio x 9,75 €/unitateko)	375.375 €
Ondare galera	(270.000 € – 375.375 €)	105.375 €

Ondare galera aurrezkiaren zerga oinarrian sartuko da, ondare elementuen eskualdaketen ondorioz agerian jartzen denean, eta aurrezkiaren zerga oinarrian sartutako gainerako ondare irabaziekin konpentsatu ahal izango da; nahiko irabazirik ez egoteagatik ezin bada 2025ekoa konpentsatu, haren saldoa konpentsatzeko geratuko da hurrengo 4 ekitaldietarako.

6.3.7. Negozio lokala eskualdatzea

Errentari batek lokala beste errentari bati intsuldatzen badio, **ondare irabazia lokala laga duenari egotziko zaio, intsuldaketan dagokion zenbatekoagatik.**

Intsuldaketa eskubidea **prezio bidez** eskuratua denean, **prezio hori eskuraketa baliotzat hartuko da.**

6.3.8. Ondare elementuetan izandako galera edo ezbeharrengatik kalte ordainak

Zergadunaren ondare elementuetan eragindako **kalteen ordaina jasotzen denean**, dela zuzenean dela aseguru etxearen bitartez, honela kalkulatu da **ondare irabazia edo ondare galera: jasotako zenbatekoa ken eskuraketa baliotik kalteari dagokion zati proportzionala.**

Beraz, zergadunak kalte ordaina jasotzen duenean, kalte ordainaren zenbatekoa edo kapital aseguratu joko da eskualdaketa baliotzat.

Kalte ordaina **eskudiruzkoa ez bada**, honela kalkulatu da ondare irabazia edo ondare galera: jasotako ondasun, eskubide edo zerbitzuen merkatuko balioa ken eskuraketa baliotik kalteari dagokion zati proportzionala.

Zergadunaren ondarearen balioa handitzen denean bakarrik egongo da ondare irabazia.

Adibidea

Demagun 1999ko ekainaren 21ean etxebizitza bat erosi zenuela 120.000 euroren truke. Orduan 12.000 euro ordaindu zenituen erosketari lotutako gastu eta zergengatik. Geroago, etxebizitza hutsa errentatu zenuen 2000ko urtarrilaren 1etik 2000ko ekainaren 30era arte (amortizazioa: 900 €).

2000ko uztailaren 1etik aurrera zure familiaren oporretako etxebizitza izan da. 2025eko irailaren 20an sute batek erabat suntsitu zuen etxebizitza. Aseguruak 200.000 euroko kalte ordaina eman dizu etxebizitzagatik. Lurzoruaren balioa, katastroko erreferentziaren arabera, % 30 da.

Eskuraketa balio eguneratuaren kalkulua:

Eskuraketaren benetako zenbatekoa	120.000 € x 70% x 1,873	157.332 €
Gastuak eta zergak	12.000 € x 70% x 1,873	15.733,20 €
Amortizazioak, 2000	900 € x 1,809	-1.628,10 €
Eskuraketa balio eguneratua	157.332 € + 15.733,20 € – 1.628,10 €	171.437,10 €

Esan beharra dago lurzorua ez dela suntsitzen; beraz, kalte ordaina eraikuntzaren balioarekin alderatzen da.

Ondare irabaziaren kalkulua:

Suteagatik jasotako kalte-ordaina		200.000,00 €
Eskuraketa balioa, eguneratuta		171.437,10 €
Ondare irabazia	200.000 – 171.437,10 €	28.562,90 €

Ondare irabazia **zerga oinarri orokorrean** sartuko da, ez baita agerian geratzen ondare elementuen eskualdaketan ondorioz.

6.3.9. Ondasun edo eskubide trukaketa

Zergadunak ondasun edo eskubide bat beste batekin trukatzen duenean, adibidez orube bat ematen duenean etxebizitza batzuen truke, **honela kalkulatu da ondare irabazia edo galera: lagatzen den ondasun edo eskubidearen eskuraketa balioa ken ondoko bietatik handiena:**

- Emandako ondasunaren edo eskubidearen merkatuko balioa.**
- Trukean jasotzen den ondasun edo eskubidearen merkatu balioa.**

Adibidea

Demagun 2025eko urtarrilaren 30ean zigilu bilduma bat, 1996ko uztailaren 30ean jarauntsiz jasotakoa (ODZrako balioa: 15.000 euro), pintore ospetsu baten margolan batekin trukatu duzula. Zigilu bildumaren merkatuko balioa 25.000 euro da. Koadroaren merkatuko balioa 35.000 euro da.

2025/01/30ean egindako trukaketa		
Jasotako margolanaren merkatuko balioa		35.000 €
Zigilu bildumaren eskuraketa balio eguneratua	15.000 € x 2,014	30.210 €
Ondare irabazia		4.790 €

Ondare irabazia aurrezkiaren zerga oinarrian sartuko da, ondare elementuen eskualdaketatik agerian geratzen denean.

6.3.10. Aldi baterako edo biziarteko errentak iraungitzea

Biziarteko edo aldi baterako errenta kontratuan, zordunaren betebeharra da pertsona bati (edo batzuei) urteko korritu edo pentsio bat ordaintzea aldi jakin batean zehar edo bizitza osoan, pertsona horrek transferitu dizkion ondasun higigarri edo higiezinen truke.

Errenta ordaintzeko betebeharra amaitzen denean (adibidez, errentaduna hiltzen denean), **zorra ere amaitu egiten da**. Horregatik, kontratua azkentzen denean, errenten ordaintzaileak kalkulatu egin behar du ea ordaindu dituen errentek jaso duen kapitalaren eskuraketa balioa gainditzen duten, orduan galera izango bailuke, edo ordaindutako zenbatekoa txikiagoa den, orduan irabazia izango bailuke. Aseguru kontratuetan erreskate eskubidea erabiltzearen ondorioz errentak azkentzeak kapital higigarriaren etekina sortuko du.

6.3.11. Ondare elementu bat aldi baterako edo biziarteko errenta baten trukean eskualdatzea

Pertsona batek ondasun edo eskubide bat eskualdatzen edo lagatzen duenean aldi baterako edo biziarteko errenta baten trukean, **eskualdatzaile errentadunaren ondare irabazia edo ondare galera kalkulatzeko, bi balio hauen arteko kenketa egin behar da:**

- a) Errentaren egungo balio aktuariala.
- b) Trukean emandako ondasunaren eskuraketa balioa.

6.3.12. Ondasun higiezinaren gaineko eskubide errealek eskualdatzea

Zergadunak **higiezinaren gaineko gozamen edo luperketa eskubide erreal bat** (adibidez, etxebizitzaren gaineko gozamena) **eskualdatzen** badu, zergadunak **honela kalkulatu du ondare irabazia edo ondare galera:**

1. Eskubide horren titular izan den denboraren proportzioan murriztuko du eskuraketa balioa
2. **Lortutako emaitza ken gozamen edo luperketa eskubide errealearen eskualdaketa balioa egingo du.** Kendura hori izango da ondare irabazia edo ondare galera. Salmenta balioa handiagoa bada, irabazia izango da; bestela, galera izango da.

Adibidea

Demagun 2022ko urtarrilaren 1ean etxebizitza baten gaineko gozamen eskubide erreala eskuratu zenuela 5 urterako. Eskubide horren trukean 5.000 euro ordaindu zenituen. Lehenengo hiru urteetan, bigarren etxebizitza gisa erabili zenuen. 2025eko urtarrilaren 1ean gozamena saldu zenuen 2.500 euroren trukean.

Gozamen eskubidearen eskuraketa balio eguneratua	5.000 € x 1,161	5.805 €
--	-----------------	---------

Murrizketa (eguneratua), sarrerarik sortu ez zen aldiaren (3 urte) proportzionala:
 $5.000 / 5 = 1.000 \text{ € urtean}$

2022	1.000 € x 1,088	1.088 €
2023	1.000 € x 1,050	1.050 €
2024	1.000 € x 1,018	1.018 €
Guztira		3.156 €
Eskuraketa balioa	5.440 € - 3.156 €	2.284 €
Eskualdaketa balioa		2.500 €
Ondare irabazia	2.500 € - 2.284 €	216 €

Ondare irabazia aurrezkiaren zerga oinarrian sartuko da, ondare elementuen eskualdaketatik agerian geratzen denean.

6.3.13. Ondasunak edo eskubideak ondarean sartzea eskualdaketa ez beste eragiketa baten bidez

Adibidez, **zergadunak lehiaketa batean saria lortzen badu** (autoa, bidaiia...), zergadunaren **ondare irabazia ondasun edo eskubide horren merkatuko balioa izango da.**

6.3.14. Gerokoen eta aukeren merkatuan egindako eragiketak

Gerokoen eta aukeren merkatuetan, urriaren 15eko 1282/2010 Errege Dekretuak arautzen dituen horietan, egiten diren eragiketetan, **lortutako etekina ondare irabazi edo galeratzat joko da, baldin eta eragiketak zergadunaren jarduera ekonomikoetan itundutako eragiketa nagusi baten estaldura ez badakar.**

OHARRA: Eragiketa hori zergadunaren jarduera ekonomikoetako eragiketa nagusi baten estaldura izanez gero, etekina jarduera ekonomikoen errenta gisa zergapetuko da.

6.3.15. Kriptoaktibo suntsikorren kostu bidezko eskualdaketak

Kriptoaktibo suntsigarrien kostu bidezko eskualdaketatik, irabazia edo galera zenbatuko da eskuratze eta eskualdatze balioaren arteko aldearen arabera, hau da, eskaintzaren emaitza gisa finkatutako erreferentzia balioaren eta eskualdatzea gertatzen den unean merkatuan dagoen eskariaren arabera, edo itundutako prezioaren arabera, erreferentziako balio hori baino handiagoa denean.

Mota bereko kriptoaktibo suntsikorrek daudenean, eskualdatutzat hartuko dira lehenengo eskuratu zituenak, hau da, zaharrenak (FIFO irizpidea: sartzten den lehen ekintza, ateratzen den lehena).

6.4. Justifikatu gabeko ondare irabaziaz

Zergadun batek **ondasun edo eskubideak eduki, aitortu edo eskuratzen baditu** pertsona fisikoen errentaren gaineko zergan aitortutako **sarrera iturririk** edo ondarearen gaineko zergan sartzeko moduko aurretiazko ondarkerik izan gabe, **pentsatuko da zergadunak ondasun edo eskubide horien balioak diren errentak lortu dituela haiek aurkitzen diren zergaldian, eta ekitaldi horretan egotziko dira, likidazio oinarri orokorrean sartu beharreko errenta gisa, salbu eta zergadunak behar bezala frogatzen badu ondasun edo eskubide horien titularrak izan dela preskribatutako zergaldi bateko data batetik aurrera.**

Interesdunak **errenta horiek zein zergalditan lortu zituen, hari egotzi ahal izango dizkio, baina horretarako frogatu egin behar du** aurretik besterendu zituen beste ondare elementu batzuetatik edo beste etekin batzuetatik datozela.

Halaber, zergadunak existitzen ez diren zorrak sartzten baditu pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren aitortuenean edo liburu eta erregistro ofizialetan, zor horien zenbatekoa justifikatu gabeko ondare irabazitzat joko da.

Justifikatu gabeko ondare irabaziaz, berriz, haiek agertzen dituzten ondasun edo eskubideen titularrari esleituko zaizkio.

Atzerrian dauden ondasun eta eskubideen gaineko informazioa emateko betebeharrak ezarritako epean betetzen ez bada, ondasun edo eskubide horiek edukitzea, aitortzea edo eskuratzea justifikatu gabeko irabazitzat joko da, eta preskribatu gabe dauden zergaldietatik zaharreneko oinarri orokorrean sartuko da. Hala ere, aurrekoa ez da aplikatzekoa izango baldin eta zergadunak frogatzen badu ondasun eta eskubideen titulartasuna aitorturiko errentei dagokiela, edo beste zergaldi batzuetan eskuraturiko errentei dagokiela eta orduan bera ez zela zerga honen zergadun.

6.5. Nori esleitzen zaizkio ondare irabaziak eta galerak?

Ondare irabazien eta galeren iturri diren **ondasun, eskubide eta gainerako ondare elementuen titularrak**, ondarearen gaineko zergaren arabera, nortzuk diren, haiexek lortuzat joko dira ondare irabazi eta galera horiek.

Justifikatu gabeko ondare irabaziak, berriz, haiek agertzen dituzten ondasun edo eskubideen titularrari esleituko zaizkio.

Ezkontideen edo izatezko bikoteen kasuan, ezkontzaren araubide ekonomikoa (edo, izatezko bikoteentzat, ondare araubide ekonomikoa) arautzen duten xedapen edo itunen arabera bienak diren ondasun eta eskubide komunek sortutako ondare irabazien eta ondare galeren erdia esleituko zaio ezkontide edo bikotekide bakoitzari, ez bada bestelako partaidetza kuotarik frogatzen. Ondasun eta eskubide pribatibok sortutako ondare irabaziak eta ondare galerak, aldiz, haien titularra den ezkontide edo bikotekideari dagozkie.

Bestalde, **ondasunen edo eskubideen titularra nor den behar bezala egiaztaturik ez badago**, Zerga Administrazioak erregistro fiskal batean edo beste erregistro publikoren batean halakotzat agertzen dena hartu ahal izango du titulartzat. Ondorioz, berari esleituko zaizkio ondasun edo eskubide horiek sortutako ondare irabaziak eta galerak.

Aurreko eskualdaketak batetik ez datozen ondasun eta eskubideen eskuraketak haien lortzeko eskubidea duen pertsonaren edo haien zuzenean irabazi dituen pertsonaren ondare irabazitzat joko dira.

6.6. Zer aldiri egozten zaizkio ondare irabaziak eta galerak?

Zerga oinarrian sartu beharreko **errentak zehazten dituzten sarrerak eta gastuak, arau orokor gisa, sarrera eta gastu horiek sortu diren zergaldiari egotziko zaizkio, dagozkien kobrantzak eta ordainketak noiz egiten diren kontuan hartu gabe.**

Bereziki, **ondare irabaziak eta galerak ondareko aldaketa gertatu den zergaldiari** egotziko zaizkio.

Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketen kasuan, zergadunak **eragiketa horien bidez lortutako errentak modu proportzionalen egotzi ahal izango ditu, haien kobrantzak galdagarriak izan ahala.**

Eragiketarako epeka edo prezio geroratuarekin egiten direla ulertuko da haien prezio osoa edo prezioaren zati bat hurrenez hurrengo ordainketetan jasotzen denean, betiere ondasuna ematen edo eskura jartzen denetik azken epea mugaeguneratu arte igarotako denbora **urtebetetik gorakoa bada.**

Epekako edo prezio geroratuko eragiketa bat, osorik edo zati batean, kanbio letren bitartez ordaintzen bada eta letra horiek irmo eskualdatu badira mugaegunera iritsi baino lehen, eskualdatzen diren zergaldiari egotziko zaio errenta.

Baina biziarteko edo aldi baterako errenta kontratuetatik eratorritako eragiketarako inoiz ere ez dute tratamendu hori izango eskualdatzailearentzat. Ondasunak eta eskubideak biziarteko edo aldi baterako errenta baten truke eskualdatzen direnean, errenta hori eratzen den zergaldiari egotziko zaio errentadunaren ondare irabazia edo ondare galera.

Laguntza publikoetatik eratorritako ondare irabaziak kobratzen diren zergaldian zenbatuko dira.

6.7. Nola kargatzen dira?

Lortutako ondare irabaziaz edo ondare galerak zerga oinarri orokorrean edo aurrezkiaren zerga oinarrian sartuko dira haien jatorriaren arabera, kontuan hartu gabe zenbat denbora igaro den eskualdatutako ondasunak eskuratu zirenetik:

- Ondare elementuen **eskualdaketa** (salmentak, dohaintzak, trukaketak...) agerian jartzen diren ondare irabaziaz **aurrezkiaren zerga oinarrian** sartu behar dira, ondare irabazien integratzearako eta konpentsazioarako arau berariazko jarraituz (ikus eskuliburu honetako 9. kapitulua). **33/2013 Foru Arauak, PFEZarenak, 76. artikuluan dakarren eskalaren arabera kargatzen da aurrezkiaren oinarria.**
- **Gainerako ondare irabaziaz** (sariak, dirulaguntzak...) **zerga oinarri orokorrean sartu behar dira, ondare irabazien integratzearako eta konpentsazioarako arau berariazko jarraituz** (ikus eskuliburu honetako 9. kapitulua). **33/2013 Foru Arauak, PFEZarenak, 75. artikuluan dakarren eskalaren arabera kargatzen da likidazio oinarri orokorra.**

Hori guztia jarduera ekonomiko bati lotuta ez dauden elementuetatik sortutako ondare irabaziei bakarrik dagokie (ikus 6.10 puntua).

6.8. Zer gertatzen da ohiko etxebizitzaren zenbatekoa "berrinbertitzen" bada?

Zergadunaren **ohiko etxebizitza** salduz lortzen diren ondare irabaziaz salbuetsita egongo dira, salmentaren zenbateko osoa ohiko beste etxebizitza bat erosteko erabiltzen bada, hau da, berrinbertitu egiten bada. Zergaduna bere ohiko etxebizitza eskualdatzen ari dela ulertu behar da baldin eta, xedatutakoaren arabera, eraikuntza hori zergadunaren ohiko etxebizitza bada une horretan, edo hala izan bada eskualdaketa egunaren aurreko bi urteetako edozein egunetara arte.

Horretarako, zergadunak bi etxebizitzaren jabetza osoa izan beharko du. Hori ez da indarririk gabe geratuko jabetza hori titularrak diren beste pertsona batzuekin partekatuz gero.

Salbuespen hau orobat aplikatuko zaie familia etxebizitza eskualdatzean lortutako ondare irabaziei, baldin eta etxebizitza hori zergadunarentzat ohiko etxebizitza izan bada eskualdaketa aurreko uneren batean; aplikatu ere, zergadunak han bizitzeari utzi dionean aplikatuko da, epaileak hala erabaki duelako ezkontideak banantzeko prozedura batean edo izatezko bikotea azkentzeko prozedura batean, eta betiere eskualdatzen den familia etxebizitza zergadunaren ezkontide ohiaren edo izatezko bikotearen ohiko etxebizitza bada.

Salbuetsitako ondare irabazi horren % 18 kendu behar zaio ohiko etxebizitzan inbertitzeko kreditu fiskalari²¹.

Horri dagokionez, berdin da etxebizitza erostea edo halakotzat joko dena birgaitzea. Jabeak bere ohiko etxebizitzan egindako obrak birgaitzetzat joko dira haiek jarduketa babestu deklaratzeko edo horrela kalifikatzeko ebazpena eman bada, Eusko Jaurlaritzaren abenduaren 30eko 317/2002 Dekretuan, ondare urbanizatu eta eraikia birgaitzeko jarduketa babestuei buruzkoan, xedatutakoaren arabera, edo, kasua bada, obra horiek jarduketa babesgarritzat kalifikatzen badira abenduaren 12ko 2066/2008 Errege Dekretuari edo horren ordeko arau antzekoei jarraituz.

Zer da ohiko etxebizitza?

Aurreratuko dugu zer hartzen den ohiko etxebizitzatzat zergaren araudian, eskuliburu honen 12.3 kapituluan azalduko den bezala:

- **Ohiko etxebizitza da zergaduna hiru urtean jarraian bizi dena.** Hala ere, **epealdi hori ez bete arren etxebizitza ohikotzat hartuko da zergaduna hiltzen denean edo ezinbestean etxebizitza aldatu behar duenean (ezkontza edo izatezko bikotea desegiten denean, lantokia aldatzen denean, lehen enplegua edo beste bat lortzen denean, inguruabar ekonomikoengatik aipatu aldian etxebizitzaren ordainketari ezin zaionean aurre egin, edo antzeko beste zerbait gertatzen denean).**

²¹ Ikus eskuliburu honetako 12.6.2 puntuan "etxebizitza eskuratzeagatik kenkariaren muga zergadun bakoitzarentzat".

- **Ez dira ohiko etxebizitzan sartzen** lorategiak, parkeak, igerilekuak eta kirol instalazioak, garajeak eta, oro har, etxebizitza bera ez diren eranskinak eta bestelako elementuak. Baina **elementu horiek erregistroko finka bakarra osatzen badute etxebizitzarekin, orduan bai, ohiko etxebizitzan sartuko dira.**

Zer epetan berrinbertitu behar da?

Eskualdaketa egunetik bi urte igaro baino lehen ohiko etxebizitzaren salmentaren zenbateko osoa inbertitu beharko da, dena aldi berean edo zatika. Epea hiru urtekoa izango da ohiko etxebizitza 2018ko urtarrilaren 1etik 2021eko abenduaren 31ra artean eskualdatu den kasuetan (14/2020 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretua, abenduaren 1ekoa).

Berrinbertsioa epealdiaren barruan egintzat hartuko da ohiko etxebizitzaren salmenta epeka edo prezio geroratuarekin egiten denean, baldin eta epeen zenbatekoa etxebizitza berria erosteko erabiltzen bada epeok hartzen diren urtean.

Zergadunak ez badu salmentaren urtean bertan berrinbertitzen eskualdatutako ohiko etxebizitzaren salmenta prezioa, ezarritako baldintzetan eta epeetan berrinbertitzeko asmoa daukala utzi beharko du jasorik ondare irabazia lortzen duen ekitaldiko zergaren aitorpenean.

Zergadunak ohiko etxebizitza berria eskuratu eta gero saltzen badu etxebizitza zaharra, era berean berrinbertsioagatiko salbuespenerako eskubidea izango du, bi baldintza hauek betetzen badira:

- Bi urte baino gehiago ez igarotzea etxebizitza berria erosten duenetik zaharra saldu arte. Epea hiru urtekoa izango da ohiko etxebizitza bat erosten bada 2018ko urtarrilaren 1etik 2021eko abenduaren 31ra bitartean, eta, ondoren, aurreko ohiko etxebizitza eskualdatzen bada (abenduaren 1eko 14/2020 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretua).
- Salmentaren zenbatekoa etxebizitza berria ordaintzeko erabiltzea.

Zer gertatzen da zergadunak ez badu salmentaren zenbateko osoa berrinbertitzen?

Zergadunak, goian azaldutako moduan berrinbertitu arren, salmentaren zenbatekoaren zati bat baino ez badu berrinbertitzen, **zerga ordaindu beharko du berrinbertitu ez duen zatiari dagokion irabaziagatik.**

Zer gertatzen da zergadunak berrinbertitzeko baldintzak betetzen ez baditu?

Berrinbertitzeko goian aipatu diren baldintzetakoren bat betetzen ez badu, **ondare irabaziagatik zerga ordaindu beharko du**, ez delako salbuetsita egongo. Horrelakoetan, **zergadunak ondare irabaziaren zati salbuetsi gabea aitortu beharko du hura lortu duen urtean.** Horretarako, zergadunak **aitorpen-likidazio osagarria egin beharko du, bertan sartu beharko ditu berandutze interesak**, eta baldintzaren bat bete ez duen urtean aurkeztu beharko du aitorten hori.

Zer gertatzen da etxebizitza eskuratzeko erabili zuen kreditua amortizatzen badu etxebizitza saltzean?

Horrelakoetan, eskualdaketa lortutako balioetat joko da (ohiko etxebizitzan berrinbertitzeagatiko salbuespenaren ondore hutsetarako) salmenta balioaren eta eskualdaketa egunean amortizatze zegoen maileguaren printzipalaren (kapitala) arteko kendura.

Badago berrinbertsioaren mugarik?

Ohiko etxebizitzan inbertitzen den kasuetan, ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik kuotan aplikatu daitekeen kenkariak 200.000 euroko muga dauka. Berrinbertitzeko, aldiz, ez dago mugarik. Adibidez, zergadunak bere ohiko etxebizitza 360.607,26 euroren truke saldu eta 205.000 euroko irabazia lortuko balu, eta ohiko etxebizitza berria 390.657,87 euroren truke, esate baterako, erosiko balu, ez luke irabaziagatik zergarik ordaindu beharko. Hori bai, etxebizitza berriarengatik ezingo luke onura fiskalaren kenkaririk aplikatu²², 205.000 euroren % 18ak jada gainditu egin duelako etxebizitza berria erosteagatiko muga, hots, 36.000 euro: 200.000 euroren % 18.

²² Ikus 12. kapitulua ("Kuota likidoa eta kenkariak"), 12.4 puntua, etxebizitzan inbertitzeagatiko kenkariari buruzkoa.

A adibidea

1. Demagun 2000ko uztailearen 6an zure ohiko etxebizitza erosi zenuela 125.000 euroren truke, eta gainera erosketari lotuta 5.000 euroko gastuak eduki zenituela. 2025eko martxoaren 15ean etxebizitza hori 280.000 eurotan saldu zenuen. 2025eko abenduaren 10ean ohiko beste etxebizitza bat erosi zenuen 300.000 euroren truke, erosketari lotutako gastuak eta zergak barne.

Salmenta balioa		280.000 €
Erosketa prezio eguneratua	125.000 € x 1,809	226.125 €
Erosketa gastu eguneratuak	5.000 € x 1,809	9.045 €
Eskuraketa balioa, eguneratuta		235.170 €
Ondare irabazia	280.000 € – 235.170 €	44.830 €

Ondare irabazia erabat salbuetsita dago, salmentaren zenbateko osoa berrinbertitu duzulako: 280.000 €; izan ere 300.000 euroren truke erosi duzu. Etxebizitzaren kreditu fiskalari salbuetsitako ondare irabazi horren %18 kendu behar zaio, hau da, 8.069.40 euro.

2. Ohiko etxebizitza berria 250.000 eurotan erosten baduzu, salmentaren zenbatekoaren zati bat baino ez duzu berriro inbertituko. Horregatik, irabaziaren zati bat baino ez da egongo salbuetsita, eta gainerakoagatik zerga ordaindu beharko duzu. Horretarako, salbuetsitako irabazia kalkulatu behar da hirukotearen erregelaren bitartez, eta gainerakoa egongo da zergapean.

280.000 euro inbertitzen badituzu, ondare irabazi hau egongo da salbuetsita:	44.830 €
250.000 euro inbertitzen badituzu, irabazi hau egongo da salbuetsita:	X
X = 40.026,78 € (salbuetsitako irabazia)	

Beraz, hau izango da zergapeko ondare irabazia: $44.830 - 40.026,78 = 4.803,22$ €. Ondare irabazia aurrezkiaren zerga oinarrian sartuko da, ondare elementuen eskualdaketagatik agerian geratzen denean. Kasu honetan, salbuetsitako ondare irabaziaren (40.026,78 €) ehuneko 18 kendu behar zaio etxebizitzaren kreditu fiskalari, hau da, 7.204,82 euro kendu behar zaizkio.

B adibidea

1. Demagun, A adibidean, zure ohiko etxebizitza erosi ahal izateko mailegu bat erabili duzula, eta etxebizitza hori saldu duzunean maileguaren kapitaletik 35.000 euro geratzen zitzaizkizula amortizatzeke.

Hori horrela, ondare irabazi osoaren salbuespenerako eskubidea izateko, 245.000 euro berrinbertitu beharko dituzu. Hau da, salmenta balioa (280.000 €) ken mailegutik amortizatzeke dagoen kapitala (35.000 €). Beraz, etxebizitza berria erosteko 245.000 euro inbertituz gero, etxebizitza zaharrari dagokion ondare irabazia (44.830 €) osorik salbuesteko eskubidea izango duzu. Etxebizitzaren kreditu fiskalari salbuetsitako ondare irabazi horren %18 kendu behar zaio.

2. Demagun ohiko etxebizitza berria 235.000 eurotan erosi duzula.

Orduan, 245.000 euro horietatik (salmentaren benetako zenbatekoa, amortizatzeke dagoen zenbatekoa kendu eta gero) zati bat baino ez duzu berriro inbertitu, eta, horregatik, ohiko etxebizitza berrian berrinbertitu duzun zatiari (235.000 €) dagokion irabazia baino ez dago salbuetsita. Gainerako irabaziagatik zerga ordaindu beharko duzu.

Oraingoan ere hirukotearen erregela erabiliko dugu salbuetsitako irabazia kalkulatzeko, eta gero gainerakoa kalkulatu dugu.

Salbuetsitako irabazia kalkulatze hiru kotearen erregela:

245.000 eurok irabazi hau ematen badute:	44.830 €
235.000 eurok hau emango dute:	X
<hr/>	
X = 43.000,20 € (salbuetsitako irabazia)	

Beraz, irabazi hau egongo da zergapean: $44.830 - 43.000,20 = 1.829,80$ €. Ondare irabazi hori aurrezkiaren zerga oinarrian sartuko da, ondare elementuen eskualdaketagatik agerian geratzen denean. Salbuetsitako ondare irabaziaren (43.000,20 €) %18 kendu behar zaio kreditu fiskalari, hau da, 7.740,04 € kendu behar zaizkio.

6.9. Zer gertatzen da inbertsio kolektiboko entitateen (inbertsio funtsak) akzioak edo partaidetzak eskualdatuta lortzen dena berrinbertitzen denean?

Inbertsio kolektiboko entitateen akzioak edo partaidetzak eskualdatuta edo itzulita lortzen den zenbatekoa, ezarritako prozedurari lotuz, **inbertsio kolektiboko beste entitate batzuen akzioak edo partaidetzak eskuratzeko edo harpidetzeko erabiltzen bada, eskualdaketa edo itzulketa horretan ondarean gertatzen diren irabaziak edo galerak ez dira konputatu behar**, eta harpidetutako akzio edo partaidetza berrien balioa eta data eskualdatu edo itzultitako akzio edo partaidetzenak izango dira, kasu hauetan:

- Inbertsio funts diren inbertsio kolektiboko entitateen partaidetzak itzultzen direnean.
- Sozietate erako inbertsio kolektiboko entitateen akzioak eskualdatzen direnean, bi baldintza hauek betez gero:
 - 500 bazkide baino gehiago dituen inbertsio kolektiboko entitate baten akzioak eskualdatzea.
 - Eskualdaketaren aurreko hamabi hiletan zergadunak inbertsio kolektiboko entitatean eduki duen partaidetza ez izatea entitate horren kapitalaren 100eko 5 baino gehiago.

Inbertsio kolektiboko akzioak edo partaidetzak itzulita edo eskualdatuta lortutako zenbatekoa, **edozein bidetatik, zergadunaren eskura jartzen bada, ez da aplikatuko geroratzeara araubide hori.**

Era berean, artikulua honetan aipatutako inbertsio kolektiboko entitateen ondarea adierazten duten partaidetzak eskualdatzen edo eskuratzen direnean, aipatutako araubidea ez da aplikagarria izango entitate horiek **kotizatutako** inbertsio funtsak badira²³.

Araubide hori aplikatuko zaie, halaber, Europar Batasuneko beste estatu kide batzuetako inbertsio kolektiboko entitateetako bazkide edo partaideei (Kontseiluaren 1985eko abenduaren 20ko 85/611/EEE Zuzentarauak arautzen dituen entitateak, "zerga paradisu" kalifikatutako herrialde edo lurraldeetan eratuak ez direnak, Europar Batasuneko estatu kideren batean eratuak izan eta egoitza bertan dutenak, Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalerako erregistro berezian inskribatuta daudenak, egoitza Espainian duten entitateek merkaturatzeari dagokionez). Kasu horretan baldintza hauek bete behar dira:

- Inbertsio kolektiboko entitateen akzioak eta partaidetzak Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalerako inskribatuta dauden entitate merkaturatzaileen bidez eskuratu, harpidetu, eskualdatu eta itzuli behar dira.
- Inbertsio kolektiboko entitatea konpartimentuetan edo azpifuntsetan egituratuta badago, aurreikusitako gehieneko partaidetza ehuneko (inbertsio kolektiboko entitatearen kapitalaren % 5 baino gehiago) eta bazkide kopurua merkaturatzen den konpartimentu edo azpifunts bakoitzari dagozkio.

²³ Kotizatutako inbertsio funtsak, azaroaren 4ko 35/2003 Legea, inbertsio kolektiboko erakundeena, garatzen duen Arautegiak, azaroaren 4ko 1.309/2005 Errege Dekretuaren bidez onartutak, 49. artikuluan ezarritakoaren arabera.

Bazkide kopurua prozedura honen bitartez zehaztuko da:

- Azaroaren 4ko 35/2003 Legean araututako inbertsio kolektiboko entitateentzat, hauxe da bazkide kopurua: 35/2003 Legea, inbertsio kolektiboko entitateena, garatzen duen araudian²⁴ xedatutakoari jarraituz entitateak Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalari eskualdaketa edo itzulketa egunaren aurretik bidali dion hiru hilean behingo azken txostenean ageri den akziodun kopurua.
- Europar Batasuneko beste estatu kide batzuetako inbertsio kolektiboko entitateentzat (Kontseiluaren 1985eko abenduaren 20ko 85/611/EEE Zuzentarauak arautzen dituen inbertsio kolektiboko entitateak, ezarritako gainerako baldintzak betetzen dituztenak), hauxe da bazkide kopurua: inbertsio kolektiboko entitateak edo haren kudeatzaileak izendatutako entitate merkaturatzaile bakarrak, Espainian egoitza duenak, eskualdaketa edo itzulketa egunaren aurretik, erregistratuko konpartimentu edo azpifuntsari bakoitzari buruz, Balore Merkatuaren Batzorde nazionalari igorri dion urteko azken komunikazioan ageri den akziodun kopurua. Aurrekoaren ondoreetarako eta hurrengo paragrafoan ezarritakoaren ondoreetarako, komunikazio horretan agertu behar dira konpartimentu edo azpifunts bakoitzeko akziodun guztien kopurua, entitatearen ondare osoa, konpartimentua edo azpifuntsa, eta aurreko datuok zein egunetakoak diren. Komunikazioa gehienez ere urtebete egongo da indarrean egun horretatik aurrera.

Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalak jendaurrean jarriko du informazio hori, eta hura jakinarazteko betekizun teknikoak eta prozedurak zehaztuko ditu.

Atal honetan sozietate erako inbertsio kolektiboko entitate batek esku hartzen duen eragiketarako aurreikusita dagoen geroratze araubideari heldu nahi dioten zergadunek ondoko hau jakinarazi beharko diete, agiri bidez, eskualdaketa, itzulketa, eskuraketa edo harpidetza eragiketetan bitartekari lanak egiten dituzten entitateei: eragiketaren egunaren aurreko hamabi hiletan ez dutela izan inbertsio kolektiboko entitatearen kapitalaren % 5etik gorako partaidetzarik. Entitate horiek Zerga Administrazioaren eskura eduki beharko dituzte zergadunek emandako agiriak, zerga betebeharrak preskribatu arte.

Horretarako, bazkideen kopuruari, haien nortasunari eta bakoitzaren partaidetza ehunekoari buruzko informazioa ez da garrantzizko informaziotzat joko.

6.10. Jarduera ekonomikoei lotutako ondare elementuen irabaziak eta galerak

Aurreko ataletan aipatutako kalkulu arauak jarduera ekonomikoei lotuta ez dauden elementuetatik sortutako irabazi eta galerei dagozkie. **Jarduera ekonomikoei lotutako elementuek, berriz, euren kalkulu arau bereziak dituzte**²⁵. **Laburbilduz**, hau nabarmendu daiteke:

- Jarduera ekonomikoei lotutako elementuen ondare irabaziak eta ondare galerak kalkulatzeko **sozietateen gaineko zergaren arauak aplikatzen dira, eta ez dira inoiz kontuan hartzen eguneratzeak eta denbora murrizketak**, Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren Foru Arauak ondare irabazi eta galeretarako ezartzen dituenak.
- Jarduera ekonomikoei **lotutako elementuen ondare irabaziei eta ondare galerei ez zaizkie aplikatzen ondare irabaziak eta ondare galerak integratzeko eta konpentsatzeko ezarritako mugak, jarduera ekonomikoaren etekinaren beste osagai bat direlako (osagai positiboa edo negatiboa).**
- **Jarduera ekonomikoei lotuta dauden elementuen ondare irabaziei eta ondare galerei, gehienez ere, sozietateen gaineko zergaren tasa orokorra aplikatu ahal zaie.**²⁶

²⁴ Azaroaren 4ko 1.309/2005 Errege Dekretuak onartutako Araudiaren 25. artikulua.

²⁵ Ikus 5. kapitulua, "Jarduera ekonomikoaren etekinak".

²⁶ Ikus, 11. kapitulua ("Kuota osoa"), 11.2 puntua, likidazio oinarri orokorraren kargari buruzkoa.

7

ERRENTAK ERATXIKITZEA

7.1. Errentak eratzikitzeko araubidea

7.1. Errentak eratzikitzeko araubidea

Kontzeptua

Errentak esleitzeko araubidean daude:

- Sozietate zibilak, nortasun juridikoa eduki nahiz ez eduki.
- Jarauntsi banatugabeak.
- Ondasun erkidegoak.
- Nortasun juridikorik eduki gabe, zergapetu daitekeen unitate ekonomikoa edo ondare berezia eratzen duten gainerako entitateak.
- Atzerrian eratutako entitateak, Espainiako legeen arabera eratutako errenta esleipeneko entitateen izaera juridiko bera edo antzekoa badute.

Errentak esleitzeko araubidea ez zaie aplikatuko eraldaketarako nekazaritza sozietateei, sozietateen gaineko zerga ordainduko baitute.

Nortzuk daude kargapean?

Errentak esleitzeko araubidean dauden entitateen errentak bazkide, jaraunse, erkide edo partaideei esleituko zaizkie kasu bakoitzean aplikatu beharreko arau edo itunei jarraituz. Zerga Administrazioak arau edo itun horiek badaudela zalantzarik gabe jakin ezean, errentak zati berdinetan egotziko zaizkie.

Nolanahi ere, sozietateen egoitza fiskaleko araudia dela-eta Sozietateen gaineko Zergaren zergadun diren sozietate zibiletako bazkideek ez dute beren zerga oinarrian sartuko foru arau honetako 11. artikuluan ezarritakoaren arabera egotzi beharko litzaizkiekeen errenten parte proportzionala.

Testamentu ahalordea edo gozamen ahaldua erabili gabe duten herentzietan dagozkien errenta etekinak eta egozpenak herentziako ondasunen gozamenaren esleituko zaizkie, haien jatorriaren edo iturriaren arabera. Nolanahi ere, ekonomia jardueren etekinak gozamenaren egotziko zaizkie, ekonomia jardueren etekin modura esleitu ere.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa gorabehera, kapital higigarriaren etekinak eta ondasunak edo eskubideak eskualdatzearen ondorioz eskuratutako ondare irabaziak eta ondare galerak, baldin eta testamentu ahalordea edo gozamen ahaldua noiz erabili zain dauden jaraunspenen baitako besteren kapitalen erakarpena eta erabilera ordeztzen dituzten aktiboak eskualdatuz lortzen badira, baldin eta eskualdaketa horrek ez badakar Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren sortzapenik, herentziari berari eratzikiko zaizkie eta Foru Arau honen hogeita hamargarren xedapen gehigarriak ezarritakoaren arabera kargatuko dira.

Gozamen eskubiderik ezartzen ez zaien ondasun edo eskubideei dagokienez, herentziari berari esleituko zaizkie, eta Foru Arau honen hogeita hamargarren xedapen gehigarriak ezarritakoaren arabera zergapetuko dira.

Euskal Zuzenbide Zibilar buruzko ekainaren 25eko 5/2015 Legearen 140. artikuluan ezarritako ezkontza ondoko erkidegoaren errentak, testamentu ahalordea erabili bitartean, erdi bana esleituko zaizkie ezkontide alargunari eta testamentu ahalordea erabiltzearen zain dagoen herentziari, aurreko hiru paragrafoetan ezarritako arauekin bat etorritik.

Nola kargatzen dira?

Errentak esleitzeko araubidean dauden entitateak ez daude sozietateen gaineko zergaren kargapean, baizik eta pertsona fisikoaren errentaren gaineko zergarenean, bazkide, jaraunse eta abarreko (pertsona fisikoak badira) egin behar dizkieten egozpenen bitartez.

Errentak esleitzeko araubidean dauden entitateek kideei esleitzen dizkieten errenten izaera sorburuko jardueraren edo iturriaren arabera izango da kide bakoitzarentzat.

Bereziki, errentak esleitzeko araubideko entitate batek jarduera ekonomiko bat egiten badu, jarduera horri dagozkion etekinek izaera hori bera edukiko dute entitateko kideentzat, ohikotasunez, modu pertsonalean eta zuzenean parte hartzen badute jarduerari lotutako produkzio bitarteko eta giza baliabideen norberaren konturako kudeaketan.

Aipatutako esku hartze hori egiten ez duten eta entitatean kapital ekarpen soila beste partaidetzarik ez duten bazkide, jaraunsle, erkide edo partaideentzat, aldiz, esleitutako etekinak kapitaletik sortutako etekintzat joko dira. Hala gertatzen denean, egotzi beharreko etekina ekarritako kapitalaren % 15 izango da gehienez ere.

Nola kalkulatzen dira esleitu beharreko errenta eta konturako ordainketak?

Bazkide, jaraunsle, erkide edo partaide bakoitzari esleitu beharreko errentak kalkulatzeko erregela hauek erabiliko dira:

Lehenengoa: PFEZaren arauari jarraituz zehaztuko dira errentak, eta ezingo dira aplikatu % 60ko edo % 50eko integrazio ehunekoak baldin eta jarduera ekonomikoetatik, kapital higigarritik eta kapital higiezinetik ateratako etekinen sorrera aldia hurrenez hurren 2 urtetik edo 5 urtetik gorakoa bada edo etekinok nabarmen irregulartzat jotzen badira. Errentak esleitzeko araubidea duen entitateko kideek, zerga honen kargapekoak badira, beren autolikidazioan aplikatu ahal izango dituzte % 60ko edo % 50eko integrazio ehunekoak, entitatearen errentak kalkulatzeko ezin aplikatu izan zirenak. Hala ere, berezitasun hauek ezartzen dira:

- Esleitu beharreko errenta kalkulatzeko sozietateen gaineko zergari buruzko arautegia erabiliko da, baldin eta errentak esleitzeko araubidean dagoen entitateko kide guztiak zerga horren subjektu pasiboak badira, edo ez egoiliarren errentaren gaineko zergaren kargapekoak izanik establezimendu iraunkorra badute, eta lehenengo kasuan, ondare sozietateak ez badira
- Ez egoiliarren errentaren gaineko zergaren kargapean dauden eta establezimendu iraunkorrik ez duten zergadunei esleitu beharreko errenta zehazteko kontuan hartu behar da Ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren Foru Arauko IV. kapituluari ezarritakoa (establezimendu iraunkorrik gabe lortutako errentei buruzko kapituluak da).
- Errenta esleipenaren araubideko entitateetan, sozietateen gaineko zergaren subjektu pasibo edo ez egoiliarren errentaren gaineko zergaren (establezimendu iraunkorrekarekin zein halakorik gabe) zergadun izan eta pertsona fisiko ez diren kideei jarduera ekonomiko bati lotuta ez dauden ondare elementuak eskualdatuta lortutako irabazien ondorioz esleitu beharreko errenta kalkulatzeko, ez da aplikatuko 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako ondare elementuetatik sortutako ondare irabazien zenbatekoa zehazteko araubide iragankorrean ezarritakoa, ondare irabazi horien gainean koefiziente murriztaileak aplikatzeari dagokionez.

Bigarrena: zerga honen edo sozietateen gaineko zergaren zergadun diren bazkide, jaraunsle, erkide edo partaideak atzerrian eratu den eta errenta esleipenaren araubidean dagoen entitate bateko kide badira, horiei guztiei esleitu beharreko errenta zatia aurreko lehenengo erregelari adierazitakoaren arabera zehaztuko da.

Hirugarrena: baldin eta errentak esleitzeko araubidean dagoen entitate batek errentak lortzen baditu atzerrian, hain zuzen ere Espainiarekin zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmenik (informazioa trukatzeko klausula duena) sinatuta ez duen herrialde batean, ez dira konputatuko herrialde horretan bertan iturri beretik lortutako errenta positiboak gainditzen dituzten errenta negatiboak.

Gaindikina hurrengo lau urteetan konputatuko da hirugarren arau honetan ezarritakoarekin bat etorritik.

Konturako ordainketei dagokienez, errenta esleipenaren araubideko entitateei ordaintzen zaizkien errentei zerga honen arauetan ezarritako atxikipenak edo konturako sarrerak aplikatu behar zaizkie, berdin dio entitateko kide guztiak edo horietako batzuk zerga honen

zergadunak, sozietateen gaineko zergaren subjektu pasiboak edo ez egoiliarren errentaren gaineko zergaren zergadunak diren. Atxikipen edo konturako sarrera hori bazkide, jaraunsle, erkide edo partaidearen ezarpen pertsonaletik kendu ahal izango da, errentak esleitzen zaizkien proportzio berean.

Errentak esleitzeko araubidean dauden entitateek jarduera ekonomikoen bidez lortzen dituzten etekinengatik, jaraunsle, bazkide, erkide edo partaideek banan egin behar dute zatikako ordainketa, bakoitzak entitatearen mozkinetan duen partaidetzaren proportzioan.

Errentak esleitzeko araubidean dauden entitateek informazioa eman beharra

Errentak esleitzeko araubidean egonik zerga egoitza Araban duten entitateek **informazio aitorpena** aurkeztu behar dute Ogasun, Finantza eta Aurrekontu Saileko foru diputatuak onartutako **184 ereduaren**¹ bidez, beren bazkide, jaraunsle, erkide edo partaideei, Espainiako lurraldeko egoiliarrak izan zein ez izan, esleitu behar dizkieten errenten gaineko aitorpena, hain zuzen. Informazioa eman beharra Arabako Zergei buruzko Foru Arau Orokorreko 45. artikuluko 3. idatz zatian ezarritakoaren arabera errenta esleipenaren araubideko entitatearen ordezkaria denak bete behar du; entitatea atzerrian eratuta badago, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren kargapekoak edo sozietateen gaineko zergaren subjektu pasiboak diren kideek bete behar dute.

Errentak esleitzeko entitateek ez dute informazio aitorpen hori aurkeztu beharrik izango ez badute jarduera ekonomikorik egiten eta haien errentak urtean 3.000 eurotik gorakoak ez badira. Errentak esleitzeko araubidea duten entitateek beren bazkide, jaraunsle, erkide edo partaideei jakinarazi beharko dizkiete entitatearen errenta osoa eta haietako bakoitzari esleitu beharreko errenta, erregelamenduz ezarritako moduan.

Nola ordaintzen dute zerga Sozietateen gaineko Zergaren zergadun diren sozietate zibiletako bazkideek?

Sozietateen egoitza fiskaleko araudia dela eta Sozietateen gaineko Zergaren zergadun diren sozietate zibiletako bazkideek beren zerga oinarrian sartuko dute sozietate zibilak lortutako errenta positiboa, beren parte hartzearen proportzioan, sozietate zibilak bere ekitaldi soziala amaitzen duen egunaren ondoren bukatzen den zergaldian.

PFEZaren Foru Arauan nahiz zerga honi buruzko gainerako xedapenetan zerga oinarria zehazteko finkatu diren printzipioen eta irizpideen arabera kalkulatu da zerga oinarrian sartu beharreko errenta positiboaren zenbatekoa.

Sozietate zibil horietako bazkideek PFEZaren kuota osotik kendu ahal izango dute sozietate zibilak ordaindutako sozietateen gaineko zerga, zerga oinarrian sartutako errenta positiboari dagokion partean.

Letra honetan aipatutako kenkariak ezin du gainditu zerga oinarrian sartutako errenta dela-eta zerga honetan ordaindu beharreko kuota osoa, eta atzerrian ordaindutako zergak kenduz gero, kenkariaren zenbatekoa ezin da izan errenta Arabako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergaren arautegiaren menpean dagoen entitate batek ordainduz gero errenta hori dela-eta ordaindu beharreko kuota osoa baino gehiago.

Ez dira zerga oinarrian sartuko sozietate zibiletatik jasotako dibidenduak edo mozkinetako partaidetzak, ez eta sozietate horietako partaidetza eskualdatuz lortutako errentak ere, baldin eta errenta horiek zerga honen zerga oinarrian integratu badira xedapen gehigarri honetan ezarritakoa aplikatuz.

Errenta positibo bera behin bakarrik sar daiteke, edozein modutan eta edozein erakundek sortua delarik ere

¹ 184 eredu: "Errentak eratxekitzeko araubidean dauden erakundeak. Aitorpen informatiboa".

8

ALDI EGOZPENA

- 8.1. Arau orokorra
- 8.2. Arau bereziak

8.1. Arau orokorra

Zergadunak ordaindu behar duen pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren kuota diru sarrerek eta gastuek zehazten dute hein handi batean.

OHARRA: Diru sarrerak eta gastuak **sortu edo egin diren** zergaldietan aitortu behar dira. Bestela esanda, ez da kontuan hartu behar noiz kobratu diren ez noiz ordaindu diren.

Zehazki, ondoko hiru irizpide hauek aplikatuko dira:

- **Lanaren eta kapitalaren etekinak** hartzaileak **eska ditzakeen** zergaldiari egotziko zaizkio.
- **Jarduera ekonomikoetatik lortutako etekinak Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauan¹** eta arau hori garatzen duten arauetan ezartzen denarekin bat etorri egotziko dira; gainera, **Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren Foru Arauan** ezarritako espezialitateak ere aplikatuko dira.
- **Ondarea zein zergalditan aldatu den**, zergaldi horretan egotziko dira **ondare irabaziak eta galerak**.

Bizilekua **atzerri lekualdatzan bada**, edo **zergaduna hiltzen bada**, aurrerago zehaztu dena aplikatuko da.

8.2. Arau bereziak

Arau orokorraz gainera hamabost arau berezi daude:

1. Epaiketa baten bidez errenta hartzeko eskubidea norena den eta zenbatekoa den **epaiketa bidez ebatzi zain** egoteagatik, errenta osoa edo zati bat ordaindu ez bada, **ebazpen irmoa ematen den zergaldian egotziko dira ordaintzeke dauden zenbatekoak**.
2. **Zergadunarenak ez diren inguruabar justifikatuengatik, lanaren etekinak exijitu behar ziren zergaldian jasotzen ez badira, eta beste zergaldi batean jasotzen badira, exijitu behar ziren zergaldian egotziko dira.** Horrelakoetan **aitorpen-likidazio osagarria egingo da, baina ez da ezarriko zehapenik, eta ez da egongo ez berandutze interesik ez errekar gurik.** Etekinak jasotzen direnetik pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren aitortpena aurkezteko hurrengo epealdia amaitu bitartean **aurkeztu behar da** aitortpena.
 1. paragrafoan ezarritako inguruabarrak gertatzen direnean, epailearen ebazpena irmo bihurtzen den zergaldian eskatu ahal izango dira etekinak.
3. Lan arloko araudian ezarritakoaren arabera **langabezia prestazioa ordainketa bakarreko modalitatean jaso bada, ordainketa bakarra egin izan ez balitz, prestazioa jasotzeko eskubidea baliatu ahal izango zeneko zergaldi guztietan egotzi ahalko da ordainketa.** Egozpena egingo da, hain zuzen ere, ordainketa bakarra egin izan ez balitz, zergaldi bakoitzean prestazioa jasotzeko eskubidea egongo zen denbora kopuruaren arabera.
4. **“Kobrantzak eta ordainketak” egozteko irizpideak. Egiten duten jarduera ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko, zuzeneko zenbatespen erraztua erabiltzen duten zergadunek kobrantza eta ordainketen gaineko irizpidea hautatu ahal izango dute,** jarduera horren sarreren eta gastuen denbora egozpena egiteko, ondoko hauek betetzen baldin badira:
 - **Diru sarrera edo gastuen kalifikazio fiskalean inolako aldaketarik ez eragitea.**
 - Aldi egozpenerako **irizpideen aldaketek ez eragitea gastu edo diru sarreren bat konputatu gabe geratzea.** Hala denean, erregularizazio egokia egingo da aldi egozpenerako irizpidea aldatu aurretik.
 - **Egozpenerako irizpide bera aplikatu behar zaie irizpide hori aplikatzen zaion jarduera ekonomikoaren diru sarrera eta gastu guztiei.**

¹ Ikus abenduaren 13ko 37/2013 Foru Araua, sozietateen gaineko zergarena, 54. artikulua.

Kobratzeko eta ordaintzeko irizpide hori **Zerga Administrazioak onartutzat joko da aitorpenean adieraziz besterik gabe, eta halaxe iraun behar du hiru urtez gutxienez.**

“Aldi egozpenerako irizpidea” edo etekin garbia kalkulatzeko metodoa aldatzeak ezin du inola ere ekarri gasturen edo sarreraren bat zenbatu gabe uztea edo beste ekitaldi batean berriro ere egoztea. Edonola ere, lehenik eta behin, aitortu ez dena edo beste ekitaldi batean aitortu dena erregularizatuko da, eta, ondoren, egozpen irizpidea aldatuko da.

5. Urriaren 30eko 8/2015 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsitako Gizarte Segurantzaren Lege Orokorraren testu bateginaren 308. artikuluan arautzen den Norberaren Konturako Langileen edo Langile Autonomoen Gizarte Segurantzako Araubide Bereziko kotizazioaren erregularizazioa, zenbateko bat gehiago ordaintzearen edo erregularizatuko aldiaren egindako behin-behineko kotizazioa murriztearen ondoriozkoa dena, zergadunak ordainketa gehigarria edo itzulketa lortzen duen zergaldira egotziko da. Hala ere, zergadunak bi aukera edukiko ditu erregularizazioaren ondoriozko kotizazio gehikuntza edo murrizketa kotizazioen zergaldira egozteko: autolikidazio osagarria egitea, zehapenik eta errekarrik gabe eta berandutze interesik sortu gabe, edo zuzenketa eskaera aurkeztea. Autolikidazio osagarria edo zuzenketa eskaera erregularizatutako zenbatekoa ordaintzen edo lortzen den egunetik zergaren autolikidaziorako hurrengo epealdia amaitu bitarteko aldiaren aurkeztu behar da. Besteren konturako langilearen Norberaren Konturako Langileen edo Langile Autonomoen Gizarte Segurantzako Araubide Bereziko kotizazioak entitate enplegatzaileak ordaintzen baditu, gauzatan jasotako ordainsari hori gastua erregularizatzen den zergaldi berean erregularizatu behar da.

6. **Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketen kasuan, zergadunak eragiketa horien bidez lortutako errentak modu proportzionalen egotzi ahal izango ditu kobrantzak eskatu ahala.**

Honako kasu hauetan joko da **eragiketak epeka edo prezio geroratuarekin egiten direla**: haien prezio osoa edo prezioaren zati bat ondoz ondoko ordainketetan jasotzen denean, betiere, ematea edo eskueran jartzea gertatu den egunetik azken epearen mugaegunera arte igarotako denbora **urtebetetik gorakoa bada**.

Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketa baten prezio osoa edo zati bat kanbio letrak jaulkiz ordaindu bada eta letra horiek mugaeguna baino lehen irmo eskualdatu badira, errenta eskualdaketa egin den zergaldian egotziko da.

Biziarteko edo aldi baterako errenta kontratuetatik etorritako eragiketek inoiz ere ez dute tratamendu hori izango eskualdatzailearentzat. Ondasunak eta eskubideak biziarteko edo aldi baterako errenta baten truke eskualdatzen direnean, errenta hori eratzen den zergaldian egotziko behar du errentadunak ondare irabazia edo galera.

7. **Dibisa** edo atzerriko moneten saldoen kontuetan kotizazio gorabeheren eraginez gertatzen diren **diferentzia positiboak edo negatiboak** egin den ordainketa edo kobratu den uneko zergaldian egotziko dira.
8. **Errenta zenbatetsiak** sortu diren zergaldian egotzi beharko dira.
9. **Nazioarteko zerga gardentasunaren araubidean, bazkideak sozietatetik lortutako errenta honela aitortu beharko du: Espainiako estatuan egoitza ez duen entitateak sozietatearen urtaldiaren azken eguna barne hartzen duen zergaldian. Aldi hori, ondore horietarako, ezin da izan hamabi hiletik gorakoa, baldin eta bazkideak hautatzen ez badu sozietatearen urtaldi horretako kontuak onartzen diren egunari dagokion zergaldian errenta positiboa sartzea, eta, urtaldi hori bukatu zenetik gehienez ere sei hilabete baino gehiago pasatu ez badira.**

Ondorea sortzen duen lehenengo zerga aitorpenean adierazi beharko du bazkideak aukera hori; eta hiru urte iraun beharko du.

10. Aseguru hartzaileak inbertsioaren arriskua bereganatzen duen aseguru kontratuetan egotzi beharreko kapital higigarriaren zergaldiko etekina izango da polizari atxikitako aktiboek zergaldi hasieran duten likidazio balioaren eta zergaldi amaieran dutenaren arteko diferentzia. Hala egotzitako zenbatekoak kontratu horietan diru kopuruak jasotzetik sortutako etekina murriztuko du.

Kontratuan ondoko inguruabar hauetako bat **betetzen bada**, aldi egozpena egiteko **arau berezia ezin da aplikatu** eta, beraz, etekinak aseguru entitateak **ordaintzen dituen ekitaldiari egotziko zaizkio:**

A) Hartzaileari polizari lotutako inbertsioak aldatzeko ahalmena ez ematea.

B) Hornidura matematikoen inbertsiogaia:

- **Lehena.** Talde inbertsioko entitateen akzioak edo partaidetzak, kontratuetan aurrez ezarritakoak, baldin eta talde inbertsioko entitateak azaroaren 4ko 35/2003 Legeak, inbertsio kolektiboko entitateenak, ezarritakora moldatuta badaude, edo 2009/65/EEE Zuzentaraua, Europako Parlamentuarena eta Kontseiluarena, 2009ko uztailaren 13koan.

- **Bigarrena.** Aseguru entitatearen balantzean bereiz agerrarazitako aktibo multzoak, baldintza hauek betez gero:

1. Bereiz agerrarazitako aktibo multzo bakoitzeko aktiboak aseguru entitateak zehaztu beharko ditu beti; hori dela eta, entitateak erabateko askatasuna izango du aktiboak hautatzeko, eta soil-soilik aktibo multzoaren arriskuei buruzko irizpide orokorreari edo beste inguruabar objektibo batzuei jarraitu beharko die.

2. Aktibo multzo bakoitzaren horniduren inbertsioa azaroaren 20ko 1060/2015 Errege Dekretuaren 89. artikuluan ezarritako arauak betetzen dituzten aktiboetan egin beharko da (1060/2015 Errege Dekretua, aseguru- eta berraseguru-erakundeen antolamendu, gainbegiraketa eta kaudimenari buruzkoa). Inola ere ezingo dira ondasun higiezinak edo higiezinaren eskubide errealek izan.

Dena den, aktibo multzoek baldintza horiek betetzen dituztela ulertu behar da, baldin eta haien helburua hau bada: Europar Batasuneko bigarren mailako balore merkatu ofizialetako baten adierazgarri den burtsako edo errenta finkoko indize jakin bat erreproduzitzera zuzenduta dagoen inbertsio politika bat garatzea.

Aseguru hartzaileak ahalmen bakarra izango du: hautatu ahal izatea aktibo multzo bereizien artean zeinetan inbertitu behar duen aseguru entitateak aseguru hornidura matematikoa. Hala ere, ezingo du zehaztu hornidura horiek multzo bakoitzeko zein aktibo zehatzetan inbertituko diren.

Kontratu horietan, aseguru hartzaileak edo asegurudunak, polizan jasotako zehaztapenei jarraiki, kontratuetan espresuki izendatuta dauden inbertsio kolektiboko entitateen edo aktibo multzo bereizien artean aukeratu ahal izango du, eta inola ere ezin izango da berezitasun singularrik ezarri hartzaile edo aseguratu bakoitzarentzat.

Arau berezi honetan aipatzen diren baldintzak kontratuaren indarraldi osoan bete behar dira.

11. Kapital higiezinaren etekinak kobratzen diren zergaldiari egotzi behar zaizkio.

12. Autore eskubideak ustiatzearen lagapenaren eraginezko etekinak **zenbait urtetan** sortzen direnean, **zergadunak** eskubideak **sortu ahal izango du etekin horien konturako aurrerapena.**

13. Kreditu mugaeguneratu eta kobratu gabeen ondoriozko ondare galerak egotzi ahal izango zaizkio inguruabar hauetakoren batek eragiten duen zergaldiari:

1. Eraginkor bihurtzea honako hauetakoren batean ezarritako kita bat: Konkurtso Legearen testu bateginaren (maiatzaren 5eko 1/2020 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsia) bigarren liburuaren III. tituluaren aipaturako judizialki homologagarria den berregituratze plan batean; kasu horretan, kitaren zenbatekoarekin zenbatuko da galera.
2. Zorduna konkurtso egoeran dagoela, eraginkor bihurtzea kredituaren zenbatekoan kita bat egitea adosten duen hitzarmena, Konkurtso Legearen testu bateginaren (maiatzaren 5eko 1/2020 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsia) lehen liburuaren VII. tituluaren VI. kapituluaren xedatutakoarekin bat etorritik; halakoetan, kitaren zenbatekoa izango du galerak..

Bestelakoetan, konkurtso prozedura amaitzea eta artean ordaindu gabe egotea kreditua, baldin eta ez bada adosten konkurtsoa amaitzea Konkurtso Legearen testu bateginaren (maiatzaren 5eko 1/2020 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsia) 465. Artikuluaren 1., 2., 3., 5. eta 8. zenbakietan aipaturako kausak direla eta.

3. Mikroenpresentzako prozedura berezi bat irekitzea, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 13. artikuluan xedatutakoaren arabera, eta, zordunarekiko, eraginkor bihurtzea honako hauetakoren batean ezarritako kita bat: Konkurtso Legearen testu bateginaren (maiatzaren 5eko 1/2020 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onetsia) hirugarren liburuaren II. tituluaren aipaturako judizialki homologagarria den jarraipen plan batean; kasu horretan, kitaren zenbatekoarekin zenbatuko da galera. .
4. Urtebete betetzea kreditua exekutatzeko helburuarekin hasi den konkurtsoaz bestelako prozedura judiziala hasi zenetik kreditua ordaindu gabe. Baldin kreditua 13 puntu honetan aipaturako ondare galera zenbatu ondoren kobratu bada, ondare irabazi bat egotziko da, kobrantza hori gertatzen den zergaldian kobratutako zenbatekoa adinakoa.

14. Laguntza publikoen ondoriozko ondare irabaziak kobratzen diren zergaldiari egotziko zaizkio.

15. Zergaldi jakin batean gertatutako kalteek eragindako galerengatik nekazaritzako edo abeltzaintzako aseguruak ematen dituzten konpentsazioen zenbateko guztiak konpentsatzen diren kalteak gertatu diren zergaldira egotzi ahal izango dira edo, bestela, konpentsazio guztiak edo batzuk jasotzen diren lehen zergaldira.

Aseguruaren konpentsazioak, kalteak gertatu diren zergaldiari dagozkionak, zenbait zergalditan zehar jasotzen badira, denak egotziko dira kalteak gertatu diren zergaldira edo, bestela, konpentsazio guztiak edo batzuk jasotzen diren lehen zergaldira. Hori dela eta, behar denean autolikidazio osagarriak aurkeztuko dira, errekargurik eta berandutze interesik gabe.

Letra honen lehen paragrafoan xedatzen dena diru sarreraren eta gastuen denbora egozpenerako aplikatzen ari den edo aplikatu izan den irizpidea gorabehera aplikatuko da.

Errenten denbora egozpenaren erregela berezi hori aplikatuko bada, ezinbestekoa da nekazaritzako edo abeltzaintzako aseguruak galerengatik ematen dituzten konpentsazioak Ogasun, Finantza eta Aurrekontu Saileko diputatuaren foru aginduan ezartzen diren baldintzak betetzen dituzten gertaeren edo ezbeharren ondoriozkoak izatea; gainera, foru agindu horretan zehaztuko da zer ekitaldiren artean hauta dezakeen zergadunak konpentsazioak goztea.

Nolanahi ere, erregela berezi honetan xedatzen dena aplikatu ahal izateko beharrezkoa izango da Arabako Foru Aldundiko Nekazaritza Sailak, zeinak egokitzen dituen neurriak eta prozedurak onartuko

Bizilekua atzerrira lekualdatzen bada, zer egin behar da?

Zergadun batek bizilekua atzerrira lekualdatzen badu, **egozteko dituen errenta guztiak zerga horren aitortpena egin behar zuen azken zergaldian sartu beharko ditu, eta bizilekua aldatu aurretiko lekuan egin beharko du**, araubidearen arabera ezartzen diren baldintzekin bat etorrira. Hala denean, **likidazio aitortpen osagarria egin beharko da**, zehapenik eta berandutze interesik gabe.

Zergadunak Europar Batasuneko beste herrialde batera aldatzen badu egoitza edo Espainiarekin edota Europar Batasunarekin zerga kredituak kobratzeko elkarri laguntza 76 emateko hitzarmena izenpetu duen Europako Esparru Ekonomikoko beste herrialde batera, baldin eta hitzarmen hori zerga, eskubide eta beste neurri jakin batzuei dagozkien kredituak kobratzeko elkarri laguntza emateari buruzko Kontseiluaren 2010eko martxoaren 16ko 2010/24/EB Zuzentarauan aurreikusitakoaren parekoa bada, zergadunak bi aukera izango ditu: errentak aurreko paragrafoan xedatzen denaren arabera egotzi, edo, bestela, egotzi beharreko errenta bakoitza lortu ahala azken zergaldiko autolikidazio osagarria egin (ez dago zehapenik, ez berandutze interesik, ez interesik). Autolikidazioa epealdi honetan aurkeztu behar da: zergaduna izateari utzi ezean errentak egotzi beharko ziren zergaldiko aitortpena aurkezteko epealdian.

Eta hiltzen bada?

Zergaduna hilez gero, **egozteko dauden errenta guztiak aitortu beharreko azken zergaldiko zerga oinarrian integratu beharko dira**.

OHARRA: "Aldi egozpenerako irizpidea" edo etekin garbia kalkulatzeko metodoa aldatzeak ezin du inola ere ekarri gasturen edo sarreraren bat zenbatu gabe uztea edo beste ekitaldi batean berriro ere egoztea. Edonola ere, lehenik eta behin, aitortu ez dena edo beste ekitaldi batean aitortu dena erregularizatuko da, eta, ondoren, egozpen irizpidea aldatuko da.

9

ZERGA OINARRIA

- 9.1. Errenta motak
- 9.2. Errenten integrazioa eta konpentsazioa
- 9.3. Zerga oinarri orokorra
 - 9.3.1. Nola kalkulatu da zerga oinarri orokorra?
 - 9.3.1.1. Zerga oinarri orokorreko errentak, guztira
 - 9.3.1.2 Zerga oinarri orokorra
- 9.4. Aurrezkiaren zerga oinarria
 - 9.4.1. Nola kalkulatu da aurrezkiaren zerga oinarri orokorra?

9.1. Errenta motak

Likidazio oinarria, kuota osoa eta kuota likidua kalkulatu aurretik, zerga oinarria lortu behar da. Zerga oinarrian biltzen dira zergadunak aitortu beharreko zergaldian lortu dituen errenta guztiak. Honela sailkatzen dira:

- **Errenta orokorra**
- **Aurrezkiaren errenta**

Errenta orokorrekoak dira:

- Lanaren etekinak.
- Jarduera ekonomikoen etekinak.
- Kapital higiezinaren etekinak, etxebizitzak errentamenduan emanda lortzen direnak ez beste guztiak.
- Kapital higigarriaren etekinak, aurrezkiaren zerga oinarrikoak ez direnak.
- Errenten egozpena eta esleipena.
- Ondare irabaziak eta galerak, ondare elementuak eskualdatuta lortzen direnak ez besteak (sariak, kalte ordainak).

ERRENTA OROKORRA	A
	<ul style="list-style-type: none"> ± Lanaren etekinak + Kapital higiezinaren etekinak, etxebizitzak errentan emanda lortzen direnak ez besteak. + Kapital higigarriaren etekinak, beste batzuk (37. art.): <ul style="list-style-type: none"> - Jabetza intelektual eta jabetza industrial - Laguntza tekniko - Ondasun higigarrien, negozioen edo meatzeen errentamendua - Irudia ustiatzeko eskubidea lagatzea + Kapital higigarriaren etekinak, zergadunarekin lotura duten entitateetatik datozen kapital propioak hirugarrenei lagata lortutakoak. ± Bazkide, oinordeko, erkide edo partaideei esleitutako etekinak, baldin eta jarduerarik egiten ez badute, eta errentak eratxekitzeko araubideko entitatean soil-soilik kapitala ematen badute (54. art.). + Errenta egozpenak: <ul style="list-style-type: none"> - Nazioarteko zerga gardentasuna - Zerga paradisueto inbertsio kolektiboko entitateak - IET eta ABEE
	B
	± Jarduera ekonomikoen etekinak
	C
	± Ondare elementuen eskualdaketen ondorioz gertatu ez diren ondare irabaziak eta galerak

Aurrezkiaren errentakoak dira:

- Kapital higiezinaren etekinak, etxebizitzak errentatuta lortutakoak.
- Aurrezkiaren kapital higigarriaren etekinak: dibidenduak, interesak, aseguruak eta errentak.
- Ondare elementuak eskualdatuta sortzen diren ondare irabaziak eta ondare galerak.
- Kalte ordain gisa berandutze interesak jasotzearen ondoriozko ondare irabaziak.

AURREZKIAREN ERRENTA	A
	+ Kapital higiezinaren etekinak, etxebizitzak errentan emanda lortutakoak. ± Kapital higigarriaren etekinak: - Funts propioetako partaidetza - Norbere kapitalak hirugarrenei lagatzea - Aseguru eragiketak
	B
	± Ondare elementuen eskualdaketen ondorioz ondarean gertatu diren irabaziak eta galerak ± Kalte ordain gisa berandutze interesak jasotzearen ondoriozko ondare irabaziak

9.2. Errenten integrazioa eta konpentsazioa

Errentaren aurreko sailkapena kontuan hartuta, **zerga oinarrian bi zati daude:**

- **Zerga oinarri orokorra**
- **Aurrezkiaren zerga oinarria.**

9.3. Zerga oinarri orokorra

9.3.1. Nola kalkulatzen da zerga oinarri orokorra?

9.3.1.1. Zerga oinarri orokorreko errentak, guztira

Zerga oinarri orokorreko errenten guztirakoan hiru saldo hauek sartzen dira:

A) Etekinak (lana, etxebizitzak errentan emanda lortu ez den kapital higigarria, aurrezkiaren oinarriaren zati ez den kapital higigarria) **eta bazkideei egotzitako errentak** (Ekonomia Intereseko Taldeen (EIT) eta Aldi Baterako Enpresa Elkartearen (ABEE) zerga oinarriak, nazioarteko gardentasun fiskala eta zerga paradisuetan eraturako inbertsio funtsak) **zergaldi bakoitzean euren artean integratuta eta konpentsatuta sortzen den saldoa.**

Ekitaldiko errenta positiboen baturaren eta errenta negatiboen baturaren arteko diferentzia izango da saldoa. Beraz, saldoa positiboa edo negatiboa izan daiteke.

B) Jarduera ekonomikoen zergaldi bateko etekinak euren artean inolako mugarik gabe integratuta eta konpentsatuta sortzen den saldoa. Eraitza saldo negatiboa bada, zenbatekoa jarduera ekonomikoen ondorioz hurrengo 30 urteetan eskuratzen diren etekinen saldo positiboarekin konpentsatuko da, abenduaren 13ko 37/2013 Foru Arauak, sozietateen gaineko zergarenak, 55. artikuluan ezartzen dituenarekin bat etorriz.

C) Ondare elementuak eskualdatuta sortu ez diren ondare galerak eta irabaziak euren artean soilik konpentsatuta eta integratuta sortu den saldo positiboa.

a) **Saldoa negatiboa bada, aurreko a) eta b) letretan aipatzen diren errentak batu ondoren sortzen den saldo positiboarekin konpentsatu ahal izango da; saldo horrek zergaldi berekoa izan beharko du, eta %25eko muga gainditu gabe.**

Horrela konpentsatu ondoren oraindik ere saldo negatiboa baldin badago, hurrengo lau urteetan konpentsatuko da, atal honetako aurreko bi letretan ezarritako hurrenkeraren arabera.

Ondoko ekitaldi bakoitzean **gehieneko kopurua konpentsatu beharko da, betiere lau urteko epealdiaren barruan, aurreko ekitaldietako ondare galerekin metatuz.**

b) **Saldoa positiboa bada, 2020tik 2023ra bitarteko ekitaldietako zerga oinarri orokorreko ondare galerak konpentsatuko dira.**

9.3.1.2 Zerga oinarri orokorra

Zerga oinarri orokorra lortzen da aurreko atalean zehaztutako errenten guztizkoan haxe konpentsatuz: 2021, 2022, 2023 eta 2024ko ekitaldietako zerga oinarri orokorreko irabazien eta galeren saldo negatiboa, zeinak 2025eko zerga oinarri orokorreko errenten bidez konpentsa baitaiteke, aurreko atalean ezarritakoaren arabera.

A	Errenta orokorreko lanaren, kapitalaren eta errenta egozpenen etekinak mugarik gabe zergaldi bakoitzean integratuta eta elkarrekin konpentsatuta ateratzen den saldo positibo edo negatiboa.
B	Jarduera ekonomikoen etekinak zergaldi bakoitzean euren artean inolako mugarik gabe integratuta eta konpentsatuta sortzen den saldoa.
(-)	Aurreko ekitaldietako jarduera ekonomikoetatik sortutako etekin negatiboen konpentsazioa.
C	Ondare elementuak eskualdatuta sortu ez diren ondare irabaziak euren artean konpentsatuta eta integratuta eratzten den saldo positiboa.
(-)	2020tik 2023ra bitarteko ekitaldietako zerga oinarri orokorreko ondare galeren konpentsazioa.
Zerga oinarri orokorreko errentak, guztira	
(-)	2020, 2021, 2022 eta 2023ko ekitaldietako zerga oinarri orokorreko irabazien eta galeren saldo negatiboaren konpentsazioa, %25eko mugarekin.
(-)	2024ko ekitaldiko zerga oinarri orokorreko irabazien eta galeren saldo negatiboaren konpentsazioa, %10eko mugarekin.
Zerga oinarri orokorra	

9.4. Aurrezkiaren zerga oinarria

9.4.1. Nola kalkulatu da aurrezkiaren zerga oinarri orokorra?

Aurrezkiaren zerga oinarria izango da ondoko saldo hauek batuta lortzen den saldo positiboa:

A) Etekinak (etxebizitzaren alokairutik sortu den kapital higigarria eta kapital higiezina) **zergaldi bakoitzean euren artean soilik integratuta eta konpentsatuta lortzen den saldoa.**

Saldoa negatiboa baldin bada, hurrengo lau urteetan agerian jartzen diren mota bereko etekinen saldo positiboarekin soilik konpentsatu ahal izango da.

- **2021, 2022, 2023 eta 2024ko ekitaldietako aurrezkiaren zerga oinarriko etekin negatiboak konpentsatzea.**

2021, 2022, 2023 eta 2024ko ekitaldietako aurrezkiaren zerga oinarriko etekin negatiboak konpentsatzeke badaude, 2025eko saldo positiboarekin konpentsatu ahal izango dira.

B) Ondare elementuak eskualdatuta sortzen diren ondare irabaziak eta galerak zergaldi bakoitzean euren artean soilik integratuta eta konpentsatuta sortzen den saldo positiboa.

Saldoa negatiboa bada, hurrengo lau urteetan agerian jartzen diren mota bereko irabazien eta galeren saldo positiboarekin soilik konpentsatu ahal izango da.

- **2021, 2022, 2023 eta 2024ko ekitaldietako aurrezkiaren zerga oinarriko ondare galerak konpentsatzea.**

Ondoko ekitaldi bakoitzean gehieneko kopurua konpentsatu beharko da, betiere lau urteko epealdiaren barruan, aurreko ekitaldietako errenta negatiboekin edo ondare galerekin metatuz.

<p>A Aurrezkiaren errentako etekinak integratuta eta konpentsatuta sortzen den saldo positiboa. (-) 2021, 2022, 2023 eta 2024ko ekitaldietako aurrezkiaren zerga oinarriko etekin negatiboak konpentsatzea.</p> <p>B Ondare elementuak eskualdatuta sortu diren ondare irabaziak euren artean konpentsatuta eta integratuta eratzten den saldo positiboa. (-) 2021, 2022, 2023 eta 2024ko ekitaldietako aurrezkiaren zerga oinarriko ondare galerak konpentsatzea.</p>
Aurrezkiaren zerga oinarria

Finantza ekarpen menpekoen, lehentasunezko partizipazioen eta zor menpekoaren ondoriozko errenta negatiboak integratzeko eta konpentsatzeko araubidea (33/2013 Foru araua, PFEZarena, 25. xedapen gehigarria).

Bai ondare galeretatik bai kapital higigarriaren errendimendu negatiboetatik datozen saldo negatiboen zatia (zeinahi den ere kapital higigarriaren errendimendu negatiboen jatorria, finantza ekarpen mendekoak, lehentasunezko partizipazioak eta zor menpekoaren baloreak, edozein dela ere sortzen diren edo sortu zireneko data) konpentsatu egin ahal izango da ondare galeren nahiz kapital higigarriaren errendimenduen saldo positiboarekin, berdin batarekin zein bestearekin.

10

LIKIDAZIO OINARRIA

- 10.1. Likidazio oinarri motak
- 10.2. Likidazio oinarri orokorra
 - 10.2.1. Zer murrizketa sartzen dira likidazio oinarri orokorrean?
 - 10.2.1.1. Murrizketa konpentsazio pentsioak eta mantenurako urtekoak ordaintzeagatik.
 - 10.2.1.2. Murrizketa gizarte aurreikuspeneko sistemetan egindako ekarpen eta kontribuzioengatik.
 - 10.2.1.3. Murrizketa aitortzea batera egiteagatik
 - 10.2.2. 2025eko likidazio oinarri orokor negatiboa
 - 10.2.3. Aurreko ekitaldietako likidazio oinarri orokor negatiboak
- 10.3. Aurrezkiaren likidazio oinarria

10.1. Likidazio oinarri motak

Zerga oinarrian legez aplikatu beharreko murrizketak aplikatu ondoren ateratzen den emaitza izango da likidazio oinarria. Horrenbestez, hauxe da kenketaren emaitza:

$$\text{Likidazio oinarria} = \text{zerga oinarria} - \text{murrizketak}$$

Hortaz, murrizketarik egon ezean, likidazio oinarria eta zerga oinarria bat etorriko dira.

Likidazio oinarriak bi osagai dauzka:

- **Likidazio oinarri orokorra**
- **Aurrezkiaren likidazio oinarria**

10.2. Likidazio oinarri orokorra

10.2.1. Zer murrizketa sartzen dira likidazio oinarri orokorrean?

Likidazio oinarri orokorra kalkulatzeko **ondiko murrizketa hauek egin behar dira zerga oinarri orokorrean, ordena honetan nahitaez:**

- **Murrizketa konpentsazio pentsioak eta mantenurako urtekoak ordaintzeagatik.**
- **Murrizketa gizarte aurreikuspeneko sistemetan egindako ekarpen eta kontribuzioengatik.**
- **Murrizketa zerga batera ordaintzeagatik.**

OHARRA: Hiru murrizketa horiek zerga oinarri orokorrean aplikatu behar dira.

Murrizketen aplikazioak ezin du sortu likidazio oinarria negatiboa izatea, ez eta hura handitu ere.

10.2.1.1. Murrizketa konpentsazio pentsioak eta mantenurako urtekoak ordaintzeagatik.

Zergadunak ordaintzen dituen kopuru hauek kendu ahal izango ditu zerga oinarri orokorretik:

- Epaile baten erabaki irmoa dela eta ezkontidearen edo izatezko bikotekidearen alde ordaintzen dituen konpentsazio pentsioak.
- Epaile baten erabakia dela eta ordaintzen dituen mantenurako urteko zenbatekoak. Hala ere, seme-alabei ordaintzen dizkienak salbuetsita daude.

Gerakina egonez gero, aurrezkiaren zerga oinarritik murriztuko da.

Kompentsazio pentsioa edo mantenurako urteko kopurua ordaintzen duena kopuru horren hartzailearekin bizi bada, murrizketa hori ezin izango da aplikatu.

10.2.1.2. Murrizketa gizarte aurreikuspeneko sistemetan egindako ekarpen eta kontribuzioengatik.

Aurrezki aurreikuspeneko sistemetan sartzen diren kopuruaren murrizketa batzuk sartu dira atal honetan, muga eta baldintza batzuk ezarrita. Hona:

1. Murrizketa gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin sinatutako aseguru kontratuengatik

Gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin egindako aseguru kontratuengatik zergadunak ordaindu dituen kopuruak murriztu daitezke, betiere, baldin eta zergaduna hauetako bat bada:

- Gizarte Segurantzaren araubideetan integratuta ez dagoen langilea.** Horren barne hartzen dira ezkontidearen, izatezko bikotekidearen eta lehen mailako odolkidetasuneko ahaideen alde ordaindutako kopuruak, bai eta mutualitate horretako langileen aldekoak, betiere, baldin eta, lanbide jardueraren etekin garbiak zenbatzerakoan, kopuru horiek murriztu ez baditu.

- b) **Gizarte Segurantzaren edozein araubidetan integratuta dagoen langile edo enpresaria.** Horren barne hartzen dira ezkontidearen, izatezko bikotekidearen eta lehen mailako odolkidetasuneko ahaideen alde ordaindutako kopuruak, bai eta mutualitate horietako langileen alde ordaindutakoak ere.

OHARRA: Aurreko kasu bietan, **aseguru kontratueta babestu behar dira** Pentsio planak eta funtsak arautzeko Legearen testu bateratuko 8.6 artikuluan ezartzen diren **kontingentziak** (testu bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak onartu zuen).

- c) **Besteren konturako langilea edo langile bazkidea.** Kasu horretan, **sustatzailearen kontribuzioak ere murriztuko dira, lan pertsonalaren etekin gisa egotzi bazaizkio, eta, betiere, baldin eta egozpen horiek Pentsio planak eta funtsak arautzeko Legearen testu bateratuko lehenengo xedapen gehigarrian ezarritakoarekin bat egiten badira,** eta aipatutako bazkide langileen langabezia kontuan hartu badu. (testu bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak onartu zuen).

Hiru kasu horietan muga orokorrekin batera ondoko **baldintza** hau ere bete behar da:

- Mutualisten **eskubide kontsolidatuak ezin izango dira esku diru bihurtu Pentsio planak eta funtsak arautzeko Legearen testu bateratuko 8.8 artikuluan ezarritako kasuetan baino** (testu bateratua onartu zuen 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak, azaroaren 29koak); hots, **aseguraturik dagoen kontingentzia bat, langabezia egoera edo iraupen luzeko gaixotasun bat gertatzen denean.** Eskubide kontsolidatu guztiak edo batzuk **beste kasu batzuetan baliatuz gero,** zergadunak zerga oinarrian bidegabe aplikatutako murrizketen zenbatekoak itzuli beharko ditu, **bai eta berandutze interesak ere, eta horretarako autolikidazio osagarriak aurkeztu beharko ditu. Era berean, aitorpenean lanaren etekin gisa sartu beharko ditu jaso dituen eta egindako ekarpenak gainditzen dituzten kopuruak.**

Lanbide elkargoek gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin itundutako aseguru kontratuen ondorioz besteren konturako langile diren mutualista elkargokideek, beren ezkontide, izatezko bikotekide edo lehen mailako ahaide odolkidetako langileek ordaindutako kopuruak zerga oinarri orokorretik murriztu ahal izango dira, baldin eta mutualitateko organo egokien artean adostu bada laguntzak Pentsio planak eta funtsak arautzen dituen Legearen testu bateratuak (azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuaren bidez onartua) 8.6 artikuluan jasotako kontingentziak gertatzen direnean soilik kobratzea.

2. Murrizketa bermatutako aurreikuspen planetan (BAP) egindako ekarpenengatik.

Zergadunak murriztu ahal izango ditu bermatutako aurreikuspen planetan ordaindutako primak.

Plan horiek aseguru kontratuak dira; ondokoak bete behar dituzte:

- Zergadunak izan behar du **aseguru hartzailea, aseguraturia eta aseguruaren onuraduna** (oinordekoak ere onartzen dira).
- Pentsio planak eta funtsak arautzen dituen Legearen testu bateratuak 8.6 artikuluan ezarritako **kontingentziak soilik babestu behar ditu (erretiroa, lanerako ezintasuna, heriotza eta mendetasuna),** eta estaldura nagusiak erretiroari buruzkoa izan beharko du.
- **Dirua alde aurretik erabiltzea soilik onartuko da gaixotasun larria edo iraupen luzeko langabezia gertatzen direnean.**
- Kontratu horietan ez da aplikatuko 50/1980 Legeak, urriaren 8koak, Aseguru kontratuei buruzkoak, 97. eta 99. artikuluetan xedatutakoa. Aseguru hartzaileak ezin dio aseguraturik dagoen prestazioaren aurrerakinik egin aseguru hartzaileari, eta hartzaileak ezin du polizia laga edo pignoratu.
- **Interes bermea eskaini behar dute, eta teknika aktuarialak erabili behar dituzte.**
- Polizaren baldintzetan **berariaz jaso behar da bermatutako aurreikuspen plana dela.**

Hornidura matematikoa bermatutako beste aurreikuspen plan batera eramateko betekizunak eta baldintzak arau bidez ezarri behar dira. Pertsona Fisikoen gaineko Errentari buruzko Foru Arauan eta hura garatzeko arauetan berariaz araututa ez dauden alderdietan, kontratu horien ekarpen, kontingentzia eta prestazioen araubideak jarraituko dio pentsio planak arautzen dituen arautegiari, salbu eta hornidura teknikoan alderdi finantzario eta aktuarialetan. Bereziki, bermatutako aurreikuspen planen eskubideak ezin dira bahitu eta ezin zaie ezarri epai edo administrazio trabarik harik eta prestaziorako eskubidea sortu arte edo eskubideok, gaixotasun larria edo langabezialdi luzea dela eta baliatu arte, edo gutxienez hamar urteko antzintasunez ordaindutako hobariei badagozkie. **Alderantziko hipoteka bat eratzearen** ondorioz onuradunak aldizka lortzen dituen diru kopuruak bermatutako aurreikuspen plana kontratatzeke erabil daitezke, osorik edo zati batean, idatz honetan ezarri den moduan eta bertan finkatutako baldintzak betez gero. Alderantziko hipoteka 2007ko abenduaren 7ko 41/2007 Legearen lehenengo xedapen gehigarriak arautzen du. Lege horrek martxoaren 25eko 2/1981 Legea, Hipoteka merkatua arautzekoa, eta sistema hipotekario eta finantzarioari buruzko beste arau batzuk aldatu, alderantziko hipotekak eta mendetasun aseguru arautu, eta zergen arloko arau jakin batzuk ezartzen ditu. Horretarako, **erretiro kontingentziarekin parekatuko da hartzaileak aipatu planaren lehen prima ordaintzen denetik hamar urte igaro ondoren bizi duen biziraupen egoera**. Bermatutako aurreikuspen plan bateko hornidura matematikoa ezin izango da aldatu gizarte aurreikuspeneko beste tresna batera, eta gizarte aurreikuspeneko beste sistema batzuetako eskubide kontsolidatuak eta hornidura matematikoak ezin izango dira eraman bermatutako aurreikuspen planera.

3. Murrizketa pentsio planetan eta Europako Parlamentuaren eta Europako Kontseiluaren 2016/2341 Zuzentarauak araututako pentsio planetan egindako ekarpenengatik.

Ekarpen hauek zerga oinarritik murriztuko dira:

- Partaideek **pentsio planetan** egindako ekarpenak, bai eta sustatzaileak egin eta partaideei lanaren etekin gisa egotzi zaizkien kontribuzioak ere.
- Parlamentuaren eta Kontseiluaren **2016/2341 Zuzentaru**an, 2016ko abenduaren 14koan, enplegu pentsioen jardueri eta funtsen ikuskapenari buruzkoan, araututako **pentsio planetan partaideek egindako ekarpenak**, baita enpresa sustatzaileek egindako kontribuzioak ere, **eskakizun** hauek betez gero:
 - Zergei dagokienez, kontribuzioak prestazioa jasoko duen partaideari egotzi behar zaizkio.
 - Partaideari etorkizuneko prestazioa hartzeko eskubidea era ezeztazinean eskualdatu behar zaio.
 - Partaideari eskualdatu behar zaio kontribuzioaren baliabideen titulartasuna.
 - Pentsio planak eta funtsak arautzen dituen Legearen testu bateratuko 8.6. artikuluan ezarritako kontingentziak estali behar dira (testu hori azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak onartzen du).

Horiek, denak edo batzuk, beste kasu batzuetan baliatuz gero, zergadunak zerga oinarrian bidegabe aplikatutako txikipenen zenbatekoak itzuli beharko ditu, bai eta berandutza interesak ere. Horretarako, autolikidazio osagarriak aurkeztu beharko ditu. Gainera, eskubide kontsolidatuak aurretiaz baliatuta jaso diren kopuruek egindako ekarpenak gainditzen badituzte, lanaren etekin gisa ordainduko dira zergetan.

4. Murrizketa borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetara (BGAE) egindako ekarpenengatik.

Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako (BGAE) bazkideek egindako **ekarpenak murriztu ahal izango dira**, beren xedea Borondatezko Gizarte Aurreikuspeneko Entitateen otsailaren 23ko 5/2012 Legeak 24. artikuluko 1. apartatuan aipatzen dituen **kontingentziak** edo bazkide langileen langabezia estaltzeko badira, **eta bazkide babesleek egin, eta lanaren etekin gisa egotzi zaizkien kontribuzioak ere bai**.

5. Enpresen gizarte aurreikuspeneko planak

Langileek azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak onartutako Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen testu bateratuko lehenengo xedapen gehigarrian ezarritakoaren arabera enpresen gizarte aurreikuspeneko planetan egin dituzten ekarpenak, hartzailearen kontribuzioak barne. Dena dela, **enpresen gizarte aurreikuspeneko planek** baldintza hauek **bete behar dituzte**:

- a) Honelako aseguru kontratuetan aplikagarriak izango dira bereizketarik ezaren, kapitalizazioaren, ekarpenen ezeztazintasunaren eta eskubide egozketaren printzipioak, azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak onartutako Pentsio Plan eta Funtsei buruzko Legearen testu bateratuko 5. artikuluko 1. zenbakian ezarritakoak.
- b) Polizak zehaztuko ditu hartzaileak gizarte aurreikuspeneko plana betetzeko ordaindu beharko dituen primak; primak aseguratuari egotziko zaizkie.
- c) Polizaren baldintzetan berariaz eta modu nabarmenean agertu behar da enpresaren gizarte aurreikuspeneko plana dela.
- d) Hornidura matematikoa enpresen beste gizarte aurreikuspeneko plan batera eramateko betekizunak eta baldintzak araudiaren arabera ezarriko dira.
- e) Dena dela, enpresen gizarte aurreikuspeneko planetan baldintza hauek bete behar dira:
 - Pentsio plan eta funtsen Legearen testu bateratuko 8.6. artikuluan ezarritako kontingentziak baizik ez dira estali behar (erretiroa, lanerako ezintasuna, heriotza eta mendetasuna), eta estalduraren xede nagusiak erretiroa izan behar du. Aseguru kontratu baten estaldura nagusia erretiroa dela jotzen da, baldin eta erretirorako eta mendetasunerako hornidura matematikoaren balioa urteko kuotaren amaieran planaren hasieratik heriotza eta baliaezintasun kapitalerako ordaindu diren primen baturaren hirukoitza bada.
 - Pentsio plan eta funtsen Legearen testu bateratuko 8.8. artikuluan ezarritako kasuetan (gaixotasun larria edo iraupen luzeko langabezia) baino ez da onartzen aurretiaz baliatzea, ez dena, ezta zati bat ere.
 - Kontratu horietan ez da aplikatuko urriaren 8ko 50/1980 Legeak, aseguru kontratuenak, 97. eta 99. artikuluetan xedatzen duena. Aseguru hartzaileak ezin dio aseguraturik dagoen prestazioaren aurrerakinik egin aseguru hartzaileari, eta hartzaileak ezin du polizia laga edo pignoratu.
 - Interes bermea eskaini behar dute, eta teknika aktuarialak erabili behar dituzte. Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren Foru Arauan eta hura garatzen duten arauetan berariaz araututa ez dauden alderdietan, kontratu horien ekarpen, kontingentzia eta prestazioen araubideak jarraituko dio pentsio planak arautzen dituen arategiari, salbu eta hornidura teknikoan alderdi finantzario eta aktuarialetan. Bereziki, enpresa baten gizarte aurreikuspeneko planaren eskubideak ezin dira bahitu eta ezin zaie ezarri epai edo administrazio trabarik harik eta prestaziorako eskubidea sortu arte edo eskubideok, gaixotasun larria edo iraupen luzeko langabezia dela eta, baliatu arte.

6. Mendetasun aseguruak

Mendetasun larriaren edo mendetasun handiaren arriskua bakarrik estaltzen duten aseguru pribatuei ordaindutako primak, Autonomia pertsonala sustatzeko eta mendetasun egoeran dauden pertsonen laguntza emateko legean xedatutakoaren arabera. Halaber, zergadunaren laugarren gradura arteko ahaide zuzenek edo albo ahaideek, edo haren ezkontide edo izatezko bikotekideak, edo zergaduna tutoretza edo harrera araubidean euren kargura duten pertsonak, edo kuradoretza ordezkartza-ahalmenekin eginkaritzen dutenak, **euren zerga oinarri orokorretik kendu ahalko dituzte aseguru pribatu horiei ordaindutako primak**, gizarte aurreikuspeneko sistema guztientzako ezarritako mugak kontuan izanik. Zergadun baten aldeko primak (zergadunaren beraren primak barne) ordaintzen dituzten pertsona guztiek egindako murrizketak, **gehienez ere, 5.000,00 € izango dira urtean**. Horretarako, zergadun

beraren alde **prima bat baino gehiago ordaintzen direnean**, lehenengo, zergadunak berak ordaindutako primak murriztu behar dira, eta, bakarrik 5.000,00 euroko mugara iristen ez badira, beste pertsona batzuek haren alde ordaindutako primak murriztu daitezke haien zerga oinarri orokorrean. Azken kasu horretan, murrizketa modu proportzionalen egin behar da.

Prima horiek ez daude oinordetza eta dohaintzen gaineko zergaren mende.

Aseguru kontratuak baldintza hauek bete behar ditu:

- Zergadunak izan behar du aseguru hartzailea, aseguraturua eta aseguruaren onuraduna. Hiltzen bada, prestazioetarako eskubideak sortu ahal izango ditu, Pentsio plan eta funtsen Legearen testu bateratuan ezarritakoarekin bat etorritik.
- Interes bermea eskaini behar dute, eta teknika aktuarialak erabili behar dituzte. Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren Foru Arauan eta hura garatzen duten arauetan berariaz araututa ez dauden alderdietan, kontratu horien ekarpen, kontingentzia eta prestazioen araubideak jarraituko dio pentsio planak arautzen dituen arautegiari, salbu eta hornidura teknikoen alderdi finantzario eta aktuarialetan. Bereziki, mendetasun aseguru baten eskubideak ezin dira bahitu, eta ezin zaie ezarri epai edo administrazio trabarik, harik eta prestaziorako eskubidea sortu arte edo eskubideok, gaixotasun larria edo iraupen luzeko langabezia dela eta baliatu arte.

Pentsio planak eta funtsak arautzen dituen Legearen testu bateratuko lehenengo xedapen gehigarrian ezartzen denarekin bat etorritik egindako mendetasunerako talde aseguruetan, aseguruaren hartzailea enpresa baino ez da izango, eta langileak aseguratuak eta onuradunak izango dira.

Zer gertatzen da jasotako prestazioekin?

Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateek, pentsio planek, gizarte aurreikuspeneko mutualitateek eta bermatutako aurreikuspen planek eta enpresa aurreikuspen planek eta mendekotasun aseguruak ematen dituzten prestazioak **oso-osorik sartu behar dira zergaren ordaintzetan**; inolaz ere ezin kendu izango dira murrizketa eragin ez duten ekarpen eta kontribuzioen gaitasunak.

Zer gertatzen da ezkontidea edo izatezko bikotekidea partaide den pentsio-planetara egindako ekarpenekin, Eusko Legebiltzarraren maiatzaren 7ko 2/2003 Legean xedatutakoaren arabera erregistroan inskribatutako izatezko bikoteak direnean edo Espainako Estatuko, Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko herrialdeetako edo hirugarren herrialdeetako beste administrazio publiko batzuek ezarritako antzeko erregistroetan inskribatutako izatezko bikoteak direnean?

Geroago aipatuko diren mugen arabera egindako murrizketekin batera, zergadunaren **ezkontideak edo arauz eratutako izatezko bikotekideak, legez eratuta, zerga oinarriaren zati orokorrean integratu beharreko errentarik ez badauka, edo errenta horiek 8.000,00 eurotik beherakoak badira, zergadunak zerga oinarritik kendu ahal izango ditu gizarte aurreikuspeneko sistemetan egindako ekarpenak, baldin eta ezkontidea edo izatezko bikotekidea (legez eratua) sistema horietako mutualista, partaidea, aseguraturua edo bazkidea bada. Muga 2.400 euro izango da urtean.**

Zer gertatzen da ekarpenekin erretiroa hartu ondoren?

Aurreko ataletan aipatzen diren gizarte aurreikuspeneko sistemetan bazkideek, partaideek, mutualistek edo aseguraturuek **erretiroa hartu ondoko zergaldia hasi ondoren** egiten dituzten ekarpenek eta kontribuzioek **ez dute murriztuko zerga oinarria.**

Ezkontidearen aldeko ekarpenak direnean, ezkontidearen egoera hartuko da aintzat, ekarpena egiten duenaren egoera alde batera utzita.

Halaber, gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpen eta kontribuzioei dagokienez, halakoak egiten diren ekitaldi berean kapital gisako prestazioak jasotzen badira erretiroagatik edo estalitako kontingentziengatik baino beste arrazoi batzuegatik edo azaroaren 29ko 1/2002 Legegintzako Errege Dekretuak, Pentsio plan eta funtsen Legearen

testu bateratua onartzen duenak, 8. artikuluko 8. zenbakian aipatzen diren egoerengatik baino beste arrazoi batzuegatik, bada, orduan, murrizketan muga izango dute ekitaldian egindako ekarpenek; hain zuzen, ekitaldiko zerga oinarrian benetan integratutako hartukizunen zenbatekoa izango da muga hori.

Hori ez da aplikatuko ekarpenok eta kontribuzioak ondoko hauetara egiten badira: enpleguko pentsio planetara, enpresaren gizarte aurreikuspeneko planetara, Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2016ko abenduaren 14an emandako 2016/2341 Zuzentarauan, enpleguko pentsio funtsen jardueri eta ikuskapenari buruzkoan, arautzen diren pentsio planetara, gizarte aurreikuspeneko mutualitateetara edo borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetara. Halaber, ez zaie aplikatuko PFEZaren Foru Arauko 70 artikuluko 3. paragrafoan eta 72. artikuluan aipatzen diren ekarpenei.

Zeintzuk dira Gizarte aurreikuspeneko sistemetara egiten diren ekarpen eta kontribuzioengatik aplikatzen diren murrizketen mugak?

Berariazko araudian ezartzen diren finantza mugak gora behera, gizarte aurreikuspeneko sistemetara egiten diren ekarpenengatik eta kontribuzioengatik aplikatzen diren murrizketek muga hauek edukiko dituzte:

- a) **5.000 euro urtean**, bazkideek, partaideek, mutualistek edo aseguratuek aurreko artikuluan aipatutakoetako gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpenen baturarako, sistema horiek hurrengo letretan aurreikusitakoak ez badira.
- b) **8.000 euro urtean**, bazkide babesleek, aurreko 3. ataleko 10.2.1.2. puntuan aipatzen diren enpleguko pentsio planen sustatzaileek, enpresako gizarte aurreikuspeneko tresna gisa diharduten gizarte aurreikuspeneko mutualitateek, enpresako gizarte aurreikuspeneko planetan hartzaile dihardutenek edo mendeko aseguru kolektiboek bazkideen, partaideen, mutualisten edo aseguratuen alde egindako enpresa ekarpenen baturarako, bai eta bazkide, partaide, aseguratu edo mutualista horiek aipatutako gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpenen baturarako ere, ekarpen horiek negoziazio kolektiboan adostutakoak badira, planaren erregelamendutik eratorritakoak badira bazkide langileen kasuan, edo sozietate kooperatiboen edo lan sozietateen laneko bazkideen kasuan, edo langilearen erabaki baten ondoriozkoak badira. Norbanako enpresaburuek edo profesionalak gizarte aurreikuspeneko planetara edo mutualitateetara, aurreko 3. ataleko 10.2.1.2. puntuan aipatzen diren enpleguko pentsio planetara edo enpresen gizarte aurreikuspeneko planetara edo mendekotasuneko aseguru kolektiboetara egiten dituzten ekarpen propioak, berak aldi berean direla sustatzaileak eta partaideak, mutualistak edo bazkide babesleak eta onuradunak, gehieneko kopuruan sartuko dira, baldin eta ekarpenok norbanako enpresaburuak edo profesionalak beren kargurako langileen alde egiten dituen kontribuzioen proportziozkoak badira, kontuan hartuta soldata portzentajea, proportzio ekonomikoa edo antzeko inguruabarren bat. Aurreko paragrafoan aipatzen diren gizarte aurreikuspeneko planetara egiten diren ekarpenek arauz ezartzen diren baldintzak bete behar dituzte..
- c) **4.000,00 euro urtean**, partaideak eta bazkideak beren kontura ari diren langile autonomoak diren enpleguko gizarte aurreikuspeneko sistemetara egiten diren ekarpenen baturarako. Kargurako langilerik ez duten beren konturako langile autonomoek enpleguko gizarte aurreikuspeneko sistemetara egiten dituzten ekarpenak muga horren barruan sartuko dira. Sozietate kooperatibo eta lan sozietateetako bazkide langileek edo laneko bazkideek egindako ekarpenak ez dira c) apartatu honetan aurreikusitako mugaren barruan sartuko.
- d) Apartatu honetako a), b) eta c) letretan ezartzen dena gorabehera, eta haietan ezartzen diren mugak aintzat hartuta, enpresek gizarte aurreikuspeneko sistemetara egiten dituzten ekarpenek eta kontribuzioek muga hau edukiko dute: 12.000,00 euro urtean. Enpleguko sistemetara egindakoek lehentasuna edukiko dute.

Aurreko letretan ezarritako **mugak banaka eta bereizita aplikatuko zaizkio** familia unitatean sartutako mutualista, partaide, aseguratuta edo bazkide bakoitzari.

Zer gertatzen da ekarpenak muga gainditzen badu?

Muga gainditzen duen ekarpena ezin da murrizketan sartu. Hala eta guztiz, aurreko 1-6 bitarteko puntuetan aipatutako gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako ekarpenak egin dituzten bazkide, partaide, mutualista edo aseguratuek aukera edukiko dute ekarpenok hurrengo bost ekitaldietan murrizteko, aipatutako muga errespetatuta, baldin eta zerga oinarri orokorrean murriztu ezin izan badira artikulua honetako 1. apartatuko a) eta c) letretan ezarritako gehieneko muga gainditzeagatik eta murrizketa aplikatzen den ekitaldian erretiratuta ez badaude.

Modu berean jokatu daiteke bai enpresa ekarpen eta kontribuzioen gehiegiko zenbatekoekin, b) letran ezarritako mugari dagokionez bai d) letran aipatutako guztirako muga aplikagarriekin

Ekarpenak edo kontribuzioak zerga oinarri orokorrean ezin izan direnean murriztu hori nahikoa ez izateagatik, hurrengo bost ekitaldietan murriztu ahal izango dira, baldin eta murrizketa egiten den ekitaldian bazkide, partaide, mutualista edo aseguratua erretiratuta ez badago.

Halaber, hurrengo bost ekitaldietan murriztu ahal izango dira aurreko artikularen 3. idatz zatian xedatutakoa dela bide egindako ekarpenetatik idatz zati horretan ezarritako muga gainditzeagatik zerga oinarri orokorrean murriztu ezin izan diren ekarpenak, baldin eta murrizketa egiten den ekitaldian bazkide, partaide, mutualista edo aseguratuta den ezkontidea edo izatezko bikotekidea ordurako erretiratuta ez badago. Ekarpeneak edo kontribuzioak zerga oinarri orokorrean ezin izan direnean murriztu hori nahikoa ez izateagatik, hurrengo bost ekitaldietan murriztu ahal izango dira, haiek gainditu gabe, baldin eta murrizketa egiten den ekitaldian bazkide, partaide, mutualista edo aseguratuta den ezkontidea edo izatezko bikotekidea erretiratuta ez badago.

Erregela horiek ez zaizkie aplikatuko beren araudi finantzarioan jasotako gehieneko mugak gainditzen dituzten ekarpen eta kontribuzioei.

Zergaldian enpresaren ekarpenak eta kontribuzioak izan badira, lehenbizi kontribuzioei dagokien murrizketa aplikatuko da eta gero ekarpenei dagokiena, eta nahitaez aplikatu beharko dira goian ezarritako mugak.

Eskaera pertsona fisikoen **errentaren** gaineko zergaren **aitorpenean** egin behar da, hain zuzen ere, ekarritako kopuruak zerga oinarritik, mugak gainditzeagatik edo zerga oinarria aski ez izateagatik, ezin kendu izan diren ekitaldiko aitorpenean.

Gaindikina egotziko da ekarpenak aurreko mugetara heltzen ez **diren hurrengo bost ekitaldietako lehenengoan** (mugak: Zergaren Foru Araua, 73. artikulua eta zortzigarren xedapen gehigarria).

Ekitaldian egindako ekarpenak aurreko ekitaldietakoekin, ezarritako mugak gainditzen zirelako, edo zerga oinarria nahikoa ez zelako, murriztu ezin izan zirenekin pilatzen badira, lehenbizi aurreko urteetako ekarpenen ziozko murrizketak aplikatuko direla joko da.

Zeintzuk dira desgaitasuna duten pertsonen alde egindako ekarpenengatik murrizketen mugak?

Muga berezi batzuk ezarri zaizkie borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetan, bermatutako aurreikuspen planetan eta desgaitasuna duten pertsonen alde eratutako pentsio planetan egindako ekarpenei.

Ondoko bi kasu hauek kontuan hartu behar dira muga berezi horietan:

- **Desgaitasuna duen pertsonak berak ekarpena egiten badu, zerga oinarrian gehienez ere 24.250 euro murriztu ahal ditu.**

- **Ekarpentak beste norbaitek egin baditu**, pertsona horrek **desgaitasuna duen pertsonaren alde** egindako ekarpenengatik, **gehienez ere 8.000 euro murriztu ahal izango ditu**. Hala ere, **murrizketa horrek ez du eragozten pertsona horrek, orokorrean, ekarpenak egin ahal izatea** bere gizarte aurreikuspeneko sistemetan, gorago aipatutako mugekin.

Zer ekarpen murrizten dira desgaitasuna duen pertsonak berak egindakoak eta beste pertsona batzuk bere alde egindakoak batera ematen direnean?

Lehendabizi desgaitasuna duen pertsonak berak egin dituen ekarpenei dagokien murrizketa aplikatu da. Hori egin ondoren, **24.250 euroko mugara iristen ez bada, beste pertsona batzuek egindako ekarpenei dagokien murrizketa egingo da, aipatutako mugara iritsi arte**. Pertsona horiek beren zerga oinarrian aplikatuko dute murrizketa.

Desgaitasuna duten pertsonen alde egindako ekarpenei dagokien murrizketa horiek aplikatu ahal izateko, baldintza hauek bete behar dira:

- **Jarduera murriztua duen pertsonaren desgaitasun fisikoak edo sentsorialak gutxienez %65ekoa izan behar du, desgaitasun psikikoak gutxienez %33koa izan behar du, edo epai baten bidez aitortutako desgaitasuna izan, maila horretara ez iritsi arren.**
- Ekarpena bere alde egiten duen pertsonak ahaide bat izan behar du, lerro zuzenekoa edo albokoa, laugarren gradura arteko (biak barne), edo ezkontidea, izatezko bikotekidea edo tutoretza edo harrera erregimenean ardurapean dituztenak, edo kuradoretza ordezkaritza-ahalmena dutenak.
- **Prestazioak errenta gisa jaso behar dira; nolana ere, aparteko kasuetan, arauz ezarritakoaren arabera, kapital gisa ere jaso ahal izango dira. Desgaitasuna duen pertsona izango da onuradun bakarra eta ezeztazina, edozein kontingentziaren aurrean.**

Kirolari profesionalen gizarte aurreikuspeneko mutualitatera egiten diren ekarpenak.

Indarreko legeen arabera kirolari profesionalak eta goi mailako kirolariak direnek zerga oinarria **murriztu ahal izango dute Kirolari profesionalen gizarte aurreikuspeneko mutualitatean egin dituzten zuzeneko edo egotzitako ekarpenengatik, eta muga lanaren etekinen (gastu kengarrietatik etekin osoa murriztuta sortzen dira) eta jarduera ekonomikoetatik lortutako etekinen batura izango da. Gehienezko muga 24.250 euro izango da urtean.**

Kirolari gisako lanbide bizitza amaitu bazaie, edo goi mailako kirolariak izateari utzi badiote, ekarpenak egin ahal izango dituzte mutualitate horretan; eta zerga oinarri orokorrean egin ahal izango dituzten murrizketen mugak izango dira zergadunei orokorrean ezarritakoak.

10.2.1.3. Murrizketa aitortpena batera egiteagatik

PFEZaren Foru arauko 97. artikuluan xedatzen denaren arabera baterako tributazioa hautatuz gero, 4.800 euroko murrizketa egin daiteke urteko autolikidazioko zerga oinarri orokorrean.

10.2.2. 2025eko likidazio oinarri orokor negatiboa

Likidazio oinarri orokorra negatiboa bada, **hurrengo lau urteetan lortzen diren likidazio oinarri orokor positiboekin konpentsatu daiteke haren zenbatekoa.**

Kompentsazioa **hurrengo lau urteetako bakoitzean egingo da**, urte bakoitzean likidazio oinarri orokorrean baimenduta dagoen **gehieneko kopurura iritsi arte. Aldia ezin da izango 4 urte baino luzeagoa**; gaindikina hurrengo urteetako likidazio oinarri negatiboetan metatuko da.

Behar denean, zergadunak agiri bidez frogatu beharko du zein ekitalditakoak diren eta zenbatekoak diren konpentsatu nahi dituen likidazio oinarri orokor negatiboak (sortu diren ekitaldia gorabehera).

10.2.3. Aurreko ekitaldietako likidazio oinarri orokor negatiboak

2021, 2022, 2023 eta 2024ko zergaldietako likidazio oinarri orokor negatiboak, 2024ko urtarrilaren 1ean konpentsatu gabe egon direnak, 2025eko likidazio oinarri orokorraren saldo positiboarekin bakarrik konpentsatuko dira.

10.3. Aurrezkiaren likidazio oinarria

Aurrezkiaren likidazio oinarria kalkulatzeko, aurrezkiaren zerga oinarrian soil-soilik aplikatuko da konpentsazio pentsioak edo mantenurako urteko kopurua ordaindu izanagatik egindako murrizketaren gerakina.

Aurrezkiaren likidazio oinarria ezin da izan negatiboa murrizketa horren ondorioz.

11

KUOTA OSOA

- 11.1. Zer da "kuota osoa"?
- 11.2. Likidazio oinarri orokorraren karga
- 11.3. Aurrezkiaren likidazio oinarriaren karga
- 11.4. 20. xedapen gehigarriko kargaberezia

11.1. Zer da “kuota osoa”?

Kuota osoa kalkulatzeko ondokoan batuketa egin behar da: likidazio oinarri orokorrari eta aurrezkiaren likidazio oinarriari bidezko karga tasak (eta behar denean 20. xedapen gehigarrian ezarritako karga berezia ere bai) aplikatzearen emaitzako kopuruak.

11.2. Likidazio oinarri orokorraren karga

Hauxe da likidazio oinarri orokorrean aplikatu beharreko tarifa edo karga eskala:

Likidazio oinarria, gehienez	Kuota osoa	Likidazio oinarriaren gainerakoa, gehienez	Tasa aplikagarria (ehunekoa)
Euro	Euro	Euro	%
0	0	17.720,00	23,00
17.720,00	4.075,60	17.720,00	28,00
34.440,00	9.037,20	17.720,00	35,00
53.160,00	15.239,20	22.750,00	40,00
75.910,00	24.339,20	29.220,00	45,00
105.130,00	37.488,20	35.000,00	46,00
140.130,00	53.588,20	64.140,00	47,00
204.270	83.734,00	aurrera	49,00

Karga orokorraren batez besteko tasaren kalkulua: kuota osoa 100ez biderkatu behar da eta emaitza likidazio oinarri orokorraz zatitu. Emaitza bi dezimalez adierazi behar da.

Jarduera ekonomikoari lotutako ondare elementuen ondoriozko ondare irabazien doikuntza

“Batez besteko karga tasa orokorra” handiagoa bada sozietateen gaineko zergaren tasa orokorra baino¹, kuota osoa zuzendu behar da; horretarako tasen arteko diferentzia aplikatu behar zaio jarduera ekonomikoen etekin garbia osatzen duten ondare irabazien zenbatekoari eta horren emaitzako zenbatekoa kuota osotik kendu. Adibidez, demagun batez besteko karga tasa orokorra %34,75 dela, eta dagokion sozietateen gaineko karga tasa %20 dela. Kasu horretan, %14,75 (34,75 – 20 = 14,75) aplikatuko zaio jarduera ekonomikoen etekin garbia osatzen duten ondare irabazien zenbatekoari, eta horren emaitzako zenbatekoa kuota osotik kenduko da.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa aplikatzeko, ondare irabazien zenbatekotik jardueraren etekin garbia kalkulatzeko kontuan hartutako ondare galeren zenbatekoa kenduko da.

Zergadunek kuota horretan 1.583 euro murriztuko dute autolikidazio bakoitzean, eta, emaitza ezin da inolaz ere izan negatiboa.

Hala ere, Pertsona fisikoen errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren hogeita hamalagarren xedapen gehigarrian aipatzen diren gunee edo eremuetan ohiko etxebizitza duten zergadunek, aurreko apartatuan aipatzen den gutxitzeaz gain, 200 euroko beste murrizketa bat aplikatuko dute kuotaren gainean autolikidazio bakoitzeko, despopulatzeko arriskuan dauden guneeetan edo eremuetan bizitzeagatik.

¹ Sozietateen gaineko zergaren tasa orokorra abenduaren 13ko Sozietateen gaineko zergari buruzko 37/2013 Foru Arauaren 56. artikuluan ezartzen da.

11.3. Aurrezkiaren likidazio oinarriaren karga

Aurrezkiaren likidazio oinarriari eskala honetan adierazten diren karga tasak aplikatuko zaizkio:

Aurrezkiaren likidazio oinarriaren zatia (euro)	Tasa aplikagarria (ehunekoa)
2.500,00 arte	20
2.500 - 10.000,00	21
10.000,01 - 15.000,00	22
15.000,01 - 30.000,00	23
30.000,01 eurotik gora	25

Aurrezkiaren batez besteko karga tasaren kalkulua: Aurrezkiaren batez besteko karga tasa kalkulatzeko eragiketa hau egin behar da: aurreko eskalan xedatutakoa aplikatuz lortzen den kuota aurrezkiaren likidazio oinarriaz zatitu eta gero kozientea ehunez biderkatu. Emaizta bi dezimalez adierazi behar da.

11.4. 20. xedapen gehigarriko kargaberezia

Negoziatzeko onartutako baloreek sortutako ondare irabaziaz zergapetzeko aukerako araubidea da.

Zergadunek negoziatzeko onartutako baloreak kostu bidez eskualdatzen badituzte, hauen artean aukera dezakete: irabaziaz arau orokorren arabera kalkulatzeko, edo % 3ko karga tasa berezia aplikatzeko eskualdaketa balioari; betiere, baldin eta balio hori 10.000 eurotik beherakoa bada ekitaldi bakoitzean, eskualdatutako balore guztiak kontuan hartuta.

Karga bereziaren aplikazioaren emaitzako zenbatekoa ez da aurrezkiaren oinarrian integratuko; kuota osoari gehituko zaio.

A adibidea

Demagun ekitaldian ezkontidearekin batera ordaindu duzula eta urte horretan errenta hauek lortu dituzula:

Lanaren etekin garbia	26.000 €
Kapital higigarriaren etekin garbiak (negoziaren errentamendua)	2.000 €
Kapital higiezinaren etekin garbiak, etxebizitzaren bidez sortuak	4.300 €
Jarduera ekonomikoaren etekin garbiak*	8.000 €

* Jarduera ekonomikoaren etekinetan 6.000 euroko irabazia sartzen da, jardueraren egoitza zen ondasun higiezina saltzeagatik lortuta. Salmenta bidez irabazitako zenbatekoa ez da berriro inbertitu.

Eskualdaketenak ez direnak	Ondare irabazia	6.000 €
	Ondare galera	- 16.000 €
Eskualdaketenak	Ondare irabazia higiezinaren salmentaren bidez	18.000 €
	Ondare galera funtsen salmentagatik	- 6.000 €

Horrez gainera X enpresan 9.000,00 euroko kotizazioa duten 20 akzio saldu dituzu. Akzio horiek 2014an eskuratu zenituen, 5.000,00 euroren truke.

Gainera, 2.850 euroko ekarpena egin duzu borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitate batera.

Segidan kontzeptu hauek kalkulatu ditugu: Zerga oinarria, likidazio oinarria eta kuota osoa.

Zerga oinarri orokorra

Etekinak eta egotzitako errentak	
Lanaren etekin garbia	26.000 €
Kapital higigarriaren etekin garbia	2.000 €
Jarduera ekonomikoen etekinak	8.000 €
Saldo positiboa	36.000 €
Eskualdaketen ondoriozkoak ez diren irabaziak eta galerak	
Ondare irabazia	6.000 €
Ondare galera	- 16.000 €
Saldo negatiboa*	- 10.000 €
36.000 euroren % 25	9.000 €
*Ondoko lau urteetan sortuko diren ondare irabaziekin konpentsatu beharreko saldo negatiboa	10.000 € - 9.000 € = 1.000 €
Zerga oinarri orokorra	36.000 € - 9.000 € = 27.000 €

Aurrezkiaren zerga oinarria

Etekinak	
Kapital higiezinaren etekinak, etxebizitzaren bidez sortuak	4.300 €
Saldo positiboa	4.300 €
Eskualdaketen ondoriozko irabaziak eta galerak	
Ondare irabazia	18.000 €
Ondare galera	- 6.000 €
Saldo positiboa	12.000 €
Aurrezkiaren zerga oinarria	16.300 €
Zerga oinarriaren murrizketak	
Murrizketa BGAEra egindako ekarpenengatik	2.850 €
Murrizketa zerga batera ordaintzeagatik	4.800 €
Guztira	7.650 €

Likidazio oinarri orokorra

Zerga oinarri orokorra	27.000 €
Murrizketak	7.650 €
Likidazio oinarri orokorra	19.350 €

Kuota orokor osoa

	Likidazio oinarri orokorra	Tasa	Kuota osoa
Gehienez	17.720	% 23	4.075,60 €
Gainerakoa	1.630	% 28	456,40 €
Guztira	19.350		4.532 €

Beraz, hauxe da eskala orokorraren emaitza: : 4.532 €

$$\text{Batez besteko tasa} = \frac{\text{Eskala orokorraren emaitza}}{\text{Likidazio oinarri orokorra}} = \frac{4.532}{19.350} \times 100 = \% 23,42$$

Kuota oso orokorra kalkulatzeko kuotaren txikipena kendu behar da aurretik kalkulaturako zenbatekotik (1.583 + 200 = 1.744 €).

Kuota orokor osoa	4.532 € - 1.783 € = 2.749 €
-------------------	-----------------------------

Aurrezkiaren likidazio oinarria

Aurrezkiaren likidazio oinarria	16.300 €
---------------------------------	----------

Aurrezkiaren kuota osoa

Aurrezkiaren likidazio oinarria	Tasa	Kuota osoa
2.500 arte	% 20	500 €
2.500 - 10.000	% 21	1.575 €
10.000,01 - 15.000	% 22	1.100 €
Gainerako 1.300	% 23	299 €
Guztira 16.300		3.474 €

X enpresaren akzio kotizatuen salmentari dagokionez, zergadunak erabaki du 20. xedapen gehigarrian ezarritakoaren arabera ordaintzea zerga. Hortaz, % 3ko karga berezia aplikatuko dio eskualdaketaren zenbatekoari.

$$9.000 \text{ euroren } \% 3 = 270 \text{ €}$$

Kuota osoa guztira

Kuota osoa guztira (2.749 + 3.474 + 270)	6.493 €
--	---------

Lotutako irabaziaren doikuntza: 6.000 € * (23,42% - 20%) = 205,20 €

Beraz, hauxe da **kuota osoa, doitu ondoren:** 6.287,80 €

12

KUOTA LIKIDOA ETA KENKARIAK

- 12.1. Kuota likidoa
- 12.2. Kenkari familiarrak eta pertsonalak
 - 12.2.1. Ondorengo ahaideengatik (seme-alabak, bilobak, birbilobak...) aplika daitekeen kenkaria
 - 12.2.2. Seme-alabentzako mantenurako urtekoak ordaintzeagatik aplika daitekeen kenkaria
 - 12.2.3. Aurreko ahaideengatik (gurasoak, aitona-amonak, birraitona-amonak...) aplika daitekeen kenkaria
 - 12.2.4. Kenkaria laguntzaile pertsonala kontratatzeagatik mendekotasun gradu jakina edo desgaitasuna daukan pertsona baten arretarako
 - 12.2.5. Adingabeak eta mendekotasun edo desgaitasun maila jakin bat duten pertsonak zaintzeagatik kenkaria
 - 12.2.6. Desgaitasunagatik edo mendetasunagatik aplika daitekeen kenkaria
 - 12.2.7. Zergadun alargunentzako kenkaria
 - 12.2.8. Adinaren kenkaria
 - 12.2.9. Kenkaria lan jarduna, enpresariala edo profesionala gelditzeagatik, uzteagatik edo murrizteagatik, adingabeak edo adoptatuak zaintzeko xedez
 - 12.2.10. Kenkaria adingabeak zaindu ondoren berriro laneratzeagatik
 - 12.2.11. Nola zehazten da egoera pertsonala eta familiarra?
- 12.3. Ohiko etxebizitzak sortzen dituen kenkariak
 - 12.3.1. Kenkaria ohiko etxebizitza alokatzeagatik
 - 12.3.2. Ohiko etxebizitza erosteagatik kenkaria
 - 12.3.3. Kenkaria birgaitze babestuagatik (33/2013 FA, 87.bis artikulua)
- 12.4. Kenkariak mugikortasunaren jasangarriaren, efizientizaren eta trantsizio energetikoaren aroetan
 - 12.4.1. Kenkaria etxebizitzetako efizientzia energetikoa hobetzeko eta energia berriztagarriak integratzeko obrenagatik
 - 12.4.2. Kenkaria ingurumena errespetatzen duten ibilgailu jakin batzuk eskuratzeagatik
 - 12.4.3. Kenkaria ibilgailu elektrikoak kargatzeko puntuak instalatzeagatik
- 12.5. Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak
 - 12.5.1. Inbertsioengatik eta beste jarduera batzuenagatik aplika daitezkeen kenkariak

- 12.5.1.1. Korronteak ez diren aktibo berrietan inbertitzeagatik aplika daitekeen kenkaria
- 12.5.1.2. Hiriko bizikletan inbertitzearen kenkaria.
- 12.5.1.3. Ibilgailu elektrikoak kargatzeko puntuetan inbertitzearen kenkaria
- 12.5.1.4. Ikerketa eta garapen jarduerengatik aplika daitekeen kenkaria
- 12.5.1.5. Berrikuntza teknologikoko jarduerengatik aplika daitekeen kenkaria
- 12.5.1.6. Ikerketa eta garapeneko proiektuetan edo berrikuntza teknologiko proiektuetan parte hartzea
- 12.5.1.7. Garapen jasagarria, ingurumen-inpaktuaren murrizketa, trantsizio energetikoa eta ekonomia zirkularra sustatzeko proiektuekin lotutako inbertsioengatik eta gastuengatik aplika daitekeen kenkaria
- 12.5.1.8. Ikerketa eta garapeneko proiektuetan edo berrikuntza teknologikoko proiektuetan parte hartzea
- 12.5.1.9. Enplegua sortzeagatik aplika daitekeen kenkaria
- 12.5.1.10. Kultura sustatzeko pizgarriak
- 12.5.1.11. Entzunezko lanen, arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen eta liburuen argitalpenen finantzaketan parte hartzea
- 12.5.1.11. Kenkaria bizitza pertsonala, familia eta lana uztartzeko neurriak ezartzeagatik
- 12.5.1.13. Kenkaria borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako lehentasunezko gizarte aurreikuspeneko planetara enpresek egindako kontribuzioengatik
- 12.5.1.14. Kenkaria enpresek enpleguko gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako kontribuzioengatik
- 12.5.1.15. Emakumeen eta 36 urtetik beherakoen enplegua sortzeagatik kenkaria
- 12.5.1.16. Aurreko kenkariak aplikatzeko mugak
- 12.5.2. Langileek entitate enplegatzailean partaidetza edukitzeagatik aplika daitekeen kenkaria
- 12.5.3. Langileek entitate enplegatzailean parte hartzeagatik (erabakietan parte hartuz) aplika daitekeen kenkaria
- 12.5.4. Sortu berri diren berritzaileak diren edo zilarrezko ekonomiarekin lotuta dauden mikroenpresetan, enpresa txikietan edo ertainetan inbertitzeagatik kenkaria
- 12.5.5. Kenkari jarduera ekonomikoa hasteagatik
- 12.5.6. Berrikuntza bultzatzeko Europako funtsetan inbertitzeagatik kenkaria
- 12.5.7. Kenkaria langileek entitateak eratzeagatik
- 12.5.8. Kenkaria jarduera ekonomikoa egiten jarraitzeagatik

- 12.6. Kenkariak emariengatik
 - 12.6.1. Emari, dohaintza eta ekarpen kengarriak.
 - 12.6.2. Mezenasgoaren beste era batzuk
 - 12.6.2.1. Interes orokorreko jardueretako enpresen arteko lankidetzaz hitzarmenak
 - 12.6.2.2. Gastuak denon onurarako jardueretan
 - 12.6.2.3. Artelanak eskuratzea dohaintza eskaintzarako
 - 12.6.2.4. Lehentasuneko mezenasgo jarduerak
 - 12.6.2.5. Herritar guztien intereseko gertaerak sustatzeko programak
 - 12.6.3. Muga
- 12.7. Beste kenkari batzuk
 - 12.7.1. Kenkaria nazioarteko zergapetze bikoitzagatik
 - 12.7.2. Kenkaria langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoei emandako kuota eta ekarpenengatik
 - 12.7.3. Nazioarteko zerga gardentasunaren araubideko kenkariak
 - 12.7.4. Kenkaria pertsona desgaitu baten ondare babestura egindako ekarpenengatik
 - 12.7.5. Kenkaria ekarpenak egiteagatik borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako lehentasunezko gizarte aurreikuspeneko planetara
 - 12.7.6. Kenkariak partaideak edo bazkide osoak norberaren konturako langileak edo langile autonomoak diren enpleguko aurreikuspen sistemetara egiten diren ekarpenengatik, eta kargurako langilerik ez duten beren konturako langile autonomoek enpleguko gizarte aurreikuspeneko sistemetara egiten dituzten ekarpenengatik
- 12.8. Frogagiriak

12.1. Kuota likidoa

Kuota likidoa da kuota osoan bidezko kenkariak aplikatu ondoren geratzen den zenbatekoa. Kuota likidoa ezin da inoiz negatiboa izan.

<p>LABURPENA</p> <p>Kuota likidoa = kuota osoa – kenkariak</p>

Kenkari mota hauek daude:

- Kenkari familiarrak eta pertsonalak
- Ohiko etxebizitzak sortzen dituen kenkariak
- Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak
- Kenkariak emariengatik
- Beste kenkari batzuk

12.2. Kenkari familiarrak eta pertsonalak

Atal honen barruan sei kenkari arautzen dira:

- Kenkaria ondorengoengatik
- Kenkaria seme-alabentzako mantenurako urtekoak ordaintzeagatik
- Kenkaria aurrekoengatik
- Kenkaria laguntzaile pertsonala kontratatzeagatik mendekotasun gradu jakina edo desgaitasuna daukan pertsona baten arretarako
- Kenkaria desgaitasunagatik edo mendetasunagatik
- Kenkaria adinarengatik

Banan-banan aztertuko ditugu.

12.2.1. Ondorengo ahaideengatik (seme-alabak, bilobak, birbilobak...) aplika daitekeen kenkaria

Zenbat kenduko da?

Zergadunarekin bizi den ondorengo ahaide bakoitzagatik:

Lehenengoagatik 734,80 euro urtean.

Bigarrenagatik 909,70 euro urtean. Hirugarrenagatik 1.532,30 euro urtean.

Laugarrenagatik 1.811,70 euro urtean.

Bosgarrenagatik 2.366,10 euro urtean, eta kopuru bera hortik gorako bakoitzagatik.

Kenkaria hau ehuneko 15 handituko da zergadunak 4.000 biztanle baino gutxiago dituen Arabako udalerrri batean finkatzen badu ohiko etxebizitza. Horretarako, beharrezkoa izango da familia-unitateak udalerrri horretan jartzea bere interes-zentro nagusia; horrek esan nahi du bertan ezartzea, besteak beste, gizarte, osasun eta hezkuntza harremanak.

OHARRA: 6 urtetik beherako ondorengo bakoitzarengatik kenkari osagarria aplika daiteke: 424,60 € urtean.

Era berean, 6 - 16 urte bitarteko ondorengo bakoitzagatik kenkari osagarria aplikatu daiteke: 68,20 € urtean. Kenkari hori ezin da bateratu aurreko paragrafoan ezarritakoarekin.

Baldintzak

- Ondorengoek **gehienez ere hogeita hamar urte** eduki behar dituzte, salbu ezintasunaren edo mendetasunaren kenkarirako eskubidea badute.
- Ondorengo **urteko errentak (salbuetsitakoak zenbatu gabe) ezin dira izan 16.575 € baino gehiago**¹ aitortzen den zergaldian, edo ondorengo horiek ezin dira izan urteko errentak (salbuetsitakoak zenbatu gabe) delako ekitaldian 16.575 €² baino gehiago izan dituen kideren bat dagoen familia unitate bateko kide.
- Ezinbestekoa da ondorengoek **ez aurkeztea** aitortzen den zergaldiko zerga honen **autolikidazioa, edo aurkeztu beharrik ez edukitzea**.

Zergadunek kenkari jakin batzuk aplikatzeko araubide berezia (33/2013 Foru Araua, 94bis artikulua)

36 urtetik beherako zergadunek ondorengo ziozko kenkariari dagozkien zenbatekoak kendu ahal izango dituzte, hain zuzen ere haiek aplikatzeko eskubidea sortu den zergaldian kuota osoa nahikoa izan ez eta ezin izan badira kendu, betiere sortu diren zergaldirako ezarritako portzentajeak, mugak eta gainerako beharkizunak errespetatuz.

Aurreko paragrafon aipatzen diren aplikatu gabeko kenkariak jatorrizko zergaldiaren ondoko bost urteetan amaitzen diren zergaldietako autolikidazioetan aplikatu ahal izango dira kenkariaren zenbatekoa agortu arte. Gainera, kenkari horiek ezin izango dira gauzatu bost urteko aldi horretatik kanpo geroko zergaldietan aplikatzeko dauden kenkariei metatuz.

Baldintza izango da, halaber, zergaren sortzapen-datan, eramandako kenkariei dagozkien kendu gabeko zenbatekoak aplikatuko diren aldian, zergadunak 36 urte baino gutxiago izatea.

Nola hainbanatuko da kenkaria?

Ondorengoak **gradu bereko aurreko ahaide batzuekin** (esaterako, amarekin edo aitarekin) bizi badira, kenkaria zati aurreko ahaide horien artean hainbanatuko da.

Aipatutako kenkaria %15ean haundituta aplikatzeko eskubidea ondorengo guztiei ez bada-gokie, aurreko paragrafoan xedatutako hainbanaketa egiteko, ondorengo bakoitzak, tokatzen zaion kenkaria kalkulatzeko aldera, kontuan izango du bere egoerari dagokion zenbatekoa, aipatutako kenkariaren haundikuntza aplikagarri zaion ala ez aintzat harturik.

Ondorengoak **zenbait gradutako aurrekoekin** (aitona-amonekin, adibidez) **bizi badira, maila hurbileneko aurrekoek** (gurasoak) **soilik izango dute eskubidea kenkari hori aplikatzeko**. Kenkariaren zenbatekoa denen artean hainbanatu behar da. Hala ere, **hurbileneko aurreko ahaideetan ez badago inor 16.575 €-tik gorako**³ **urteko errentarik eduki duenik, kenkaria aplikatzeko eskubidea urruneneko aurreko ahaideek edukiko dute**.

Ondorengoaren mantenu ekonomikoa **erabaki judizialez aginduta** egiten denean, **kenkaria egingo da ondorengoaren mantenu ekonomikoa egiteko ardura duen aitaren edo amaren autolikidazioan**. **Guraso biak ondorengoaren mantenu ekonomikoz arduratzen badira**, kenkaria hainbanatuko da, eta **zati berdinetan** egingo da guraso bakoitzaren autolikidazioan. Horrelako kasuetan agintari eskudun ofizialek erabakitakoa bete beharko da, eta **mantenu ekonomikoa kopurua benetan ordaindu dela frogatu beharko da**.

Aipatutako kenkaria %15ean haundituta aplikatzeko eskubidea ondorengo guztiei ez badagokie, aurreko paragrafoan xedatutako hainbanake-ta egiteko, ondorengo bakoitzak, tokatzen zaion kenkaria kalkulatzeko aldera, kontuan izango du bere egoerari dagokion zenbatekoa, aipatutako kenkariaren haundikuntza aplikagarri zaion ala ez aintzat harturik.

¹ Lanbide arteko gutxieneko soldata otsailaren 11ko 87/2025 Errege Dekretuaren arabera.

² Lanbide arteko gutxieneko soldata otsailaren 11ko 87/2025 Errege Dekretuaren arabera.

³ Lanbide arteko gutxieneko soldata otsailaren 11ko 87/2025 Errege Dekretuaren arabera.

Tutoretza eta harrera

Kenkari honen ondorioetarako adingabeak babesteko arloan eskuduna den erakunde publikoarekin sinatutako zaintza edo harrera dela eta, zergadunarekin lotuta dauden **per-tsonak ondorengoak izango balira bezala** tratatuko dira.

Adibidea

Ondoko kasuetan, aplika daiteke kenkaria seme-alabengatik eta beste ondorengo batzuegatik? Kasu guztietan ondorengoak aurrekoekin bizi dira.

1. 17 urteko semea; 16.800 euroko errenta du urtean.

Erantzuna: Kenkarirako eskubidea ez da sortzen, urteko errenta ez dira eta lanbide arteko gutxieneko soldata (16.575 €) baino gehiago.

2. 26 urteko alaba, ezkondua; ez dauka sarrerarik, eta 2 urteko semea dauka. Senarrak 4.200 euro jaso ditu 2025ean, langabezia prestazio gisa.

Erantzuna: 26 urteko alabak kenkarirako eskubidea sortzen du: ezkondata egon, eta beste familia unitate bateko kidea izan arren, senarrak lanbide arteko gutxieneko soldatetik (16.575 euro) gorako errentarik jasotzen ez duelako. Gainera, alabaren gurasoek bilobarengatik aplikatu ahal izango dute kenkaria, hauraren gurasoen sarrerak lanbide arteko gutxieneko soldata (16.575 euro) baino txikiagoak direlako. Kasu horretan, kenkaria 2.069,10 eurokoa izango da: 734,80 € (kenkaria, alabarengatik); 909,70 € (kenkaria, bilobarengatik) eta 424,60 € (6 urtetik beherako bilobarengatik).

3. 25 urteko semea; 2.700 eurok errentak ditu, eta ez du autolikidaziorik aurkeztu.

Erantzuna: Autolikidazioa aurkeztu ez duenez, ez du ematen kenkaria aplikatzeko eskubiderik.

4. 31 urteko semea; desgaitasuna dauka, eta errentarik ez.

Erantzuna: Kenkarirako eskubidea desgaitasunarengatik sortzen bada, eskubide hori izango du, 30 urtetik gorakoa izan arren.

5. 2025eko otsailaren 1ean 30 urte bete zituen semea; ez du errentarik jasotzen.

Erantzuna: Ez du kenkarirako eskubiderik sortzen, zerga sortzeko unean (2025eko abenduaren 31n) 30 urte eginda eduki dituelako.

6. Gurasoak seme-alabekin bizi dira. Hona hemen seme-alaben adinak: 15, 18, 20 eta 23 urte. Guztiak ezkongabeak dira, eta ez dute errentarik jasotzen. Horrez gain, 12 urteko ilobaren tutoreak dira.

Erantzuna: Bost kasu horietan betetzen dira ondorengoengatik kenkarirako eskubidea izateko baldintzak. Hala eta guztiz, aitortzaile biek batera bizi direnez, aitortzaileek zati berdinetan zatitu beharko dute kenkaria, banakako autolikidazioetan. Kasu horretan:

	Kenkaria	Aitarek aitortzea	Amarek aitortzea
Lehenengoagatik	734,80 €	367,40 €	367,40 €
Bigarrenagatik	909,70 €	454,85 €	454,85 €
Hirugarrenagatik	1.532,30 €	766,15 €	766,15 €
Laugarrenagatik	1.811,70 €	905,85 €	905,85 €
Bosgarrenagatik	2.366,10 €	1.183,05 €	1.183,05 €
Zenbatekoa, guztira	7.354,60 €	3.677,30 €	3.677,30 €

Gainera, seme-alabetako bat eta iloba 16 urtetik beherakoak direnez (eta gutxienez 6 urtekoak direnez), 68,20 €-ko kenkari gehigarria egiteko eskubidea dute bakoitzarengatik. Ezkontide bien artean zati berdinetan zatitu beharko da; beraz, bakoitzarengatik kendu beharreko zenbatekoa 3.711,40 € da.

7. Ezkontideak bananduta daude. Ama 17 urteko semearekin bizi da. Aitak semearen mantenu ekonomikoan laguntzen du, epai judizialez ezarrita.

Erantzuna: Badago kenkarirako eskubidea, semearengatik. Kenkaria zati berdinetan zatitu beharko da guraso bakoitzaren autolikidazioan.

Adibide guzti hauetan kide guztiak gutxienez 4.000 biztanle duten udalerrietan bizi dira.

12.2.2. Seme-alabentzako mantenerako urtekoak ordaintzeagatik aplika daitekeen kenkaria

Mantentzat hartzen da mantenua, bizilekua, jantziak, medikuen asistentzia eta hezkuntza bermatzeko ezinbestekoa den guztia.

Zenbat kenduko da?

Elikagaiak ordaintzeko kopuruen % 15 kendu ahal izango du zergadunak. **Seme bakoitzeko muga: ondorengo bakoitzagatik aplika daitekeen kenkariaren zenbatekoaren % 30** (adinagatikoko kenkari osagarriak zenbatu gabe). Honela:

- 220,44 € lehenengoagatik
- 272,91 € bigarrenagatik
- 459,69 € hirugarrenagatik
- 543,51 € laugarrenagatik
- 709,83 € bosgarrenagatik eta hurrengo bakoitzagatik

Baldintzak

Erabaki judiziala eman behar izan da, eta zergadunak kopuru horiek ordaindu behar izan ditu, kenkaria egin ahal izateko.

Adibidea

Demagun bananduta zaudela eta 17 urteko semea duzula; semea ezkontide ohiarekin bizi da. Epaileak onartutako hitzarmenaren arabera urtean 900 € ordaindu behar duzu, semearen aldeko mantenerako urteko kopuru gisa. Hortaz, kenkari hauek egiteko eskubidea daukazu:

Ondorengo bakoitzagatik	734,80 / 2	367,40 €
Mantenerako urtekoak ordaintzeagatik	% 15 (900) (muga: 220,44 = 734,80 euroren % 30)	135,00 €

Adibide guzti hauetan kide guztiak gutxienez 4.000 biztanle duten udalerrietan bizi dira.

12.2.3. Aurreko ahaideengatik (gurasoak, aitona-amonak, birraitona-amonak...) aplika daitekeen kenkaria

Zenbat kenduko da?

Zergadunarekin urte osoan modu jarraituan eta iraunkorrean bizi den aurreko bakoitzarengatik 423,72 € kendu ahal dira.

Kenkari hori aplikatzeko, aurreko paragrafoan deskribatutako bizikidetzarekin parekatuko da kasu hau: ondorengo ahaideak bere ondorearen kontura diru kopuruak ordaintzen badizkie gizarte zerbitzuen foru sarearen edo parekatuaren barruan ez dauden eta aurreko ahaidea egutegiko urte osoan etengabe bizi den egoitzei.

Kenkari hau ehuneko 15 handituko da zergadunak 4.000 biztanle baino gutxiago dituen Arabako udalerrri batean finkatzen badu ohiko etxebiz-itza. Horretarako, beharrezkoa izango da familia-unitateak udalerrri horretan jartzea bere interes-zentro nagusia; horrek esan nahi du bertan ezartzea, besteak beste, gizarte, osasun eta hezkuntza harremanak.

Baldintzak

- **Aurrekoaren urteko errenten zenbatekoa (salbuetsiak zenbatu gabe) ezin da izan 16.576 €⁴ baino gehiago** aitortzen den zergaldian.
- Aurrekoaren **familia unitatean** ezin da egon inor **16.576-tik gorako**⁵ urteko errentarik daukanik aitortzen den zergaldian.
- Ezinbestekoa da aurrekoak **ez aurkeztea** aitortzen den zergaldiko zerga honen **autolikidazioa, edo aurkeztu beharrik ez edukitzea.**

Nola hainbanatuko da kenkaria?

Aurrekoak maila bereko ondorengo ahaide batzuekin (esaterako, seme-alabekin) bizi badira, kenkaria ondorengo ahaide horien artean hainbanatuko da.

Aurrekoak zenbait gradutako ondorengoekin (seme-alabekin eta bilobekin, adibidez) bizi badira, maila hurbileneko ondorengoek (seme-alabak) soilik izango dute eskubidea kenkari hori aplikatzeko. Kenkariaren zenbatekoa denen artean hainbanatu behar da. Hala ere, **hurbileneko ondorengo ahaideetan ez badago inor lanbide arteko gutxieneko soldatetik gorako urteko errentarik eduki duenik**⁶, salbuetsiak zenbatu gabe, kenkaria aplikatzeko eskubidea urruneneko ondorengo ahaideek edukiko dute.

Aurreko ahaideak egoitzetan bizi badira, kenkaria mailarik gertueneko ondorengoek egingo dute, baldin eta, beharrezko faktura aurkeztuta, frogaturik uzten badute aurreko ahaidearen egoitzako egonaldi gastuak eurek ordaindu dituztela. Gastu horiek maila bereko ondorengo batek baino gehiagok ordaindu badituzte, kenkaria denek aplikatuko dute, hainbanatuta (denek kopuru bera).

Aipatutako kenkaria %15ean haundituta aplikatzeko eskubidea ondorengo guztiei ez badagokie, aurreko paragrafoan xedatutako hainbanaketa egiteko, ondorengo bakoitzak, tokatzen zaion kenkaria kalkulatzeko aldera, kontuan izango du bere egoerari dagokion zenbatekoa, aipatutako kenkariaren haundikuntza aplikagarri zaion ala ez aintzat harturik.

Adibidea

Demagun 76 urte dituzula. Urteko errenta 4.800 €-koa izan duzu eta hiru seme-alaba adindunekin bizi zarela. Ez duzu aitorenpenik aurkeztu.

Dakigunez, aurreko bakoitzagatik 423,72 € kendu ahal dira. Hortaz, aurrekoa hiru seme-alabekin bizi denez, kopuru hori hiruen artean zatitu behar da.

⁴ Lanbide arteko gutxieneko soldata otsailaren 11ko 87/2025 Errege Dekretuaren arabera.

⁵ Lanbide arteko gutxieneko soldata otsailaren 11ko 87/2025 Errege Dekretuaren arabera.

⁶ Lanbide arteko gutxieneko soldata otsailaren 11ko 87/2025 Errege Dekretuaren arabera.

	Kenkaria
Lehen semea/alaba	141,24 €
Bigarren semea/alaba	141,24 €
Hirugarren semea/alaba	141,24 €

Adibide guzti hauetan kide guztiak gutxienez 4.000 biztanle duten udalerrietan bizi dira.

12.2.4. Kenkaria laguntzaile pertsonala kontratatzeagatik mendekotasun gradu jakina edo desgaitasuna daukan pertsona baten arretarako

Zenbatekoa da kenkaria?

Zergadunak zerga sortzen den egunean 39/2014 Foru Dekretuan (abuztuaren 1ekoa, Araban autonomiaren aldeko eta mendekotasunari arreta eskaintzeko sistemako prestazio ekonomikoak arautzen dituena) arautzen den laguntza pertsonaleko prestazio ekonomikoaren titularrak badira eta araudi horretan eta hura garatzen duten arauetan ezartzen diren baldintzak betetzen badituzte, kenkaria aplikatzeko eskubidea izango dute laguntzaile pertsonalak kontratatzen dituztenean. Kenkaria honako hau izango da, mendekotasun egoeraren edo desgaitasunaren arabera:

- **431,64 euro: % 65eko desgaitasuna edo handiagoa edo mendekotasun moderatua (I. gradua).**
- **718,08 euro: mendekotasun larria (II. gradua).**
- **1.436,16 euro: mendekotasun handia (III. gradua).**

Baldintzak

- Kenkari hori aplikatzeko, zergadunak berak izango du lehentasuna.
- Hark aplikatzen ez badu, haren ezkontideak edo izatezko bikotekideak aplikatu ahal izango du kenkaria, baldin eta desgaitasuna edo mendekotasuna duen pertsonarekin bizi bada urte natural osoan, jarraian eta etenik gabe.
- Kenkari hori ez badu aplikatzen ez desgaitasuna edo mendekotasuna duen zergadunak, ez haren ezkontideak edo izatezko bikotekideak, desgaitasuna edo mendekotasuna duen pertsonarekin urte natural osoan jarraian eta etenik gabe bizi diren laugarren gradura arteko ahaideek aplikatu ahalko dute. Hala ere, desgaitasuna edo mendekotasuna duen pertsona ezkontidearekin edo izatezko bikotekidearekin eta laugarren gradura arteko ahaide horiekin bizi bada, ezkontideak edo izatezko bikotekideak aplikatu beharko du, baldin eta lanbide arteko gutxieneko soldata baino errenta handiagoak jasotzen baditu, errenta salbuetsiak kontuan hartu gabe; bestela, ahaide horrek edo horiek aplikatu ahalko dute kenkaria.
- Desgaitasuna edo mendekotasuna duen pertsona gradu desberdineko ahaide bat baino gehiagorekin bizi bada, hurbileneko ahaideek bakarrik aplikatuko dute kenkaria. Ahaide bat baino gehiago izanez gero, kenkaria haien artean hainbanatuko da, zati berdinetan, lehenago aipatutako baldintzak betetzen dituen desgaitasuna edo mendekotasuna duen pertsona bakoitzeko.
- Kenkari hori bateragarria da aurreko ahaideen kenkariarekin eta desgaitasunaren edo mendekotasunaren kenkariarekin.

12.2.5. Adingabeak eta mendekotasun edo desgaitasun maila jakin bat duten pertsonak zaintzeagatiko kenkaria

Zenbat kenduko da?

Berezian afiliatutako pertsona bati mugagabeko kontratua egiten badio pertsona jakin bat zaintzeko, kontratuagatik ordaindutako zenbatekoengatik 250,00 euro zergaldi bakoitzeko.

Kenkaria aplikatzeko eskubidea ematen duten pertsonak:

- 12 urtetik beherakoak, ondorengoengatik kenkarirako eskubidea ematen dutenak
- Ondorengo edo aurreko ahaide izateagatik kenkarirako eskubidea ematen duten eta % 5eko edo gehiagoko desgaitasun-maila edo edozein mailatako mendetasuna aitortuta duten pertsonekin bizi direnak.

Aplikatzeko baldintzak:

- Ordaintzaileak Gizarte Segurantzaren alta emanda egon behar du
- Kontratazio mugagabearen izaera betetzat joko da etxean laguntza eta zaintza pertsonaleko zerbitzuak ematen dituen erakunde baten bidez kontratatzen denean, eta lehen urteak 183 egunetik gorako iraupena izan behar duenean.

Kenkari hau bateraezina da laguntzaile pertsonalak kontratatzeagatiko kenkariarekin.

12.2.6. Desgaitasunagatik edo mendetasunagatik aplika daitekeen kenkaria

Zenbat kenduko da?

1.- Zergadunak, ondorengoak, aurrekoak, ezkontideak edo izatezko bikotekideak (Eusko Legebiltzarraren maiatzaren 7ko 2/2003 Legeak ezarritakoaren arabera eratuta edo Espainako Estatuko, Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko herrialdeetako edo hirugarren herrialdeetako administrazio publikoek ezarritako antzeko erregistroetan eratuta) edo laugarren mailarainoko alboko ahaideak berak duen desgaitasuna edo mendetasuna. Kenkaria egin daiteke, norberaren egoeraren arabera:

- **1.025,64 €: % 33 - % 65 bitarteko desgaitasuna dela eta jardueran mugak dituen pertsona desgaitu bakoitzagatik.**
- **1.464,54 €: gutxienez % 65eko desgaitasuna edo mendetasun moderatua (I. gradua) dela eta jardueran mugak dituen pertsona desgaitu bakoitzagatik.**
- **1.756,75 €: mendetasun larria (II. gradua) duen pertsona bakoitzeko.**
- **2.191,03 €: mendetasun handia (III. gradua) duen pertsona bakoitzeko.**

Baldintzak

- **Desgaitasuna duen pertsona hauetako bat izan behar da:** zergaduna, ondorengoa, aurrekoa, ezkontidea edo izatezko bikotekidea (Eusko Legebiltzarraren maiatzaren 7ko 2/2003 Legeak ezarritakoaren arabera eratutako bikotea edo Espainako Estatuko, Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko herrialdeetako edo hirugarren herrialdeetako administrazio publikoek ezarritako antzeko erregistroetan eratutakoa) edo laugarren mailarainoko alboko ahaideak berak, adina alde batera utzita. Kasu horietan ahaideak zergadunarekin bizi behar dira.

Lehenago aipatu diren **mendetasun desgaitasun graduak Autonomia pertsonala sustatzeko eta mendetasuna duten pertsonenak zaintzeko 39/2006 Legean, abenduaren 14koan, mendetasuna baloratzeko ezarritako baremoa onartu duen otsailaren 11ko 174/2011 Errege Dekretuan** ezarritakoaren arabera.

- **Ahaidea izanez gero (ezkontidea eta izatezko bikotekidea ez bestea), desgaitasuna edo mendetasuna daukan pertsonaren urteko errenta (salbuetsitako errentak zenbatu gabe) lanbide arteko gutxieneko soldata⁷ halako bi izan behar da aitortzen den zergaldian.**
- Kenkari hori bateragarria da aurreko ataletan ezarritakoekin (ondorengoei, aurrekoei, mantenuari buruzkoak).

Zerga hau dela eta, desgaitasuna edo mendetasuna daukan pertsona batek autolikidazioa aurkezten badu, bi aukera edukiko ditu: kenkaria osorik aplikatzea bere aitorpenean edo kenkaria osorik aplikatzea beraz arduratzen den zergadunak. Bigarrena hautatuz gero, eta desgaitasuna duen pertsonaren ardura hainbat zergadunek badute, kenkaria hainbanatu egingo da, eta zergadun bakoitzak zati berdinetan aplikatuko du kenkaria.

Era berean, desgaitasuna duen edo mendetasun egoeran dagoen pertsona baldin badago zergadunaren zaintzan edo harreran (adingabeak babesteko arloan eskuduna den erakunde publikoarekin sinatutako erabakiaren bidez), kenkaria aplikatu ahal izango da, halaber, zergadunak, Kode Zibilaren I. liburuxko XI. tituluan xedatutakoaren esparruan, odezkaritza ahalemena duen kudoretza gauzatzen duenean desgaitasuna duen pertsonarekiko. Horretarako, errentari eta desgaitasunari buruzko baldintzak, atal honetan zehaztuak, bete beharko dira.

2. Zergadunarekin bizi den eta gutxienez 65 urtekoa den pertsonaren desgaitasuna edo mendetasuna:

Zergadunarekin aurreko puntuan adierazitako ahaideen edo berdinetatikoen zerrendan ageri ez den 65 urtetik gorako pertsonaren bat bizi bada eta haren urteko sarrerak (errenta salbuetsiak zenbatu gabe) lanbide arteko gutxieneko soldata⁸ halako bi baino gutxiago izan badira, aurreko puntuan ezarritako kenkariak aplikatuko dira, mendetasunaren edo desgaitasunaren gradua kontuan hartuta.

Zerga hau dela eta, **desgaitasuna edo mendetasuna daukan pertsona batek autolikidazioa aurkezten badu, bi aukera edukiko ditu: kenkaria osorik aplikatzea bere aitorpenean edo kenkaria osorik aplikatzea beraz arduratzen den zergadunak.** Bigarren aukera hautatuz gero, eta mendetasun egoeran dagoen edo desgaitasuna duen pertsonaren ardura hainbat zergadunek badute, kenkaria hainbanatu egingo da, eta zergadun bakoitzak zati berdinetan aplikatuko du kenkaria.

Kenkari hori **ez da bateragarria** izango aurreko 1. paragrafoan ezarritakoarekin.

Nola egiaztatu behar da mendetasun edo desgaitasun gradua?

Desgaitasun edo mendetasun egoera egiaztatu behar da Zerga Administrazioaren aurrean, **zuzenbidean onartutako edozein bide erabilia.**

Hala ere, pertsona baten desgaitasuna edo mendetasuna **legez egiaztatutzat hartuko da kasu hauetan:**

a) Foru Aldundiko organo eskudunak, Adinekoen eta Gizarte Zerbitzuen Institutu Nazionalak edo autonomia erkidegoetako organoak ziurtatua denean.

Horri dagokionez, ziurtagiria ez da izan behar horrexetarako berariaz emana, eta beraz aipatu organoek **emandako zeinahi agiri izango da baliozkoa,** baldin eta bertan **desgaitasun edo mendetasun gradua** argi eta garbi adierazten bada, **eta aurreko artikuluetan aipatutako baremoekin** erlazionatzen bada.

b) Ezintasun iraunkorra dela eta, Estatuko Klase Pasiboen araubidearen bitartez, Gizarte Segurantzaren prestazioa jasotzen bada, betiere, baldin eta prestazioa onartzeko, aurreko ataletan aipatutako desgaitasun edo mendetasun gradua eskatzen bazaio.

⁷ Lanbide arteko gutxieneko soldata otsailaren 11ko 87/2025 Errege Dekretuaren arabera.

⁸ Lanbide arteko gutxieneko soldata otsailaren 11ko 87/2025 Errege Dekretuaren arabera.

Noiz gertatu behar dira batera mendetasun edo desgaitasun inguruabarrak?

Ezgaitasunagatik edo mendetasunagatik kenkaria aplikatu ahal izateko, **desgaitasun edo mendetasun egoera horren inguruabarrak zerga sortu zen datarekin bat datozela egiaztatu beharko da.**

Hala ere, mendetasunak edo desgaitasunak berariaz adierazita badauka iraunkorra dela, edo zerga sortu zeneko eguna beraren kalifikazioa baliozkoa den aldian barruan badago, ez da beharrezkoa izango mendetasuna edo desgaitasuna frogatzen duen agirian zergaren sortzapen eguna jasota izatea.

Nola hainbanatuko da kenkaria?

Desgaitasuna duen pertsonak autoaitorpena aurkezten badu, eta berarekin bizi den zergadunari kenkaria oso-osorik aplikatzeko hautatzen badu, eta desgaitasuna duen pertsona zergadun batzuekin bizi bada, kenkaria zati berdinetan hainbanatuko da haien artean.

Adibidea

Demagun zure urteko errenta 10.900 € izan dela. Gainera, % 33ko desgaitasuna duzu. Bi pertsona hauekin bizi zara:

Batetik, 70 urteko aitarekin: % 70eko desgaitasuna dauka eta 2025ean ez du errentarik eduki.

Bestetik, 68 urteko pertsona batekin: ez duzu familia loturarik berarekin eta haren desgaitasun gradua % 80koa da. Horrez gain, ez du errentarik izan 2025ean.

Zer kenkari aplika ditzakezu?

Desgaitasuna edukitzeagatik		1.025,64 €
Aitak desgaitasuna edukitzeagatik	Aurreko ahaideagatik	423,72 €
	Desgaitasun edo mendetasunagatik	1.464,54 €
> 65 urtetik gorako desgaituarekin bizitzearekin		1.464,54 €
GUZTIRA		4.378,44 €

12.2.7. Zergadun alarguentzako kenkaria

Kenkaria hau da:

- 200 €, zerga-oinarria $\leq 20.000,00$ € denean.
- $[200 - 0,02 \times (BI - 20.000)]$ €, zerga-oinarria 20.000 €-tik gorakoa bada

Hildako ezkontidearen aurkako genero-indarkeriako delituagatik kondenatutako zergadunak ez du kenkarirako eskubiderik izango.

Bateraezina da adinaren kenkariarekin.

12.2.8. Adinaren kenkaria

Gehienez ere 20.000 euroko zerga oinarria daukan zergadun bakoitzeko kenkari hau aplikatuko da adina dela eta:

Adina: urte kopuru honetatik gora	Kenkaria Euro
65	385
75	700

20.000 €-tik gorako eta 30.000 €-tik beherako zerga oinarria duten 65 urtetik gorako zergadunek 385 euroko kenkaria aplikatuko dute, baina kenkari horretatik kendu behar dute zerga oinarritik 20.000 euro kenduz lortzen den zenbatekoa bider 0,0385 eginez ateratzen den emaitza.

20.000 €-tik gorako eta 30.000 €-tik beherako zerga oinarria duten 75 urtetik gorako zergadunek 700 euroko kenkaria aplikatuko dute, baina kenkari horretatik kendu behar dute zerga oinarritik 20.000 euro kenduz lortzen den zenbatekoa bider 0,07 eginez ateratzen den emaitza.

Honen ondorioetarako, zerga oinarriaren zenbatekoa zerga oinarri orokorraren eta aurrezkiaren oinarri orokorraren batura izango da (bi oinarriok PFEZaren Foru Arauko 67. artikuluan eta 68. artikuluan arautzen dira, hurrenez hurren). Zerga oinarri orokorra negatiboa izanez gero, zero konputatuko da arestian aipatutako batuketan.

Hala ere, foru arau honetako 69. artikuluan aipatzen den konpentsazio pentsioen eta janarirakourtekoen ondoriozko murrizketa aplikatzen bada zerga oinarri orokorrean eta aurrezkiaren zerga oinarrian, aurreko paragrafoan xedatzen denarekin bat etorritik kalkulaturako zerga oinarria gutxituko da.

Zerga batera ordainduz gero, kenkaria egingo da aurretik adierazitako adina gainditzen duen zergadun bakoitzeko, baldin eta zerga oinarri bateratua, aurreko paragrafoan adierazitakoaren arabera zenbatuta, gehienez ere 35.000 € bada.

12.2.9. Kenkaria lan jarduna, enpresariala edo profesionala gelditzeagatik, uzteagatik edo murrizteagatik, adingabeak edo adoptatuak zaintzeko xedez

200,00 euroko kenkaria gizonak diren zergadunentzat geldiarazte urte bakoitzeko, 4 urtetik beherako ondorengoak, adoptatuak edo zergadunari lotutakoak zaintzeko, tutoretza, harrera iraunkorra edo adopzio helburuko zaintza baldin bada geldiaraztearen helburua. Erditze edo adopzio anizkoitza izanez gero, % 50 igoko da.

Lanaldia murriztuz gero ere aplika daiteke, baldin eta gehienez ere lanpostuko lanaldi osoaren % 67 lan egitea badakar, betiere lanaldi osoa legez ezarritako lanaldiaren % 50 baino txikiagoa ez bada.

Bi gizonak dedukziorako eskubidea badute, zati berdinetan banatuko da. Baldintzak:

- Ezinbestekoa da, Gizarte Segurantzaren langile gisa gutxienez 9 hilabetez alta emanda egotea, jaio edo adoptatu aurreko 18 hilabeteen barruan.

Kenkari hori bateraezina da adingabeak eta mendekotasun edo desgaitasun maila jakin bat duten pertsonak zaintzeagatik kenkariarekin.

12.2.10. Kenkaria adingabeak zaindu ondoren berriro laneratzeagatik

1.500,00 euroko kenkaria emakume diren zergadunentzat geldiarazte urte bakoitzeko, 4 urtetik beherako ondorengoak, adoptatuak edo zergadunari lotutakoak zaintzeko, tutoretza, harrera iraunkorra edo adopzio helburuko zaintza baldin bada geldiaraztearen helburua. % 50eko igoera erditze edo adopzio anizkoitzaren kasuan.

Baldintzak:

- Gizarte Segurantzari langile gisa gutxienez 9 hilabetez alta emanda egotea, jaio edo adop-tatu aurreko 18 hilabeteen barruan.
- Legez onartutako oraindutako baimenak amaitu ondorengo 12 hilabeteetan, gutxienez, ordaindutako jarduerarik egin ez izana.
- Adingabeak 3 urte bete eta hurrengo 12 hilabete bete baino lehen lan merkatura itzuli izana edo enplegu eskatzaile gisa inskribatuta egotea.

Kenkaria aplikatu ahal izango da, halaber, lanaldia murrizten bada eta, horren ondorioz, gehienez ere lanpostuko lanaldi osoaren % 67 lan egin behar bada.

Lanera itzultzen dela ulertuko da, bere lanpostuaren lanaldi osoari dagokion, gutxienez, % 85a hartzen duen lanaldia egiten bada.

12.2.11. Nola zehazten da egoera pertsonala eta familiarra?

Kenkari horiek jasotzeko eskubidea ematen duten egoera pertsonalak eta familiarako egoerak zehazteko, kontuan hartuko da zerga sortzen den egunean (arau orokor gisa, abenduaren 31n) **zer egoera dagoen.**

Kenkari horiek kalkulatzeko, ezin da **inolaraz ere** aplikatu inguruabarrak gertatu diren egutegiko egunen proportzioa.

Hala ere, zergaldian kenkaria aplikatzeko eskubidea sortzen duen pertsona hil bada, kenkari horiek aplikatzeko kontuan eduki behar diren inguruabar pertsonalak eta familiarak zehazteko, hura hil denean izan den egoera aintzat hartuko da, eta kenkaria ez da txikituko egun horren arabera proportzioan.

Adibidea

Pertsona bat hiru seme-alabekin bizi da:

Zaharrena, 8 urtekoa, 2025eko abuztuaren 1ean hil da trafiko istripu batean. % 33ko desgaitasuna zeukan.

Bigarrena 2019ko azaroaren 16an jaio zen. Beraz, 2025eko azaroaren 16an 6 urte bete zituen.

Hirugarrena 2025eko abenduaren 1ean jaio da.

Zer kenkari aplika ditzake?

	Ondorengo bakoitzagatik	734,80 €
Zaharrenagatik (desgaitasuna zeukan)	Desgaitasun edo mendetasunagatik	1.025,64 €
	≥ 6 eta < 16 urteko seme bakoitzarengatik	68,20 €
Bigarrenagatik	Ondorengo bakoitzagatik	909,70 €
	6 urte baino gutxiago edukitzeagatik	0 €
	≥ 6 eta < 16 urteko seme bakoitzarengatik	68,20 €
Hirugarrenagatik	Ondorengo bakoitzagatik	1.532,30 €
	6 urte baino gutxiago edukitzeagatik	424,60 €
GUZTIRA		4.763,44 €

Adibide guzti hauetan kide guztiak gutxienez 4.000 biztanle duten udalerrietan bizi dira.

LABURPENA: Kenkari motak			
Kenkari motak	Kenkarien kopuruak		
Ondorengoengatik	Lehenengoengatik 734,80 euro urtean*		+ 424,60 € 6 urtetik beherakoa izanez gero + 68,20 € 6 - 16 urte bitartekoa izanez gero
	Bigarrenengatik 909,70 euro urtean*		
	Hirugarrenengatik 1.532,30 euro urtean*		
	Laugarrenengatik 1.811,70 euro urtean*		
	Bosgarrenengatik 2.366,10 euro urtean, eta kopuru bera hortik gorako bakoitzagatik*		
Seme-alaben mantenurako urtekoak ordaintzeagatik	Ordaindutako kopuruaren % 15	Muga:	Ondorengoengatik dagokion kopuruaren % 30, seme edo alaba bakoitzeko Bi gurasoek mantenurako urteko kopuruak ordaintzen dutenerako limitazioa.
Aurrekoengatik	423,70 €*		
Laguntzaile pertsonala kontratatzeagatik mendekotasun gradu jakina edo desgaitasuna daukan pertsona baten arretarako	431,64 € %65eko desgaitasuna edo handiagoa edukitzeagatik edo mendetasun arinagatik (I. gradua)		
	718,08 € mendetasun larriagatik (II. gradua)		
	1.436,16 € mendetasun handiagatik (III. gradua)		
Adingabeak edo mendekotasun gradu duten pertsonen zaintzeagatik	250 € zergaldi bakoitzeko		
Desgaitasun edo mendetasunagatik	1.025,64 € % 33 - % 65 bitarteko desgaitasuna daukan pertsona bakoitzagatik		
	1.464,54 € % 65eko desgaitasuna handiagoa edo mendetasun moderatua (I. gradua) daukan pertsona bakoitzagatik		
	1.756,75 € mendetasun larria (II. gradua) daukan pertsona bakoitzagatik		
	2.191,03 € mendetasun handia (III. gradua) daukan pertsona bakoitzagatik		
	Kopuru berak desgaitasuna duen edo mendetasun egoeran dagoen 65 urte edo gehiagoko pertsona bakoitzagatik, mendetasun edo desgaitasun graduaren arabera		
Alarguntzeagatik	- ZO 20.000 € edo gutxiago.....200 €		
	- ZO 20.000 € baino gehiago eta 30.000 € baino gutxiago.....200 € - [0,0200 x (ZO-20.000 €)]		
Adinagatik	• 65 urtetik gorakoa:		
	- ZO 20.000 € gehienez.....385 €		
	- ZO 20.000 - 30.000 € bitartekoa.....385 € - [0,0385 x (BI-20.000 €)]		
	- ZO 30.000 € edo gehiago 30.000 €.....0 €		
	• 75 urtetik gorakoa:		
- ZO 20.000 € gehienez.....700 €			
- ZO 20.000 - 30.000 € bitartekoa.....700 € - [(0,07 x (BI-20.000 €)]			
- ZO 30.000 € edo gehiago.....0 €			
(Zerga batera ordaintzen bada, kenkaria aurretik adierazitako adina gainditzen duen zergadun bakoitzeko aplikatu behar da, baldin eta zerga oinarri bateratua 35.000 € baino gehiago ez bada).			
Gelditzea, uztea edo murriztea, adingabeak zaintzeko	Gizonak: 200 € geldiarazte urte bakoitzeko		
Adingabeak zaindu ondoren berriro laneratzea	Emakumeak: 1.500 € geldiarazte urte bakoitzeko		

*Kenkari hau ehuneko 15 handituko da zergadunak 4.000 biztanle baino gutxiago dituen Arabako udalerrri batean finkatzen bada ohiko etxebizitza.

12.3. Ohiko etxebizitzak sortzen dituen kenkariak

Aurrera jarraitu aurretik, ohiko etxebizitza zer den argitu behar da.

Zer da ohiko etxebizitza?

Oro har, **ohiko etxebizitzatzat hartzen da zergaduna gutxienez hiru urtez jarraituan bizi den eraikuntza.**

Hala ere, etxebizitza ohikoa izan dela joko da, epe hori igaro ez arren, zergaduna hiltzen denean, edo ezinbestez etxebizitza aldatzera behartzen duten inguruabarrak gertatzen direnean, hala nola, etxebizitza ez egokitzea zergadunaren edo harekin bizi den ondorengoaren edo aurreko ahaidearen, ezkontidearen edo izatezko bikoteko kidearen ezintasun mailara, edo zergaren kuota osoan kenkaria egiteko eskubidea ematen duen pertsonarenera; senar-emaztegiak ezkontzea; senar-emazteak banantzea; izatezko bikotea desegitea, lantokia aldatzea; lehen enplegua lortu edo enplegua aldatzea; inguruabar ekonomikoengatik aipatu aldian etxebizitzaren ordainketari aurre ezin egin izatea; edo arrazoitutako antzeko beste egoerak gertatzea.

OHARRA: Ondoko hauek ez dira hartuko ohiko etxebizitzaren kontzeptuaren barne: lorategiak, parkeak, igerilekuak, kirol instalazioak, garajeak eta, oro har, etxebizitza bera ez diren eranskinak edo beste edozein elementu, elementu horiek **erregistroko finka bakarra osatu ezean.**

Familia unitateko kideak etxebizitza bat baino etxebizitza gehiagoren jabeak badira, higiezin horietako bat soilik **joko da ohiko etxebizitzatzat.** Horretarako, kontuan hartuko da familiaren bizitzako interesen, **harreman pertsonalen eta harreman ekonomikoen gune nagusia** zein den.

Etxebizitza bat zergadunaren ohiko etxebizitzatzat hartzeko, **zergadunak bertan bizi behar izan du, benetan eta modu iraunkorrean, hamabi hilabeteko epean, etxea erosi zuenetik edo lanak amaitu zirenetik zenbatuta.** Hala ere, **ondoko bi kasu hauetan ere ohiko etxebizitzatzat hartuko da:**

- **Zergaduna hiltzen bada, edo etxebizitza okupatzea eragozten duen beste egoera bat (ezkontzea, banantzea, lekualdaketak lanarengatik...) gertatzen bada.**
- **Zergadunaren kargua edo lana dela, ohikoa den beste etxebizitza bat baldin badauka, eta, hortaz, erosi berria erabiltzen ez badu.** Kasu horretan, hamabi hileko epealdia karguari edo lanpostuari utzi dion egunetik aurrera hasiko da kontatzen.

Lokalak etxebizitza gisa egokitzen badira, etxebizitza lehen aldiz erabili edo okupatzeko lizentzia ematen denetik aurrera hasiko da zenbatzen hamabi hilabeteko aldia.

Ezarritako salbuespenak aplikatzen direnean, ezinbestean etxebizitza aldatzera behartzen duten edo bertan bizi zuten galarazten duten egoerak gertatu arte egingo da ohiko etxebizitza erosteagatik aplikatu beharreko kenkaria. Bestalde, lana edo kargua dela eta, zergadunak **ohiko etxebizitza baldin badauka, kontzeptu horri dagokion kenkaria aplikatzen jarraitu ahal izango du, egoerak bere horretan jarraitzen badu, eta etxea saltzen ez bada.**

Tratamendu bera aplikatuko da, zergadunak etxebizitzaren beharra konpentsatzeko kopuruak jasotzen baditu, eta, gainera, etxebizitza familia unitatetik kanpoko pertsonak erabiltzen ez badute.

65 urtetik gorako pertsonen edo mendetasun larri edo handiko egoeran dauden pertsonen ohiko etxebizitza kostu bidez eskualdatzeagatik lortutako ondare irabazia salbuetsita egon ahal izateko (33/2013 Foru Arauko 42. artikuluko c) paragrafoan mugak ezarrita daude), eta zergadunaren ohiko etxebizitza eskualdatzeagatik adierazten den ondare irabazia salbuetsita egon ahal izateko, eta, betiere, baldin eta eskualdaketaren zenbatekoa ohiko etxebizitza bat erosteko berriro inbertitzen bada, ohiko etxebizitza eskualdatu dela joko da kasu hauetan: eraikin hori zergadunaren ohiko etxebizitza une horretan baldin bada, edo eskualdaketa egin aurretiko bi urteetako edozein egun arte ohiko etxebizitzatzat hartu bada.

Atal honetan bi kenkari daude:

Ohiko etxebizitza alokatzeagatik.

Ohiko etxebizitza eskuratzeagatik.

12.3.1. Kenkaria ohiko etxebizitza alokatzeagatik

Zergaldian beren ohiko etxebizitza alokatzeagatik zenbatekoak ordaintzen dituzten zergadunek ordaindutako kopuruen ehuneko 20ko kenkaria aplikatu ahal izango dute, urtean **1.600 euroko** mugarekin.

Kenkaria **ehuneko 35**ekoa izango da, urtean **2.800,00 euroko** mugarekin, **familia ugarien titularrak diren** zergadunen kasuan, **guraso bakarreko familia-unitateen kasuan** (mendetasun ekonomiko eskusiboagatik izan ezik), genero-indarkeriaren edo etxe indarkeriaren biktima diren zergadunen kasuan, **36 urtetik beherako** zergadunen kasuan, **ehuneko 65eko edo hortik gorako desgaitasuna, edo mendetasun-egoera** edozein gradutan aitortua duten zergadunen kasuan, edo haiekin bizi direnean zergaldi osoan zehar, heriotzaren kasuan izan ezik, **desgaitasun edo mendetasun hori aitortuta duten pertsonak; eta ohiko etxebizitza despulazio-arriskuan dauden eremuetako batean** duten zergadunen kasuan.

Baldin eta epaile batek ebazpen bidez ezartzen badu zergadunak bere kargura bakarrik ordaindu behar duela familia etxebizitzaren alokairua, hark eskubidea izango du bere autolikidazioan kenkari hori praktikatzeko. Betebehar hori bi zergadunei ezarri bazaie, kenkaria bien artean hainbanatuko da, eta bakoitzaren autolikidazioan aplikatuko da, dagokien heinean.

Ordaindutako zenbatekotik kendu egin beharko da zergadunak etxearen alokairurako jasotako dirulaguntzen zenbatekoa, zeinak salbuetsirik egongo baitira zerga honen arautegi erregulatuaren arabera.

Ohiko etxebizitzaren alokairuagatik ordaindutako kopuruen parekoak izango dira ohiko etxebizitzat hartzen diren erabilera-lagapeneko erregimeneko etxebizitzek, etxebizitza-kooperatibetako bazkideek edo bestelako elkarteek edo irabazi-asmorik gabeko elkarteetako bazkideek ordaindutako kanonak edo errenta sozialak, betiere hotel-industiaren berezko zerbitzu osagarriak ematen ez badira, hala nola jatetxeetakoak, garbiketakoak, arropa garbitzekoak edo antzekoak, edo gizarte- edo osasun-laguntzako zerbitzuak.

Hala ere, ez dira ohiko etxebizitza alokatzeagatik ordaindutako kopuruen parekoak izango, eta, beraz, ez dira aplikatuko artikulu honetan xedatutakoa, ohiko etxebizitzat hartzen diren eta erosteko aukerarako eskubidea edo jabetza transferitzeko klausula duten erabilera-lagapeneko erregimeneko etxebizitzengatik ordaindutako kanonak edo gizarte-errentak, ez eta etxebizitza-kooperatibetako bazkideek edo bestelako elkarteek edo irabazi-asmorik gabeko elkarteetako bazkideek ordaindutako kanonak edo gizarte-errentak ere, baldin eta Eusko Legebiltzarraren ekainaren 18ko 3/2015 Legeak, Etxebizitzari buruzkoak, hirugarren xedapen gehigarrian aurreikusitako baldintza guztiak betetzen ez badira.

Herri-administrazio baten jabetzako lursailen gaineko azalera-eskubidea eratuz babes publikoko etxebizitzak sustatzen badira, erabilera-eskubidearen izaera mugagabea betetzat joko da elkartekideen erabilera-eskubidearen iraupena aipatutako azalera-eskubidearen iraupenarekin bat datorrenean.

Zergadunek kenkari jakin batzuk aplikatzeko araubide berezia (33/2013 Foru Araua, 94bis artikulua)

Zergadunek **ohiko etxebizitza alokatzeagatiko** kenkariari dagozkien zenbatekoak kendu ahal izango dituzte, hain zuzen ere haiek aplikatzeko eskubidea sortu den zergaldian kuota osoa nahikoa izan ez eta ezin izan badira kendu, betiere sortu diren zergaldirako ezarritako portzentajeak, mugak eta gainerako beharkizunak errespetatuz.

12.3.2. Ohiko etxebizitza erostegatiko kenkaria

Zergadunek kenkaria aplikatu ahal dute zergaldian, ohiko etxebizitzaren erosketan inbertitu duten kopuruengatik. Horren barne hartzen dira: **erosketa horrekin lotutako gastuak**, eta beste batzuen kapitalak etxebizitza erosteko erabiltzeagatik ordaindu diren

interesak eta beste batzuen bidezko finantzazioa egiteagatik sortu diren eta zergadunaren kontura izan diren gastuak.

Zer hartzen da ohiko etxebizitzako inbertsioztat?

- Ohiko etxebizitza **erosteko** erabilitako diru kopurua. **Ez dira etxebizitza erosketatzat hartuko:**
 - Etxea **zaintzeko gastuak** (pintatzea, entokatzea...) eta **konponketak egiteko gastuak** (berogailuak, igogailuak konpontzea, iturgintza lanak, etab.).
 - **Hobekuntzak** (altzariak, segurtasuna bermatzeko ateak, leihatilak...)
 - **Garajeko aparkalekuak**, lorategiak, parkeak, igerilekuak eta kirol azpiegiturak **erostea, eta, oro har, eranskinak edo erregistroko finka bakarraren zati ez den guztia.**
- Ohiko etxebizitza **birgaitzeko** erabilitako diru kopurua.
- Ohiko etxebizitza **erosteko edo birgaitzeko** zergadunak ordaindu behar izan dituen **gastuak** (BEZa, notariotza gastuak, jabetzako erregistroa...). Finantzaketa gastuak ez dira sartzen.
- **“Etxebizitzarako aurrezki kontuak”** esaten zaizkien kontuetan gordailutzen den dirua. **Zergadunak kontu horietan gordetzen dituen kopuru horiengatik** kenkaria aplikatu ahal izango du, **baldin eta kenkaria egiteko eskubidea ematen duten kopuru horiek zergadunak bere ohiko etxebizitza erosteko edo birgaitzeko soilik erabiltzen baditu, sei urteko epea amaitu aurretik, kontua ireki zuenetik zenbatuta. Kontua irekitzeko unean titularrak 36 urte baino gutxiago baditu, epea hamar urtekoa izango da.**
- Gordailuriko kopuruak baliatzeko betekizunak betetzen direla joko da, baldin eta kenkaria aplikatzeko eskubidea sortu duten eta kontu horretatik hartu diren kopuruak zerga sortu aurretik berriz jartzen badira edo kreditu entitate bereko edo beste bateko beste kontu batean oso-osorik jartzen badira.

Kenkaria egiteko eskubidea galduko da kasu hauetan:

- **Zergadunak** etxebizitza kontuan gordailuturiko kopuruak, kenkarirako eskubidea sortu diotenak, **ohiko etxebizitza erosteko edo birgaitzeko ez diren beste xede baterako erabiltzen baditu, eta zergaren sortzapenaren aurretik kontu horretara itzultzen ez baditu edo oso-osorik jartzen ez baditu beste kontu batean, kreditu entitate bereko kontua izan nahiz beste entitate batekoa izan. Zati batean erabili baditu, gordailutako lehenengo kopuruak hartu dituela joko da.**
- **Kontua ireki zenetik, legezko epea igaro badira, eta kenkaria egiteko eskubidea sorrarazi duten kopuruak ohiko etxebizitza eskuratzeko edo birdoitzeko erabili ez badira.**
- **Kontzeptu horren ziozko kenkaria aplikatzeko eskubidea izateko baldintzak ohiko etxebizitzaren ondorengo erosketan edo birgaikuntzan betetzen ez badira.**

Zergadun bakoitzak **etxebizitza kontu bat soilik eduki ahal du.**

Etxebizitza kontuak **bereizita zehaztu behar dira** aitortpenean. Gutxienez **datu hauek adierazi behar dira haiei buruz:**

- Zer entitatetan ireki den kontua.
- Kontuaren zenbakia.
- Irekiera eguna
- Ekitaldian zenbatean gehitu den kontuaren saldoa.

Aplikaturako kenkariak egiteko eskubidea galduz gero, zergadunak ondoko hauek batu behar dizkio kenkarirako baldintzak bete ez dituen zergaldiko zerga kuotari: kendutako kopuruak eta Zergei buruzko Foru Arau Orokorreko 26. artikuluan aipatzen diren berandutze interesak.

Zer kasu parekatzen dira erosketarekin edo birgaikuntzarekin?

Ohiko etxebizitzaren erosketarekin parekatu dira kopuru hauek (beraz, kenkaria egiteko eskubidea ematen dute):

- Ohiko etxebizitza handitzea
- Eraikitzea
- Azalera eskubidea eskuratzea
- Desgaitasuna duten pertsonen ohiko etxebizitzak egokitzeko edo aldatzeko lanak edo instalazioak

Banan-banan aztertuko ditugu.

1. Ohiko etxebizitza handitzea

Horretarako, **azalera bizigarria era iraunkorren eta urtaro guztietarako handitu behar izan da**. Azalera handitzeko lan horiek estaldurarik gabeko gunea ixteko egin daitezke, edo beste xede batez.

2. Eraikitzea

Horretarako, zergadunak lanen gastuak zuzenean ordaindu behar izan du, edo lanen sustatzailearen kontura entregatu behar izan ditu kopuruak, betiere, **baldin eta lanak lau urteko epea amaitu aurretik bukatzen badira**, inbertsioa hasi zenetik zenbatuta.

Lau urteko epe hori handiagoa izan daiteke, kasu hauetan:

- **Epaiketa bidez adierazi den konkurtsoa**. Lau urteko epea amaitu aurretik, sustatzaileak lanak amaitzen ez baditu, edo etxebizitzak epe horretan entregatu ezin baditu, epe hori automatikoki handituko da beste lau urtez, eta hamabi hilabeteko epea emango da etxebizitza okupatzeko, etxebizitza entregatzen denetik zenbatuta.
Epea handitu ahal izateko, zergadunak ondoko hauek aurkeztu beharko ditu, hasierako epea urratu deneko zergaldiko aitopenearekin batera: etxebizitzan egindako inbertsioari buruzko frogagiriak, bai eta aipaturako egoera (epaiketa bidez adierazitako konkurtsoa) gertatu dela frogatzen duten gainerako dokumentuak ere.
Kasu horretan, zergadunak ez du kopururik sartu beharko, eraikuntza lanak bukatzeko ezarritako lau urteko epe orokorra urratzeagatik.
- **Zergadunarenak ez diren ezohiko inguruabarrak direla eta, lanak gelditu behar izatea eta lanak lau urteko epean ez bukatzea**. Kasu horretan, zergadunak epea handitzeko eskaera egin behar izango du Zerga Administrazioan. Hori egiteko, hilabeteko epea izango du, lau urteko epea urratzen den egunetik zenbatuta. Hauexek jaso behar ditu eskabidean:
 - Epea urratzea bultzatu duten zioak.
 - Beraren ustez, lanak bukatzeko zenbat denbora beharko den zehaztea, epeak gehienez ere lau urtekoa izan behar duela kontuan hartuta.
Eskaerarekin batera, dagozkion frogagiriak aurkeztu beharko ditu. Agiri horiek ikusita, Zerga Administrazioak erabakiko du epea handitzen duen eta zenbat iraungo duen. Baliteke zergadunak eskaturako luzapena eta onartutakoa bat ez etortzea. Epea handitzeko eskabideak gaitzetsizat hartuko dira, baldin eta eskabideok beren beregi ebazten ez badira hiru hileko epean.
Epea handitzea onartzen bada, urratzea gertatzen den hurrengo egunetik aurrera hasiko da zenbatzen.

3. Azalera eskubidea eskuratzea

Higiezinaren azalerako eskubidea eskuratzea, baldin eta higiezina ohiko etxebizitza izango bada, eta **herri titulartasuneko lurzoruen gainean eratu bada**.

4. Desgaitasuna duen edo mendetasun egoeran dauden pertsonen euren etxebizitzak aldatzeko edo egokitzeko egiten dituzten lanak eta instalazioak.

Ohiko etxebizitza egokitzeko egiten diren obra eta instalazioak, bai eta eraikinaren elementu erkideak aldarazteko egiten direnak ere, baldin eta nahitaezko pasabide badira hiri lurreko finkaren eta herriko bidearen artean: esaterako, eskailerak, igogailuak, korridoreak, atariak edo arkitekturako beste edozein osagai, bai eta desgaituen edo mendetasun egoeran daudenen zentzumenezko komunikaziorako edo haien segurtasunaren sustapenerako oztopoak gainditzeko eragingailu elektronikoak ezartzeko egiten direnak ere.

Halaber, kontzeptu horretan sartzen dira errentari, azpierrenerari edo gozamedun gisako tituluaren arabera okupatzen diren etxebizitzetako egokitze lanak eta instalazioak, eta aurrerago zehaztuta dauden zergadunek egin beharko dituzte.

Arabako Foru Aldundiko organo eskudunak, Gizarte Zerbitzuen Institutu Nazionalak edo dagokion organoak ziurtatu beharko du egokitze lanak eta instalazioak beharrezkoak diren irisgarritasuna eta zentzumenezko komunikazioa bermatzeko, desgaitasuna duen pertsonak duintasunez bizi ahal izateko.

Hona hemen **lan horiek egin behar dituzten pertsonak:**

- **Desgaitasuna duen edo mendetasun egoeran dagoen zergaduna**
- Desgaitasuna duen aurreko, ondorengo, ezkontide edo izatezko bikotekidearekin bizi den zergaduna
- **Desgaitasuna duen edo mendetasun egoeran dagoen pertsonarekin bizi den zergaduna (pertsona horrek desgaitasunaren edo mendetasunaren ziozko kenkaria egiteko eskubidea ematen dio) Ohiko etxebizitzako elementu erkideak ordaintzera behartuta dauden jabekideak.**

Arau orokorrak ohiko etxebizitzaren erosketaren ziozko kenkaria aplikatzeko

INBERTSIOA OHIKO ETXEBIZITZAN		Ehunekoa	Muga
Orokorra		%18	1.530€
4.000 biztanle baino gutxiagoko udalerriak		%20	1.836€
36 urtetik beherakoak	Orokorra	%23	1.955€ eskuratze urtea izan ezik
	4.000 biztanle baino gutxiagoko udalerriak	%25	2.346€ eskuratze urtea izan ezik
- Familia ugaria - Guraso bakarreko familia - % 65eko desgaitasuna edo handiagoa, mendekotasuna eta bizikideak. - Genero-indarkeriaren biktimak - Indarkeriaren biktima diren adingabeak dituzten familia-unitateak	Orokorra	%23	1.955€
	4.000 biztanle baino gutxiagoko udalerriak	%25	2.346€
Oztopoak gainditzeko egokitzapen-obra, II. edo III. mailako mendekotasuna izanda	Orokorra	%23	1.955€
	- 4.000 biztanle baino gutxiagoko udalerriak - 36 urtetik beherakoak - Familia ugaria - Guraso bakarreko familia - % 65eko desgaitasuna edo handiagoa, mendekotasuna eta bizikideak - Genero-indarkeriaren biktimak	%25	2.346€

ETXEBIZITZA KONTUA		Ehunekoa	Muga
Orokorra		%18	1.530€
4.000 biztanle baino gutxiagoko udalerriak		%20	1.836€
36 urtetik beherakoak	Orokorra	%23	1.955€
	4.000 biztanle baino gutxiagoko udalerriak	%25	2.346€

Baterako tributazioa aukeratzen bada eta kenkaria aipatutako espezialitateekin aplikatzeko eskubidea duen pertsona bat edo gehiago badago, gehitutako ehunekoak aplikatuko dira.

Ohiko etxebizitza eskuratzen den zergaldian, **36 urtetik beherakoentzat ez da aplikatuko gehieneko kenkari-muga.**

Kenkari jakin batzuk aplikatzeko araubide berezia (33/2013 FA, 94 bis artikulua)

Zergadunek ohiko etxebizitza alokatzeagatiko kenkariei dagozkien zenbatekoak kendu ahal izango dituzte, baldin eta kenkari horiek aplikatzeko eskubidea sortu zen zergaldian kendu ezin izan badira, kuota osoa nahikoa ez izateagatik, kenkari horiek sortu ziren zergaldirako ezarritako ehunekoak, mugak eta gainerako baldintzak errespetatuz.

Horrez gain, **36 urtetik beherakoek**, kuota osoa nahikoa ez izateagatik aplikatzeko eskubidea sortu zen zergaldian, kendu ezin izan diren ondorengoengatik eta **ohiko etxebizitzan egindako inbertsioagatiko** kenkariei dagozkien zenbatekoak kendu ahal izango dituzte, horiek sortu ziren zergaldirako ezarritako ehunekoak, mugak eta gainerako baldintzak errespetatuz. Aipatutako kendu gabeko zenbatekoak, sortutako hurrengo bost urteetan amaitzen diren zergaldien autolikidazioetan kendu ahal izango dira, dagokien zenbatekoa agortu arte, eta ezin izango dira kendu, epe horretatik kanpo, geroko zergaldietan egiteke dauden kenkariak metatuz.

Sortzapenaren egunean zergadunak 36 urte baino gutxiago izan behar ditu, aurreko zergaldiei dagozkien kendu gabeko kopuruak aplikatuko ahal izateko.

- **Ordaindutako zenbatekotik kendu egin beharko da zergadunak etxea erosteko edo birgaitzeko jaso dituen dirulaguntzen zenbatekoa, zeinak salbuetsirik egongo baitira zerga honen arautegi erregulatzailaren arabera.**
- **Baldin eta epaile batek ebazpen bidez ezartzen badu zergadunak bere kargura bakarrik ordaindu behar duela familia etxebizitzaren alokairua, hark eskubidea izango du bere autolikidazioan kenkari hori praktikatzeko. Betebehar hori bi zergadunei ezarri bazaie, kenkaria bien artean hainbanatuko da, eta bakoitzaren autolikidazioan praktikatuko da dagokion heinean, ezarritako ehunekoen eta mugaren arabera.**

Etxebizitza erosteagatik egin daitekeen gehieneko kenkaria, zergadun bakoitzeko

- 1.- Azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauko 87. artikuluko 33. idatz zatian aipatzen den **36.000 euroko muga zergadun guztiei aplikatuko zaie, ohiko etxebizitza noiz eskuratu duten kontuan hartu gabe.**
- 2.- Hala ere, **36.000 euroko gehieneko kopurutik zergadunak 1999ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan ohiko etxebizitzan egindako inbertsioengatik aplikatutako kenkariak kendu behar dira, eta, horrez gain, baita, berrinbertsioa dela eta, 2006ko abenduaren 31ra arte salbuetsitako ondare irabaziaren kopuruari % 15 aplikatuta lortzen den zenbatekoa ere (35/1998 Foru Arauak, PFEZarenak, 46. artikuluan ezartzen duenarekin bat etorritik).**
- 3.- **2007ko urtarrilaren 1etik aurrera ohiko etxebizitza eskuratu bada eta horrekin aurrean aipatutako 46. artikuluan ezarritako berrinbertsioaren ziozko salbuespena sendotu bada, 36.000 euroko mugari murrizketa hau aplikatu behar zaio: salbuetsitako ondarearen % 15.**

4.- 36.000 euroko muga banaka aplikatuko zaie 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen ohiko etxebizitza batera eskuratu duten zergadunei, aurreko 2. puntuan ezarritakoa kontuan hartuta.

5.- 2007ko urtarrilaren 1etik aurrera ohiko etxebizitzako berrinbertsioaren ziozko salbuespena hautatzen bada, 36.000 euroko mugaren murrizketarako, zergadunak etxebizitza besterendu duen ekitaldian lehenengo eta behin salbuetsitako ondare irabaziaren %18 egotzi beharko du.

Aurrekoaren ondorioz, pertsona batek 120.000 €-ko etxebizitza erosten badu, gehienez ere 21.600 €-ko kenketa egin ahal izango du, gehitutako portzentajerako eskubiderik ez badu, hau da, 120.000 €-tik % 18. Hala ere, etxebizitzak 240.000 € balioko balu, ezingo lituzke 43.200 € kendu (240.000tik % 18), 36.000 € baizik, muga gisa ezartzen dena.

Saldo hori, 36.000 €, txikiagoa izan daiteke, baldin eta, ohikoa zen aurreko etxebizitza saltzegtatik, zergadunak ondare irabazia lortu badu. Zergadunak bi aukera dauzka: irabazi horri karga aplikatu edo berrinbertsioaren salbuespena aplikatu; salbuespena aplikatuz gero, ondare irabaziaren % 18 ken dezake 36.000 euroko saldotik edo erabilgarri daukan saldo txikiago batetik.

Era berean, 36.000 €-ko saldoa kasu honetan ere murriztuko da: zergadunak 2007ko urtarrilaren 1etik aurrera etxe bat erosten badu eta erosketak berrinbertsioaren ziozko salbuespena sendotzen badu. Salbuespen hori aurreko arautegian araututa dago (zergadunak bi urteko epea zuen berrinbertsioa egiteko). Hori horrela, kasu horietan 36.000 euroko saldoa murriztuko da, %15 aplikatu behar baitzaio salbuetsita dagoen gehikuntzaren zenbatekoari.

Denboraren poderioz, zergadunak inbertsio kontzeptuaren ziozko kenkaria aplikatu ahala (2006ko abenduaren 31 arte), eta inbertsio eta finantzazio kontzeptuen ziozko kenkaria aplikatu ahala (2007ko urtarrilaren 1etik aurrera), 36.000 euroko zenbatekoa mailaz maila murriztuz joango da, harik eta, hala dagokionean, zero izan arte.

12.3.3. Kenkaria birgaitze babestuagatik (33/2013 FA, 87.bis artikulua)

33/2013 Foru Arauaren 32. artikulua 1. eta 2. paragrafoetan xedatutakoaren arabera kapital higiezinaren etekin garbia zehazten duten zergadunek, ehuneko 18ko kenkaria aplikatu ahal izango diete errentamenduaren xede den etxebizitza birgaitzeko ordaindutako zenbatekoei, urtean 3.000,00 euroko kenkari-mugarekin.

Ondorio hauetarako birgaitzetzat joko dira jabeak alokatutako etxebizitzan egindako lanak, lan horiek babestutako jarduketa gisa deklaratzeko ebazpena eman denean, ondare urbanizatu eta eraikia birgaitzeko jarduketa babestuei buruzko abenduaren 30eko 317/2002 Dekretuan xedatutakoaren arabera, edo bestela, abenduaren 12ko 2.066/2008 Errege Dekretua eta berau ordeztzen duten pareko arauen arabera babesteko moduko jarduketa deklaratu bada.

Era berean, birgaitzetzat hartuko dira alokatutako etxebizitzan egiten diren egokitzapen obrak eta instalazioak, bai eta hirifinkaren eta bide publikoaren arteko beharrezko igarobide diren eraikineko elementu komunak aldatzekoak ere, hala nola eskailerak, igogailuak, korridoreak, atariak edo beste edozein elementu arkitektoniko, edo desgaituen edo mendekoen komunikazio sentsorialeko hesiak gainditzeko edo segurtasuna sustatzeko gailu elektronikoak aplikatzeko beharrezkoak direnak, erregelamendu bidez ezarritako baldintzetan.

Artikulu honetan arautzen den kenkaria aplikatzeko, aurreko paragrafoetan aipatzen diren kopuruetatik honako hau kendu beharko du: etxebizitza zaharberritzeko jasotako dirulaguntzetatik zerga honen araudiaren arabera salbuetsita daudenen zenbatekoa.

12.4. Kenkariak mugikortasunaren jasagarriaren, efizientzaren eta trantsizio energetikoaren aroetan

12.4.1. Kenkaria etxebizitzetako efizientzia energetikoa hobetzeko eta energia berriztagarriak integratzeko obrenatik

Zergadunek ehuneko 15eko kenkaria aplikatu ahal izango dute beren ohiko etxebizitzan edo une horretan errentan emandako beren titulartasuneko beste edozein etxebizitzatan, hiri errentamenduei buruzko azaroaren 24ko 29/1994 Legearen 2. artikuluan ezarritakoaren arabera, egiten dituzten obra eta/edo instalazioetan ordaindutako zenbatekoengatik haien xedea honako hau denean:

- Berokuntza eta hozte eskaria murriztea
- Energia primario ez-berriztagarriaren kontsumoa hobetzea
- Birgaitze energetikoko obrak egitea batez ere bizitegi erabilera duten eraikinen efizientzia energetikoa hobetzeko.

Kenkari honen ondorioetarako, obra eta instalazio hauek bakarrik hartuko dira kontuan:

- a) Energia berriztagarriak erabiltzeaahalbidetzen duten sorkuntzako ekipo hauen instalazioa:
- 1) Eraikinaren edo etxebizitzaren eskari termikoa (berokuntza eta etxeko ur beroa) estaltzeko biomasako galdarak.
 - 2) Eraikinaren edo etxebizitzaren eskari termikoa (berokuntza eta etxeko ur beroa) estaltzeko aerotermita, hidrottermia eta geotermia sistemak.
 - 3) Eraikinaren edo etxebizitzaren autokontsumorako eguzki instalazio fotovoltaikoak (au-tokontsumo indibiduala zein partekatua).
 - 4) Eraikinaren edo etxebizitzaren etxeko ur beroaren eskaria estaltzeko eguzki instalazio termikoak.

a) letra honen 3. eta 4. zenbakietan aipatzen diren ekipoen instalazioarekin parekatuko da entitateen funts propioen partaidetza dakarten akzioak, partaidetzak edo beste edozein tresna bazkide, akziodun, elkartu, partaide edo antzeko gisa eskuratzea, baldin eta entitatearen sozietate xede nagusia energia termikoa eta/edo elektrikoa sortzeko proiektuak gauzatzea bada, baliabide berriztagarrietatik abiatuta eta ekipo horietan inbertituta. Bi unetan harpidetu daitezke tresna horiek: entitatea eratzen denean edo eratu ondoko bost urteetan kapital zabalkuntza bat egiten denean.

Zergadunaren zuzeneko edo zeharkako partaidetzak ezingo du gaintitu entitatearen kapital sozialaren edo haren boto eskubideen ehuneko 10. Zergaduna familia unitate batean badago, muga hori aplikatzean kide guztien partaidetzat hartuko dira kontuan.

- b) Etxebizitzaren efizientzia energetikoa hobetzeko proiektuak jarduketa indibidual edo kolektiboaren bidez eraikin osoan egindakoak, energia primario ez-berriztagarriaren kontsumoagutxienez ehuneko 30 murriztea dakartenak, edo etxebizitzaren edo eraikinaren kalifikazio energetikoa hobetzea eta "A" edo "B" motakoa lortzea xede duten proiektuak. Urteko gehieneko kenkari oinarria 20.000,00 euro izango da.

Urteko gehieneko kenkari oinarria 20.000,00 euro izango da.

Kenkari hau ezin da bateratu inbertitutako zenbateko berengatik foru arau honen 87. eta 87 bis artikuluetan arautzen diren kenkariekin.

12.4.2. Kenkaria ingurumena errespetatzen duten ibilgailu jakin batzuk eskuratzeagatik

Zergadunek eskuratutako ibilgailuaren balioaren ehuneko 5 kendu ahal izango dute, baldintza hauek betez gero:

- 1) Ibilgailua kategoria hauetako batekoa izan behar da: M1 turismoak, L6e kuadriziklo arinak, L7e kuadriziklo astunak, L3e, L4e, L5e motozikletak.
- 2) Ibilgailuen modeloek Energia Dibertsifikatzeko eta Aurrezteko Institutuaren (IDAE) 3. Ibilgailuen Basean agertu beharko dute.
- 3) Ibilgailuak ezin izango dira atxiki jarduera ekonomiko bati.
- 4) Aurreneko matrikulazioa Espainian egina eduki behar dute.

Aurreko apartatuan arautzen den kenkaria aurreko apartatuko lehen baldintzanaipatzen diren kategorietako bateko ibilgailu berri bakar baten eskuratze balioaren ehuneko 10 izango da, baldin eta artikulua horren lehenengo apartatuan ezartzen diren baldintza guztiak betetzen badira eta zergadunak bere titulartasuneko ibilgailu bat txatarrera eramaten badu eta behin betiko baja ematen badio

Kenkari horren oinarria ibilgailuaren eskuratze balioa izango da, eskuratzeak eragindako gastuak eta zergak barne. 125 Kenkariaren gehieneko oinarria 10.000,00 euro izango da L3e, L4e eta L5e motozikleten kasuan, eta 40.000,00 euro artikulua honen 1. apartatuko 1. Baldintzan aipatzen diren kategorietako ibilgailuen kasuan.

12.4.3. Kenkaria ibilgailu elektrikoak kargatzeko puntuak instalatzeagatik

Zergadunak bere gauzetarako erabiltzen duen bere jabetzako ibilgailu elektrikoak kargatzeko puntuak bere finka batean edo jabea den aldetik partaidetza kuota ordaintzen duen garaje komunitario batean instalatzeko ordaindutako zenbatekoaren ehuneko 15eko kenkaria aplikatu ahal izango du.

5.000,00 euroko gehieneko muga edukiko du zergadun eta instalazio bakoitzeko, eta esandako finkan edo garaje komunitarioan ibilgailu elektrikoak kargatzeko puntuaren instalazioa amaitu eta abian jartzen den zergaldian aplikatuko da.

12.5. Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak

Atal honetan zortzi kenkari daude:

- Kenkaria inbertsioengatik eta beste jarduera batzuegatik.
- Kenkaria langileek entitate enplegatzailean partaidetza edukitzeagatik.
- Langileek entitate enplegatzailean parte hartzeagatik (erabakietan parte hartuz) aplikatu daitezkeen kenkaria.
- Sortu berri diren, edo berritzaileak diren edo zilarrezko ekonomiarekin lotuta dauden mikroenpresetan, enpresa txikietan edo ertainetan inbertitzeagatik kenkaria.
- Kenkari jarduera ekonomikoa hasteagatik.
- Kenkaria jarduera ekonomikoa egiten jarraitzeagatik
- Berrikuntza bultzatzeko Europako funtsetan inbertitzeagatik kenkaria.
- Kenkaria langileek entitateak eratzeagatik.

12.5.1. Inbertsioengatik eta beste jarduera batzuegatik aplikatu daitezkeen kenkariak

Jarduera ekonomikoak egiten dituzten zergadunek Sozietateen gaineko zergari buruzko Foru Arauko V. tituluko III. kapituluan, ezarritako kenkariak korronteak ez diren aktibo berrietan inbertitzeko eta jarduera jakin batzuk egiteko aplikatu ahal izango dituzte, foru arau horretan aurreikusitako ehuneko eta muga berekin.

Hauexek dira:

- Korronteak ez diren aktibo berrietan inbertitzeagatik aplikatu daitezkeen kenkaria
- Hiriko bizikletan inbertitzearen kenkaria.
- Ibilgailu elektrikoak kargatzeko puntuetan inbertitzearen kenkaria.
- Ikerketa eta garapen jarduerengatik aplikatu daitezkeen kenkaria.
- Berrikuntza teknologikoko jarduerengatik aplikatu daitezkeen kenkaria.
- Ikerketa eta garapeneko proiektuetan edo berrikuntza teknologikoko proiektuetan parte hartzea.
- Garapen jasangarria, ingurumen-inpaktuaren murrizketa, trantsizio energetikoa eta ekonomia zirkularra sustatzeko proiektuekin lotutako inbertsioengatik eta gastuengatik aplikatu daitezkeen kenkaria.
- Garapen iraunkorra, ingurumenaren gaineko inpaktua murriztea, trantsizio energetikoa eta ekonomia zirkularra sustatzeko proiektuetan parte hartzea.
- Enplegua sortzeagatik aplikatu daitezkeen kenkaria.
- Kultura sustatzeko pizgarriak.
- Ikus-entzunezko lanen, arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen eta liburuen argitalpenen finantzaketan parte hartzea.
- Kenkaria borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako lehentasunezko gizarte aurreikuspeneko planetara enpresek egindako kontribuzioengatik.
- Kenkaria bizitza pertsonala, familia eta lana uztartzeko neurriak ezartzeagatik.
- Kenkaria enpresek enpleguko gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako kontribuzioengatik.
- Emakumeen eta 36 urtetik beherakoen enplegua sortzeagatik kenkaria.

Banan-banan aztertuko ditugu.

12.5.1.1. Korronteak ez diren aktibo berrietan inbertitzeagatik aplikatu daitezkeen kenkaria

Zenbat kenduko da?

Korronteak ez diren ondoko aktibo hauetan inbertitzen diren kopuruen % 10 (entitatearen jarduera ekonomikoari lotutako lurra ez dira halakotzat hartzen):

- **Ibilgetu materialeko edo higiezinatako inbertsioetako aktibo berriak, korronteak ez bestelakoak.**

OHARRA: Korrontea ez den aktibo berria da aurretik beste pertsona edo entitate batek erabili ez duena. Bestela esanda, ez da berriztat joko, baldin eta aktibo hori jada beste pertsona edo entitate baten ibilgetu materialen zati izan bada –edo Kontabilitateari buruzko Plan Orokorraren arabera horren zati izan beharko balu–, aktibo horrek funtzionamenduan inoiz egon ez bada ere.

- **Aktibo ukiezinak, aplikazio informatikoetakoak.**
- **Birgaituta dauden industria pabiloiak erostea, pabiloiak eskualdatzeko; eta industria pabiloiak erostea, birgaitzeko; edo jada jarduera ekonomikoaren aktiboen zati diren industria pabiloiak erostea.**

Pabilioi industrializat joko dira industria modura sailkatutako guneren batean daudenak, pabilioan burutzen den jarduera dena delarik, eta birgaitze lantzat, egiturak, fatxadak edota gainaldeak finkatuz eta tratatuz pabilioiak berreraikitzekeo burutuko direnak; betiere, birgaikuntzarako lanen kostua eskuraketaren % 25 baino gehiago denean, birgaitzeko eskuratzen badira, edota ondasunari emandako kopuruaren balio garbiaren % 25 baino gehiago, birgaituko den pabilioa enpresaren aktiboetako bat bada.

- **Kontzesiodunak eraiki edo erosi dituen azpiegiturak, kontzesio erabakiari lotutako zerbitzu publikoa egiteko.**

Korronteak ez diren aktiboetan inbertitzen diren kopuruen % 5, kasu hauetan:

- **Korrontea ez den aktiboaren osagaietan egiten diren inbertsioak, kontabilitatean hobekuntzaren tratamendua badute.**

Zergadunak **ekin ahal izango dio alde zurretiko administrazio loturari buruzko prozedurari** (Zergei buruzko Foru Arau Orokorreko 82. artikuluan eta hurrengoetan ezarritako baldintzetan), Zerga Administrazioak **% 10eko tasa aplikatzea** onar dezan, baldin eta inbertsioaren ondorioz, aktiboaren egitura eta funtzionamendua aldatuko badira, eta aktiboa egoki bihurtuko bada beste xede batzuetarako.

- **Errentamendu eragingarrien kasuetan, errentariak errentatutako eta lagatako elementuan egiten dituen inbertsioak.**

Kenkari mota bietan aplika daitezkeen baldintzak:

- **Inbertsioak korronteak ez diren aktiboetan zenbatu behar dira.**
- Aktiboak amortizatzekeo **gutxienekeo epeak bost urtekoa izan behar du, informatika ekipoak salbuetsita.**
- Inbertsioaren xede izan diren elementuei aplikatzeko **zerga ezin da izan zenbait garraio bideren gaineko zerga berezia**, horren mende ez daudelako, edo salbuetsita daudelako (errentamendu jarduerarako erabilitakoak izan ezik, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 63 c) artikuluan ezarritako baldintzak betez gero).
- **Inbertsioaren xede izan diren aktiboek guztira batura hau eginez lortzen den zenbatekoaren % 10 gaintu behar dute zergaldian: ibilgetu materialeko edo higiezinetakoko inbertsioetako aktibo ez arrunten balio garbiak (aurretik zeuden aktiboena) informatika aplikazioei dagokien ukiezinetzko ibilgetua eta kontzesiodunak eraiki edo erosi dituen azpiegiturak, amortizazioak eta kontabilizatu diren balio galerak kenduta. Edo bestela bost miloi eurotik gorakoa izan behar da.**

Oro har, inbertsioak funtzionamenduan jartzen diren momentuan egindakotzat joko dira. Hala ere, **iraupen luzeko inbertsio proiektuetan**, hau da, ondasunak agintzen direnetik eskuratu arte hamabi hilabete baino gehiago pasatzen direnean, **subjektu pasiboak** inbertsioa ordainketak egin ahala egintzat jo **ahal izango du**, inbertsioaren zenbatekoa ordainketena dela, eta ondasunen hornitzailearekin kontratua sinatu den egunean indarrean egon den kenkari araubidea aplikatuko da.

Hori hautatuz gero, irizpidea inbertsio osoari aplikatuko zaio.

Aukera hori aplikatu nahi duen subjektuak hilabete bateko epean (kontratuaren egunetik zenbatuta) Foru Aldundiari idatziz jakinarazi behar dio, eta kontratatutako inbertsioaren zenbatekoa eta ondasunak entregatzeko eta ordaintzeko epeak adierazi. Era berean, jakinarazpen horrekin batera kontratuaren kopia bidali behar du.

Arauk:

Aurreko baldintza horiekin batera **arau** hauek ere bete behar dira:

Kenkariaren oinarria adostutako kontraprestazioaz osatu behar da, ondokoak salbuetsita:

- Interesak

- Zeharkako zergak eta errekariguak
- Lurzoruaren balioa
- Eraikuntza marjina eta lizitazio kostuak eta gastuak, suntsipen edo kenketaren ondorioz gain hartu diren obligazioei dagozkienak

Kenketaren oinarritik murriztuko da, hala dagokionean, honela lortzen den zenbatekoa: jaso diren laguntzei (dirulaguntzak edo ustiapen laguntzak) aplikatu behar zaie 100 ken entitateari aplikatu beharreko karga tasa eginez lortzen den ehuneko.

Kenkariaren oinarria ezin da izan subjektu independenteen artean merkatu baldintza arruntetan adostu den prezioa baino handiagoa.

Atal honetan ezarritako **kenkaria bateraezina izango da inbertsio eta gastu berekin loturiko beste edozein zerga onurarekin**, amortizatze askatasunari, amortizazio bizkortuari eta baterako amortizazioari dagokienez izan ezik.

Zergadunak inbertsioarekin lotutako ondasunak desafektatu, eskualdatu, errentan eman edo lagatzen baditu hurrengo bost urteetan (ondasun higigarriak badira, hurrengo hiru urteetan), **edo ondasunen balio bizitzan (hori baino laburragoa bada), bere garaian sartu ez zituen kuotak sartu beharko ditu, bai eta berandutze interesak ere, eta zenbateko hori gehitu behar zaio inguruabar hori gertatzen den zergaldiko aitorpenean ateratzen den kuotari.**

Xedatutakoa gorabehera, kenkarigai den inbertsioa gauzatzen den aktibo finkoak bertan ezarritako epea baino denbora gutxiagoz egon daitezke, baldin eta haien orde, hiru hilabeteko epean, kenkarirako eskubidea kreditatzen duten betebeharrak betetzen dituzten beste batzuk jartzen badira.

Nolanahi ere, **iriziko da ez dagoela desafektaziorik**, inbertsioa gauzatzen duten ondasunak alokatu edo hirugarrenei erabiltzeko lagatzen zaizkienean, hiru baldintza hauek betetzen badira: zergadunak, ustiapen ekonomiko bat dela medio, aktibo finkoak alokatzen edo hirugarrenei erabiltzeko lagatzen jardutea, ondasun horien errentari edo lagapen hartzaileekin loturirik ez izatea, 37/2013 Foru Arauko 42. artikuluan azaldutako zentzuan, eta finantza errentamenduko eragiketak ez izatea.

12.5.1.2. Hiriko bizikletan inbertitzearen kenkaria.

Entitateko langileek beren ohiko bizilekutik lantokira eta alderantziz egin beharreko joan-etorrietarako hiriko bizikletetan inbertitzeak, ehuneko 10eko kenkaria aplikatzeko eskubidea sortuko du.

Honako hau izango da gehieneko kenkari oinarria aurreko apartatuan adierazitako bizikleta bakoitzagatik:

- Motor elektriko lagundutako bizikleta pedaldunak: 3.000 euro.
- Beste hiriko bizikleta mota bat: 500 euro.

Kenkari horren guztizko oinarriak ezin izango du urteko 15.000 euroko muga gainditu, mikroenpresen eta enpresa txikien izaera duten enpresentzat, eta 20.000 euroko muga gainerako entitateen kasuan.

Kenkari-oinarria kenkarirako eskubidea sortzen duten inbertsioak finantzatzeko jasotako diru-laguntzen zenbatekoan kenduko da.

Kenkaria baliatzeko, egindako inbertsioak ibilgetu materialaren barruan kontabilizatu beharko dira, gainerako ondare elementuetatik bereizita eta hura identifikatzeko aukera ematen duen epigrafepean.

12.5.1.3. Ibilgailu elektrikoak kargatzeko puntuetan inbertitzearen kenkaria

Elektrizitatea ibilgailu elektriko batera transferitzea ahalbidetzen duen potentzia normaleko edo potentzia handiko karga puntu bat zerbitzuan jartzeak kuota likidoan ehuneko 15eko kenkaria egiteko eskubidea emango du, artikulua honetan ezarritako baldintzetan.

Kenkari horren oinarria izango da martxan jartzeko beharrezkoak diren obra zibiletan, instalazioetan, kableetan eta konexio puntuan egindako inbertsioaren zenbatekoa.

Lehenengo apartatua ezarritako kenkariaren ehunekoa honako kasu hauetan handitu ahal izango da:

1. Kargatzeko puntua sarbide publikoko toki batean badago, kenkariaren ehunekoa bost puntu handituko da.
2. Karga puntuaren potentzia 7,4 kW edo handiagoa eta 22 kW edo txikiagoa bada, kenkariaren ehunekoa bi puntu handituko da.
3. Karga puntuaren potentzia 22 kW baino handiagoa eta 50 kW baino txikiagoa bada, kenkariaren ehunekoa bost puntu handituko da.

Nolanahi ere, kenkari horren oinarriak ezin izango ditu muga hauek gainditu:

1. Potentzia normaleko kargatzeko puntuetarako: 5.000 euro kargatzeko puntu bakoitzeko.
2. Potentzia handiko kargatzeko puntuetarako: 25.000 euro kargatzeko puntu bakoitzeko.

Artikulu honetan araututako kenketa ezin izango da 10.000 eurotik gorakoa izan urtean.

12.5.1.4. Ikerketa eta garapen jarduerengatik aplika daitekeen kenkaria

Zenbat kenduko da?

- Zergaldian ikerketan eta garapenean egindako gastuen % 30. % 35koa izango da baldin eta garapen jasagarria, ingurumen-inpaktuaren murrizketa, trantsizio energetikoa eta Sozietateen gaineko Zergaren ekonomia zirkularra bideratzen duten proiektuei lotutako inbertsio eta gastuetarako aurreikusitako tipologiei erantzuten dieten zergadunek egindako jardueren ingurumen-inpaktu negatiboaren funtsezko murrizketarekin soilik lotuta badaude. Ekitaldian egindako gastuak aurreko bi urteetan egindakoen batez bestekoa baino handiagoak badira, % 30 edo % 35 aplikatuko da batez besteko horretara arte, eta % 50eko kenkari osagarria egin ahal izango da batez besteko horren gaineko gaindikinarenean gainean, edo % 55ekoa, garapen jasagarria, ingurumen-inpaktuaren murrizketa, trantsizio energetikoa eta ekonomia zirkularra prozesatzen duten proiektuei lotutako inbertsio eta gastuetarako aurreikusitako tipologiei erantzuten dieten zergadunek egindako jardueren ingurumen-inpaktu negatiboaren funtsezko murrizketari soilik lotutako gastuen kasuan.

Gainera, zergaldian egin diren gastu jakin batzuen % 20ko kenkari osagarria aplikatuko da. Hona hemen gastuok:

- a) Entitateko langile gastuak, ikerketa eta garapenerako jarduerak soilik egiten dituzten ikertzaile kualifikatuei ordaintzeko.
 - b) Ikerketa eta garapen proiektuetan egindako gastuak, proiektuak unibertsitateekin, ikerkuntzako erakunde publikoekin edo berrikuntza eta teknologia zentroekin kontrataturik daudenean, baldin eta Berrikuntza teknologikoari laguntzeko estatuko teknologia zentroak edo laguntza zentroak arautzeko 2093/2008 Errege Dekretuan, abenduaren 19koan, horrela aitortu eta erregistratuta badaude; eta, orobat, 2002ko urriaren 1eko 221/2002 Dekretuak, Zientzia, Teknologia eta Berrikuntzaren Euskal Sarearen oinarriak eguneratzekoak, araututako Teknologiaren Euskal Sarean sartutako entitateekin kontrataturik daudenean.
- Ibilgetu material eta ez materialeko elementuetan inbertitutakoaren % 10, higiezinak eta lurra salbu, baldin eta ikerketa eta garapenerako jardueretarako soilik erabiltzen badira.

Zer da kenkariaren oinarria?

Kenkariaren oinarrian sartuko dira: ikerketa eta garapen gastuen zenbatekoak eta, bidezkoa izanez gero, ibilgetu material eta ukiezinako elementuetan (higiezinak eta lurrak ez besteetan) egindako inbertsioak.

Ikerketa eta garapenerako gastutzat hartuko dira zergadunak egiten dituenak, baldin eta hauek betetzen badira:

- **Gastuak zuzeneko lotura eduki behar dute ikerketa eta garapen jarduerekin.**
- **Benetan erabili behar izan dira, jarduera horiek egiteko.**
- **Proiektuen arabera berariaz banatuta egin behar dute.**

Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko beste estatu batzuetan egindako jardueri dagozkien ikerketa eta garapen gastuak ere kenkariaren oinarriaren zati izan daitezke.

Europar Batasunekoak edo Europako Esparru Ekonomikokoak ez diren estatuetan egindako jardueren gastuei dagokienez, horiek ere kenkarirako eskubidea izango dute, baldin eta ikerketa eta garapeneko jarduera nagusia Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko estatu batean egiten bada eta gastuen zenbatekoa guztirako inbertsioaren % 25 baino gehiago ez bada.

Ikerketa eta garapeneko gastutzat hartuko dira, era berean, jarduera horiek Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko estaturen batean egiteko asmoz zergadunak berak edo beste entitate batzuekin batera eskatuta ordaintzen diren kopuruak.

Atal honetan ezarritako **kenkaria bateraezina izango da inbertsio eta gastu berekin loturiko beste edozein zerga onurarekin**, amortizatzeako askatasunari, amortizazio bizkortuari eta baterako amortizazioari dagokienez izan ezik.

Inbertsioa gauzatzeko erabiltzen diren elementuek subjektu pasiboaren ondarean jarraitu beharko dute **gutxienez bost urteko epean, edo hiru urtez, baldin eta ondasun higigarriak badira, galera justifikatuak izan ezik**, harik eta ikerketa eta garapen jardueretan berariaz duten xedea bete arte, **eta, haien balio bizi txikiagoa izan ezean.**

Kenkari-oinarria kenkarirako eskubidea sortzen duten inbertsioak finantzatzeko jasotako diru- laguntzen zenbatekoan kenduko da.

Zer hartzen da ikerketa eta garapentzat?

- a) Ezagutza berriak aurkitzeko eta zientzian edo teknologian goi mailako ulerkuntza bilatzeko egiten den **“oinarrizko ikerketa”** edo azterlan original eta planifikatua, betiere, merkataritza edo industria helburuetatik kanpokoa.
- b) Ezagutza berriak aurkitzeko egiten den **“ikerketa aplikatua”** edo azterlan original eta planifikatua, betiere ezagutza horiek produktu, prozesu edo zerbitzu berriak garatzen edo lehendik daudenak nabarmen hobetzen erabiltzekoa bada.
- c) Ikerketa aplikatuaren emaitzen **“garapen esperimental”** edo produktu, prozesu edo zerbitzu berrien plan, eskema edo diseinu batean aplikatutako ikerketa gauzatzea, edo emaitza horien hobekuntza nabarmena, bai eta merkaturatu ezin diren prototipoen sorrera eta hasierako erakusketarako proiektuak edo proiektu aitzindariak ere, baldin eta aplikazio industrialetarako edo merkataritzako ustiapenerako bihurtu edo erabili ezin badira.
- d) **“Software aurreratua”** sortu, konbinatu eta konfiguratzeko, teorema eta algoritmo berrien edo sistema eragile, lengoia, interfaze eta aplikazioen bidez, aurrerapen zientifiko edo teknologiko esanguratsua dakarten produktuak, negozio-prozesuak edo zerbitzu berriak edo nabarmen hobetuak egiteko. Kontzeptu horrekin parekatuko da desgaitasunen bat duten pertsonen informazioaren gizarteko zerbitzuetarako sarbidea errazteko softwarea, baldin eta irabazi-asmorik gabe egiten bada. Zientziaren eta teknologiaren beste arlo

batzuetan egiten bada aurrerapena eta ezagutzari egiten zaion ekarpena, softwarea oinarriko ikerketako, ikerketa aplikatuko edo garapen esperimentaleko jardueretan parte hartu ahal izango da, kasuaren arabera. Ez dira sartuko «softwarearen» erabilera berriak aurrerapen zientifiko edo teknologiko esanguratsurik eta ezagutzarako ekarpenik ez badago, ez eta «softwarearen» mantentzearekin edo eguneratzeekin lotutako ohiko jarduerak ere.

12.5.1.5. Berrikuntza teknologikoko jarduerengatik aplika daitekeen kenkaria

Zer hartzen da berrikuntza teknologikotzat?

Berrikuntza teknologikotzat hartzen da ondasun edo zerbitzu berriak edo hobetuak merkatuan sartzea ahalbidetzen duen aurrerapen teknologikoa, edo lehiakortasuna hobetzen duten negozio-prozesu berriak edo hobetuak ezartzea. Teknologia berriak erabiltzearen ondorioz edo lehendik dauden teknologien erabilera edo konbinazio berrien ondorioz ezaugarri edo aplikazio desberdinak dituzten ondasunak, zerbitzuak edo negozio-prozesuak berritzaile edo hobetutzaile joko dira.

Jarduera horren barruan sartuko da produktu edo prozesu berriak plan, eskema edo diseinu batean gauzatea, bideragarritasun azterketak egitea, prototipoak sortzea eta hasierako erakusketarako proiektuak edo proiektu aitzindariak eta ehunen lagindegia egitea, bai eta aplikazio industrialetarako edo merkataritzako ustiapenerako bihurtu edo erabili daitezkeenak ere.

Soluzio teknologiko aurreratuak zehaztera, definitzera eta bideratzera zuzentzen diren diagnostiko teknologikoko jarduerak ere horren barne sartzen dira.

Zenbat kenduko da?

- **Zergaldian berrikuntza teknologikoan egin diren gastuen % 20, kontzeptu hauek eskuratzeko egin badira:**
 - a) **Ikerketa eta garapen proiektuetan egindako gastuak, proiektuak unibertsitateekin, ikerkuntzako erakunde publikoekin edo berrikuntza eta teknologia zentroekin kontrataturik daudenean**, baldin eta Berrikuntza teknologikoari laguntzeko estatuko teknologia zentroak edo laguntza zentroak arautzeko 2093/2008 Errege Dekretuan, abenduaren 19koan, horrela aitortu eta erregistratuta badaude; eta, orobat, 2002ko urriaren 1eko 221/2002 Dekretuak, Zientzia, Teknologia eta Berrikuntzaren Euskal Sarearen oinarriak eguneratzekoak, araututako Teknologiaren Euskal Sarean sartutako erakundeekin kontrataturik daudenean.
 - b) **Berrikuntzaren kudeaketari lotutako ISO 56002, UNE 166000 edo antzeko arauak betetzen direla egiaztatzen duten ziurtagiriak lortzea;** arauok ezartzeko egindako gastuak ez dira sartuko.
- **Zergaldian berrikuntza teknologikoan egin diren gastuen % 15, kontzeptu hauek eskuratzeko egin badira:**
 - a) **Software-ingeniaritza, diseinu industrial eta produktu edo negozio-prozesu berriaren ingeniaritza eta diseinua.** Horien barruan sartuta daude ondoko hauek: planen sorrera eta prestaketa, deskripzio elementuak definitzeko marrazkiak eta euskarriak nahiz produktu edo prozesu baten fabrikazio, proba, instalazio eta erabilpenerako behar diren zehaztapen teknikoak eta funtzionamendu ezaugarriak. Baita ehun-laginak egitea ere.
 - b) **Punta-puntako teknologia eskuratzeko: patenteak, lizentziak, "know-how" eta diseinuak, patenteen eta diseinu industrialen eskaerei dagozkien gastuak barne.** Ez dute kenkaria izateko eskubiderik emango, zergadunarekin lotuta dauden pertsonen edo entitateen emandako kopuruek. Kontzeptu horrekin lotutako **oinarria ezin da 1.000.000 eurotik gorakoa izan.**

Zer ez da ikerketa jarduera edo berrikuntza teknologikoa?

Berritasun zientifiko edo teknologiko esanguratsurik ez dakarten jarduerak. Bereziki, produktuen edo prozesuen kalitatea hobetzeko ohiko ahaleginak, lehendik dagoen produktu edo produkzio prozesu bat bezero batek ezarritako betebeharrak zehaztetara egokitzea, aldizkako edo sasoiko aldaketak, eta lehendik dauden produktuetan antzekoetatik bereizteko egindako aldaketa estetikoak edo garrantzi txikiak.

Industria produkzioko eta zerbitzu hornikuntzako edo ondasun eta zerbitzu banaketako jarduerak. Bereziki, produkzio jardueraren plangintza, prestakuntza eta hasiera; erreminten doikuntza eta produkzio prozesuen diseinu industrialak eta ingeniariak ez diren gainerako jarduerak; produkzioko instalazioak, makina, ekipamenduak eta sistemak eranstea edo aldatzea; etendako produkzio prozesuetako arazo teknikoak konponketak; kalitatearen kontrolak eta produktu eta prozesuen normalizazioak; merkatuaren azterketak eta merkaturatzeko sareak edo instalazioak ezartzea; jarduera horiekin loturiko langileen trebakuntza eta prestakuntza.

Mineral eta hidrokarburoen arakatzeko, zundaketa edo prospekzioak.

Zer da kenkariaren oinarria?

Kenkariaren oinarria berrikuntza teknologikoko gastuen zenbatekoa izango da, baldin eta gastu horiek zuzenean lotura badute mota horretako jarduerekin, eta benetan erabili badira jarduera horiek egiteko. Gainera, gastuak banaka jasotzeko behar dira proiektuen arabera.

Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko beste estatu batzuetan egindako jardueren dagozkien teknologia berrikuntzako gastuak ere kenkariaren oinarriaren parte izan daitezke.

Europar Batasunekoak edo Europako Esparru Ekonomikokoak ez diren estatuetan egindako jardueren gastuei dagokienez, horiek ere kenkarirako eskubidea izango dute, baldin eta berrikuntza teknologikoko jarduera nagusia Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko estatu batean egiten bada eta gastuen zenbatekoa guztirako inbertsioaren %25 baino gehiago ez bada.

Berrikuntza teknologikoko gastuak hartuko dira, era berean, jarduera horiek Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko estaturen batean egiteko asmoz, zergadunak berak edo beste entitate batzuekin batera eskatuta, ordaintzen diren kopuruak.

Berrikuntza teknologikoko ikerketa eta garapen jardueren ziozko kenkariaren oinarritik murriztuko da, hala dagokionean, honela lortzen den zenbatekoa: jasotzeko laguntzei (dirulaguntzak edo ustiapena laguntzak) aplikatu behar zaie 100 ken entitateari aplikatu beharreko karga tasa eginez lortzen den ehunekoa.

Ikerketa eta garapeneko edo berrikuntza teknologikoko kenkariaren oinarrian ez dira sartuko honako gastu hauek, besteak beste:

- a) Bidaia-, dieta-, egonaldi- eta lokomozio-gastuak.
- b) Prestakuntza-gastuak.
- c) Proiektuaren dokumentazio-gastuak.
- d) Proiektuaren kudeaketarekin eta ziurtapenarekin lotutako aholkularitza- eta ziurtapen-gastuak.
- e) Administrazio-gastuak eta bulegoko materialak.
- f) Proiektuari jasanarazitako enpresa-gastu orokorrak, eta, oro har, ikerketa-, garapen- edo berrikuntza-jarduerekin zuzenean lotuta ez daudenak.

12.5.1.6. Ikerketa eta garapeneko proiektuetan edo berrikuntza teknologiko proiektuetan parte hartzea

Zergadunek parte hartzen badute beste zergadun batzuek egindako ikerketa, garapen edo berrikuntza teknologikoko proiektuen finantzaketan eta proiektu horiek bete egiten badituzte aurreko 12.5.1.4 eta 12.5.1.5. ataletan ezarritako kenkarietarako eskubidea edukitzeko atal horietan bertan ezartzen diren baldintzak, bada, orduan, zergadunok eskubidea izango dute kenkaria egiteko beren kuota likidoan, Sozietateen gaineko Zergari buruzko 37/2013 Foru Arauaren 64 bis artikuluan ezarritako baldintza eta betekizunekin; nolana ere, kenkari hori bateraezina izango da, osorik edo zati batean, zergadunok manu horietan ezarritakoaren ondorioz aplikatu litezkeen kenkariekin.

12.5.1.7. Garapen jasangarria, ingurumen-inpaktuaren murrizketa, trantsizio energetikoa eta ekonomia zirkularra sustatzeko proiektuekin lotutako inbertsioengatik eta gastuengatik aplikatu daitezkeen kenkaria

Zenbat kenduko da?

A) Honako inbertsio eta gastu hauen % 35:

- a) Ibilgetu materialeko aktibo berrietan egindako inbertsioak: energia iturri berriztagarriez sortzeko instalazioak, hidrogeno berdearen instalazioak edo erregai berriztagarrien instalazioak.
- b) Ibilgetu materialeko aktibo berrietan egindako inbertsioak: iturri berriztagarriek, hidrogeno berdeak edo erregai berriztagarriek sortutako energia kontsumitzen duten instalazioak eta horiekin lotutako ekipamenduak, energiaren aldetik efizienteak direnak
- c) Ibilgetu materialeko aktibo berrietan egindako gastuak eta inbertsioak: iturri berriztagarriek, hidrogeno berdeak edo erregai berriztagarriek sortutako energia errazago garraiatzeko eta banatzeko instalazioak eta horiekin lotutako ekipamenduak, energiaren aldetik efizienteak direnak.
- d) Teknologia Garbien Euskal Zerrendako ekipamenduetan eta instalazioetan egindako inbertsioak.
- e) Ibilgetu materialeko aktibo berrietan egindako inbertsioak: gasak eta emisioak hartu eta erabili, banatu, garraiatu, biltegitatu edo transmititzeko instalazioak eta horiekin lotutako ekipamenduak, energiaren aldetik efizienteak direnak, baldin eta haien xedea energia berriztagarria sortzea, biltegitatze geologiko iraunkorra edo prozesu berriztagarrietan erabiltzea bada.
- f) Ibilgetu materialeko aktibo berrietan egindako inbertsioak: hondakinak murrizteko, birziklatzeko eta balioa emateko eta ekonomia zirkularra sustatzeko instalazioak eta horiekin lotutako ekipamenduak, energiaren aldetik efizienteak direnak

B) Ondoko hauetan egindako inbertsioen % 15:

- a) EAEko erakunde ofizialek onarturiko proiektuak gauzatzeko asmoarekin ekitaldian lur kutsatuak garbitzeko ibilgetu materialaren aktibo berrietan egindako inbertsioak eta gastuak.
- b) Ibilgetu materialeko aktibo berrietan egindako inbertsioak, beharrezkoak direnak ondoren adierazten diren helburuetako bat edo batzuk dituzten proiektuak gauzatzeko:
 - a') Balorizazio materialerako balio ez duten hondakinen balio energetikoa (ezabatze eragiketarako ez dira horren barruan sartzen).
 - b') Naturaguneetako ingurumena birsortzea konpentsazio neurrien edo borondatezko beste jarduketak batzuen bitartez, batez ere natura oinarritzat hartuta ekosistemak biziberritzeko. Horretarako, jarduketak nahitaezkoa edo loteslea den administrazio ebazpen baten ondoriozkoak badira, ez dira borondatezkoak hartuko. Nolanahi ere, administrazio ebazpen horrek behartutako jarduketa gainditzen duten inbertsioen zatiak kenkarirako eskubidea emango du.

- c') Ur kontsumoa minimizatzea eta ura araztea.
- d') Oraingo ekipamenduen eta instalazioen ordez energia eta baliabideak efizientzia handiagoarekin erabiltzen dituztenak ipintzea, eta erreferentziatzeko dokumentu sektorialen arabera baliagarri dauden teknika hoberenak edo puntako teknikak dauzkaten ekipoak eta instalazioak erostea, Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2010eko azaroaren 24ko 2010/75/EB Zuzentarauan edo arau baliokideetan ezartzen denarekin bat etorritz.
- e') Mugikortasun eta garraio jasangarriak, lurreko garraioa izan ezik (salbuespenak: tren eta tranbia).

Kenkariaren oinarria ez da 40.000,00 eurotik gorakoa izango Teknologia Garbien Euskal Zerrendan sartutako turismo-ibilgailuentzat.

Kenkari-oinarria kenkarirako eskubidea sortzen duten inbertsioak finantzatzeko jasotako diru-laguntzen zenbatekoan kenduko da.

12.5.1.8. Ikerketa eta garapeneko proiektuetan edo berrikuntza teknologikoko proiektuetan parte hartzea

Zergadunek parte hartzen badute zerga horien beste zergadun batzuek garapen jasangarria, ingurumenaren gaineko inpaktua murriztea, trantsizio energetikoa edo ekonomia zirkularra sustatzeko egiten dituzten proiektuen finantzaketan, foru arau honen 65. artikuluan ezartzen denaren arabera, bertan ezarritako kenkaria aplikatzeko eskubidea edukitzeko, dute kenkaria aplikatu ahal izango dute beren kuota likidoan, artikulua honetan ezarritakoari jarraikiz eta baldintzak betez gero. Nolanahi ere, kenkari hori bateraezina izango da, osorik edo zati batean, zergadunok manu horietan ezarritakoaren ondorioz aplika litzaketan kenkariekin.

12.5.1.9. Enplegua sortzeagatik aplika daitekeen kenkaria

Zenbat kenduko da?

Zergaldian zehar lan kontratu mugagabea egiten zaion pertsona bakoitzeko, hurrengo paragrafoan ezarritako zenbatekoa kendu ahal izango da kuota likidotik, baldin eta pertsona horren soldata kontratazioaren unean indarrean dagoen lanbide arteko gutxieneko soldata baino ehuneko 70 handiagoa bada, gutxienez.

Aurreko paragrafoan aipatutako kenkaria, kontratatutako pertsona bakoitzeko, 7.000 eurokoa izango da.

Kontratatutako pertsona lan merkatuan sartzeko zailtasun bereziak dituen kolektibo batekoa denean Euskal Autonomia Erkidegoan indarrean dagoen araudiaren arabera, erregelamenduz zehazten den moduan, kenkariaren zenbatekoa goian azaldutakoaren arabera kalkulatzen dena halako bi izango da.

Lanaldi partzialeko kontratua duten langileen kasuan, kenkariaren zenbatekoa langileak egindako lanaldiaren arabera izango da, lanaldi osoari dagokionez.

Ezinbestekoa da kontratazioa egiten den zergaldiaren amaieran lan kontratu mugagabea duten langileen kopurua ez murriztea hurrengo hiru urteetan amaitzen diren zergaldietan eta kopuru hori kenkaria sortu den zergaldiaren hasierakoa baino handiagoa izatea, eta diferentzia, gutxienez, kenkaria aplikatzeko eskubidea eman duten kontratuen kopurua izatea.

Lan-kontratu mugagabea duten langileen kopuruaren murrizketa ez da kontuan hartuko enpresak berriro ere langile kopuru bera kontratatzen badu lan-harreman bakoitza amaitu eta bi hilabeteko epean.

Gainera, aurreko idatz zatian aipatzen den langileen kopuruak (azken ekitaldiko lan kontratu mugagabea duten langileak) kontratazioak egin aurreko zergaldikoa baino handiagoa izan behar du, eta diferentziak, gutxienez, kenkaria aplikatzeko eskubidea eman duten kontratuen kopurua izan behar du.

Beharrezkoa izango da, gainera, kontratazioa egiten den zergaldia amaitu ondoko hiru urteetan amaitzen diren zergaldi guztietan, kenkaria sortu duen langileari egotzi beharreko soldata bere horretan mantentzea edo igotzea.

Azkenik, erakundearen administratzaileak erantzukizunpeko adierazpen bat aurkeztu beharko du, erakunde horrek kontratazioa egin eta hurrengo hiru urteetan ordainsari bera ordaindu behar duela eta beteko duela adierazteko, eta ezin izango da sexuagatiko diskriminaziorik egin.

Ezarrirako betekizunak betetzen ez badira, zergadunak ez-betetzea gertatzen den zergaldiko autolikidazioan sartu beharko du kenkariaren ondoriozko kuota, bai eta horri guztiari dagozkion berandutze-interesak ere.

12.5.1.10. Kultura sustatzeko pizgarriak

BAT. Film luze eta labur zinematografikoetan, fikziozko, animazioko edo dokumentaleko ikus-entzunezko serieetan, zeitzuk ekoizpen industrial seriatua egin aurretik euskarri fisiko bat egiteko aukera ematen dutenak, eta ikus-entzunezko beste lan batzuen produkzioetan egindako inbertsioek eta gastuek, honako kenkari hauek egiteko eskubidea izango dute:

- % 60, baldin eta Euskal Autonomia Erkidegoko lurralde historikoetan egindako kenkariaren oinarria osatzen duten inbertsioen eta gastuen zenbatekoa, inbertsio eta gastu horien zenbateko osoaren % 50 baino handiagoa bada.
- % 50, baldin eta Euskal Autonomia Erkidegoko lurralde historikoetan egindako kenkariaren oinarria osatzen duten inbertsioen eta gastuen zenbatekoa, inbertsio eta gastu horien zenbateko osoaren % 35 eta % 50 artekoa bada.
- Aurreko ehunekoei % 10 gehituko zaie jatorrizko bertsio bakarra euskaraz duten obrei.

Baldintzak:

- Kenkariaren zenbatekoa ezin izango da 10 milioi eurotik gorakoa izan egindako ekoizpen bakoitzeko, eta 3 milioi eurotik gorakoa denboraldi bakoitzeko, ikus-entzunezko serieen kasuan.
- Kenkariaren zenbatekoa, jasotako gainerako laguntzekin batera, ezin izango da produkzio osoaren aurrekontuaren % 50 baino handiagoa izan, edo % 60 baino handiagoa, estatu kide batek baino gehiagok finantzatzutako mugaz gaindiko ekoizpena denean.
- Ekoizpenak kultura-izaera egiaztatzen duen ziurtagiria lortzea.
- Euskadiko Filmategian edo antzeko erakunde batean kopia berri bat, egoera ezin hobean, uztea.

BI. Zuzeneko arte eszenikoen eta musikalen ikuskizunen ekoizpenetan eta erakustaldietan egindako gastuek % 30eko kenkaria izango dute kuota likidoan, edo % 40koa ikuskizuna euskarazkoa eta elkarrizketaduna denean.

Baldintzak:

- Zergaldi bakoitzean sortutako kenkariak ezin izango du 1.000.000 euro gainditu zergadun bakoitzeko.
- Kenkariaren zenbatekoa, zergadunak jasotako dirulaguntzekin batera, ezin izango da gastu horien % 80 baino handiagoa izan.
- Jarduera horietan lortutako etekinen ziurtagiria lortzea, eta kenkaria aplikatzeko eskubidea ematen duten jarduerak egiteko, gutxienez, % 50 erabiltzea.

HIRU. argitaratzeko egiten diren inbertsioak, kuota likidoaren % 10eko kenkaria izateko eskubidea emango dute.

12.5.1.11. Entzunezko lanen, arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen eta liburu argitalpenen finantzaketan parte hartzea

Film luze eta labur zinematografikoen, fikziozko, animaziozko edo dokumentuzko eta beste ikus-entzunezko lan batzuen ekoizpenaren finantzaketan parte hartzen duten zergadunek, baldin eta finantzaketa hori jasotzen duten zergadunak 12.4.1.9 puntuan ezarritako baldintzak betetzen badituzte, kuota likidoaren kenkari bat egiteko eskubidea izango dute, Sozietateen gaineko Zergari buruzko 37/2013 Foru Arauaren 66 ter artikuluan ezarritako baldintzetan eta betekizunekin. Kenkari hori, dena den, ez da bateragarria izango, ez osorik ez zati batean, aipatutako apartatueta xedatutakoa aplikatzeagatik beste zergadun horiek izango lituzketen kenkariekin.

12.5.1.11. Kenkaria bizitza pertsonala, familia eta lana uztartzeko neurriak ezartzeagatik

Zenbat kenduko da?

- A) Kuota likidoaren % 5, bizitza pertsonala, familia eta lana uztartzeko neurriren bat jasotzen duen Kontzilio Plan bat ezartzeko zergaldian, 2.500,00 euroko mugarekin.
- B) Kuota likidoaren % 15, plantillaren gutxienez heren batek, Kontzilio Planean bizitza pertsonala, familia eta lana uztartzeko jasotako neurriren bati atxikita dagoen lehen zergaldian, 7.500,00 euroko mugarekin.
- Mikroenpresek eta enpresa txikiek 5 puntu portzentual gehituko dizkiete apartatu honen A) eta B) letretan ezartzen diren portzentajeei.

Baldintzak:

- Bizitza pertsonala, familia eta lana uztartzeko neurriak honako hauek izango dira:
 - a) Ordutegiak malgutzeko neurriak.
 - b) Lanaldi jarraituaren modalitatean jarduteko aukera ezartzea lehenago langileak lanaldi zatituarekin ari diren lanpostuetarako.
 - c) Telelanaren modalitatean jarduteko aukera ezartzea edo zabaltzea.
 - d) Lanaldia murrizteko edo eszedentzia eskatzeko kasu berriak sortzea.
 - e) Doako haurtzaindegi zerbitzua jartzea langileen eskura, zuzenean edo hirugarrenen bitartez.
 - f) Enplegatuei bizilekuaren eta lantokiaren arteko joan-etorriak errazteko neurriak ezartzea.
- Kenkari hau aplikatu ahal izateko, ezinbesteko baldintza izango da bizitza pertsonala, familia eta lana bateratzeko ezartzen diren neurri berriak zergadunaren kontzilio planean jasota egotea, aplikatzekoa den lege esparruan ezartzen diren nahitaezko gutxiengoak gainditzea eta aplikatu ahal zaizkien langile guztientzat eskura egotea.

12.5.1.13. Kenkaria borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako lehentasunezko gizarte aurreikuspeneko planetara enpresek egindako kontribuzioengatik

- Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako lehentasunezko gizarte aurreikuspeneko planetara enpresek egindako kontribuzioek kenkaria aplikatzeko eskubidea eman go dute. Kenkari hori honela aplikatuko da:
 - a) Enpresek egindako eta langileei fiskalki egotzitako kontribuzio horiek entitate enplegatzaileak urtean ordaindutako soldata gordin osoaren ehuneko 1,5 edo gehiago eta ehuneko 2,5 baino gutxiago bada, % 15koa.

- b) Enpresek egindako eta langileei fiskalki egotzitako kontribuzio horiek entitate enple-gatzaileak urtean ordaindutako soldata gordin osoaren ehuneko 2,5 edo gehiago eta ehuneko 4 baino gutxiago bada, % 20koa.
 - c) Enpresek egindako eta langileei fiskalki egotzitako kontribuzio horiek entitate enple-gatzaileak urtean ordaindutako soldata gordin osoaren ehuneko 4 edo gehiago bada, edo 36 urtetik beherakoen aldekoak badira, % 25ekoa.
- Kenkariaren oinarria negoziazio kolektiboaren ondorioz langileei zergan egotzitako kontribuzioen batura izango da.

12.5.1.14. Kenkaria enpresek enpleguko gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako kontribuzioengatik

Enpresek 12.5.1.13. atalean ezartzen direnak ez beste kontribuzio batzuk egiten badituzte enpleguko gizarte aurreikuspeneko sistemetara, kontribuzio horien ehuneko 10eko kenkaria aplikatu ahal izango da zergaren kuota likidoan, baldin eta haien zenbatekoa entitate enplegatzaileak urtean ordaindutako soldata gordin osoaren ehuneko 1,5 edo gehiago bada edo zerga sortzen denean 36 urte baino gutxiago dauzkan pertsona baten aldekoa bada.

Artikulu honetan arautzen den kenkaria modu berean aplikatuko zaie Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko beste estatu baten legeriaren arabera sortutako aurreikuspen sistemetara egindako kontribuzioei, baldin eta aurreko paragrafoan arautzen diren aurreikuspen sistemei aplikatzen zaien arautegiko baldintzak betetzen badituzte.

Kenkariaren oinarria negoziazio kolektiboaren ondorioz langileei zergan egotzitako kontribuzioen batura izango da.

12.5.1.15. Emakumeen eta 36 urtetik beherakoen enplegua sortzeagatik kenkaria

Lan kontratu mugagabea duen eta emakumea edo 36 urtetik beherakoa den kontratatutako pertsona bakoitzeko, soldata gordinaren ehuneko 35eko kenkaria sortuko da, baina kenkariaren muga izango da kontratatzeko unean indarrean dagoen lanbidearteko gutxieneko soldatarena. Horretarako, kenkarirako eskubidea sortzen duen pertsonak kontratazioaren unean jasotzen duen soldata lanbide arteko gutxieneko soldata baino ehuneko 10 gehiago izan behar da gutxienez eta, gainera, kontratua formalizatzen den zergaldiaren ondoko 3 urteetan amaitzen den zergaldian jasotzen duen soldata orduan indarrean dagoen lanbide arteko gutxieneko soldata baino ehuneko 70 gehiago izan behar da gutxienez. **Lanaldi partzialeko kontratua duten langileen kasuan, aurreko paragrafoan adierazten diren baldintzak langilearen lanaldiaren proportziozkoak izango dira, lanaldi osoa erreferentziatzat hartuta.**

Kenkari hau aplikatzeko ezinbestekoa da, batetik, kontratazioa egiten den zergaldiaren amaieran lan-kontratu mugagabea duten langileen kopurua ez dadila murriztu hurrengo hiru urteetan amaitzen diren zergaldietan, eta, bestetik, langile kopuru hori kenkaria sortu den zergaldiaren hasierakoa baino handiagoa izatea eta langile-kopuruaren hazkunde hori, gutxienez, kenkarirako eskubidea ematen duten kontratuen kopurua bestekoa izatea.

Lan-harremana eteten bada edo lanaldia murrizten bada (Langileen Estatutuko 47. artikulua aipatutako kasuak), eskakizunak betetzeko betebeharra geroratuko da, harik eta lan-harremanaren eteteak edo lanaldiaren murrizketak ondorioak sortzeari utzi arte.

Halaber, lan-kontratu mugagabea duten langile kopuruaren murrizketa ez da konputatuko, baldin eta enpresak langile kopuru bera kontratatzen badu lan-harreman bakoitza azkendu denetik bi hilabete pasatu baino lehen.

Horrez gain, 37/2013 Sozietateen gaineko Zergaren 66 octies artikuluan xedatutako baldintza guztiak bete beharko dira.

12.5.1.16. Aurreko kenkariak aplikatzeko mugak

Muga horiek pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren kuota osoari aplikatuko zaizkio, jarduera ekonomikoen etekinek osatutako zerga oinarri orokorraren zatiarekin bat datozenean.

Segidan aipatzen diren kenkarien batura ezin da, kasu honetan, kuota likidoaren % 35 baino gehiago.

- Korrontek ez diren aktibo berrietan inbertitzeagatik aplika daitekeen kenkaria.
- Hiriko bizikletan inbertitzearen kenkaria.
- Ibilgailu elektrikoak kargatzeko puntuetan inbertitzearen kenkaria.
- Enplegua sortzeagatik aplika daitekeen kenkaria.
- Kenkaria bizitza pertsonala, familia eta lana uztartzeko neurriak ezartzeagatik
- Kenkaria borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako lehentasunezko gizarte aurreikuspeneko planetara enpresek egindako kontribuzioenga
- Kenkaria enpresek enpleguko gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako kontribuzioengatik
- Emakumeen eta 36 urtetik beherako enplegua sortzeagatik kenkaria

Ikerketa eta garapen jarduerengatik, berrikuntza teknologikoko jarduerengatik eta ikerketa eta garapeneko proiektuetan edo berrikuntza teknologiko proiektuetan parte hartzearengatik kenkarien kasuan, **muga kuota likidoaren %70 izango da.**

Garapen iraunkorra, ingurumenaren gaineko inpaktua murriztea, trantsizio energetikoa eta ekonomia zirkularra sustatzeko proiektuetan parte hartzearengatik, kultura sustatzeko pizgarriengatik eta ikus-entzunezko lanen, arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunen eta liburuen argitalpenen finantzaketan parte hartzeagatik kenkariaren kasuan, muga kuota likidoaren % 50ekoa izango da muga.

Muga horietako bakoitzak eragindako kenkariak aldi berean gertatzen direnean, ehuneko 70ko muga aplikatuko da ehuneko 35eko kenkarien baterako muga aplikatzearen emaitza den kuota likidoaren soberakinaren gainean, eta ehuneko 50eko muga aplikatuko zaio aurrekoak aplikatu ondoren ateratzen den kuota likidoaren soberakinari.

Hala ere, zergadunak aurreko paragrafoetako ehuneko 35eko, ehuneko 50eko eta ehuneko 70eko mugak ondoz ondoko 5 zergalditan sortzen diren kuota likidoen baturaren gainean ere kalkulatu ahal izango ditu. Hala eginez gero, lehen 4 ekitaldietako bakoitzean sortutako kuota likidoaren ehuneko 100eko kenkaria aplikatu ahal izango du, eta blokeko bosgarren zergaldian (azkenean) 37/2013 Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauaren 67. artikuluan xedatutakoa egin beharko du.

Kuota nahikoa ez izateagatik kendu ez diren zenbatekoak ondoz ondoko hurrengo hogeita hamar urteetan amaitzen diren zergaldietako likidazioetan aplikatu daitezke, baina muga berak errespetatuz.

Kapitulu honetako kenkariak aplikatzeko kontuan hartzen diren epeen konputua atzeratu egin daiteke, preskripzio-epaiekin barruan emaitza positiboak gertatzen diren lehen ekitaldira arte, hain zuzen.

Kuota likidoko kenkariak aplikatzerakoan honako hurrenkera hau jarraitu behar da.

- a) Lehenik eta behin, kuota likidoaren % 35eko muga aplikatu behar zaien aurreko ekitaldietan sortutako kenkariak aplikatuko dira.
- b) Bigarrenik, kuota likidoaren % 35eko muga aplikatzen zaien ekitaldiko kenkariak aplikatuko dira.

- c) Hirugarrenik, kuota likidoaren % 70eko muga aplikatu behar zaien aurreko ekitaldietan sortutako kenkariak aplikatuko dira.
- d) Laugarrenik, kuota likidoaren % 70eko muga aplikatzen zaien ekitaldiko kenkariak aplikatuko dira.
- e) Bosgarrenik, kuota likidoaren 50eko muga aplikatu behar zaien aurreko ekitaldietan sortutako kenkariak aplikatuko dira.
- f) Azkenik, kuota likidoaren % 50eko muga aplikatzen zaien ekitaldiko kenkariak aplikatuko dira.

12.5.2. Langileek entitate enplegatzailean partaidetza edukitzegatik aplika daitekeen kenkaria

Zenbat kenduko da?

1. Zergadunek %15eko kenkaria —gizonezkoak badira— edo %20ko kenkaria —emakumezkoak badira— egin ahal izango dute, zergaldian zehar eskudirutan ordaindutako kopuruengatik, kopuru horiek ondoren aipatzen diren entitateetako akzio edo partaidetzak eskuratu edo harpidetzeko erabili dituztenean:

- a) Langile gisa jarduten duten entitatea, betiere eskurapena egin aurreko bost urteetatik gutxienez bitan lan egin badute bertan.
- b) Langile gisa jarduten duten entitatearen taldetako edozein eta erosketa egin aurreko bost urteetatik bitan gutxienezko taldeko erakundeetan lan egin izanaren baldintza betetzea.
- c) Partaide bakarrak idatz zati honetako a) eta b) letretan aipatzen diren entitateetako langileak dituen beste edozein entitate, baldin eta langile horiek eskurapena egin aurreko bost urteetatik gutxienez bitan lan egin badute bertan, eta bere aktiboaren gutxienez % 90 a) eta b) letretan aipatutako entitateen akzioek edo partaidetzak eratzten badute.

2. Urteko kenkaria ezingo da izan 1.500 euro baino handiagoa, eskuratzailerak gizonezkoa denean, edo 2.000 euro baino handiagoa, emakumezkoa denean.

Kopuruak ezin badira kendu aurreko paragrafoan ezarritako mugak gainditzeagatik edo kuota osoa nahikoa ez izateagatik, **hurrengo lau ekitaldietan kendu ahal izango dira, betiere aipatutako mugak errespetatuz.**

Zergadun bakoitzak zergaldietan zehar aplikatzen dituen kenkariaren batura ezin da izan 6.000 euro baino gehiago, eskuratzailerak gizonezkoa izanez gero, edo 8.000 euro baino gehiago, emakumezkoa izanez gero.

3. Betekizun komunak

- a) Akzioak edo partaidetzak ezin dira egon onartuta balore merkatu arautuetan negoziatzeko.
- b) Entitateak ezin dira izan ondare sozietateak, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan ezarritako moduan.
- c) Kenkari honetarako eskubidea ematen duten akzio edo partaidetzak 5 urtez mantendu behar dira gutxienez, salbu eta langilea epe horren barruan hiltzen denean edo enpresa konkurtso prozedura baten ondorioz likidatzen denean. Epe horretan, ezinbestekoa da eskuratzailerak edo harpidedunak entitatean lanean jarraitzea, salbu eta, epe hori bete aurretik, hiltzen bada edo bertan lan egiteari uzten badio ezintasun iraunkor osoa, absolutua, edo baliaezintasun handia dela eta.
- d) Akzio edo partaidetzak eskuratzen edo harpidetzen badira, langile bakoitzak zuzenean edo zeharka entitateetan izan dezakeen partaidetza, barruan sartuta ezkontidearena edo izatezko bikote lagunarena eta hirugarren gradura arteko senitartekoena, ezin da izan % 40tik gorakoa aurreko c) letretan aurreikusitako epean.

4. Arau komunak:

- Hirugarren idatz zatiko baldintzak edo 1. idatz zatiko c) letrako ehunekoak, aktiboaren osaerari buruzkoa, 5 urteko epearen edozein egunetan ez betetzeak, kendutako kopuruak itzuli beharra ekarriko du berekin, berandutze interesak barne. Zenbat ordainduko den kalkulatzeko, kendutako zenbatekoari baldintza bete ez den zergaldiko kuota diferentziala batu beharko zaio. Hala ere, zergadunak kendutako kopuru horiek eta beraien berandutze interesak lehenago ordaintzeko aukera izango du.
- Artikulu honetan ezarritakoa ez da aplikatuko eskurapena **akzio edo partaidetzen gaineko aukerak baliatuta** egiten denean.
- Artikulu honetan taldeei buruz egindako aipamenak sozietate taldeei egin zaizkiela ulertuko da, Merkataritzari buruzko Kodearen 42. artikulua ezarritakoaren ildotik.

12.5.3. Langileek entitate enplegatzailean parte hartzeagatik (erabakietan parte hartuz) aplika daitezkeen kenkaria

Zergadunek kenkaria aplikatu ahal izango dute langile gisa jarduten duten entitatearen edo haren taldeko beste edozein entitatearen akzioak erosteagatik edo harpidetzeagatik, baldin eta erosketaren aurretik entitatean azken bost urteetatik bi urte eman badituzte lanean, gutxienez: zergaldian horretarako eskudirutan ordaindutako kopuruen ehuneko 15eko kenkaria gizonak eta 20koa emakumeak.

Artikulu honetako kenkariak muga dauka: eskuratzailerak gizona bada, 1.500 euro urtean; emakumea izanez gero, 2.000 euro urtean.

Kopuruak ezin badira kendu aurreko paragrafoan ezarritako muga gainditzeagatik edo kuota osoa nahikoa ez izateagatik, hurrengo lau ekitaldietan kendu ahal izango dira, aipatutako muga errespetatuz.

Segidako zergaldietan zergadun bakoitzak artikulu honen arabera aplikatzen dituen kenkari batura ezin da izan 6.000 euro baino gehiago, gizonak bada, edo 8.000 eurotik gorakoa, emakumeak bada.

Artikulu honetako kenkaria aplikatu ahal izateko honako baldintza hauek bete behar dira:

- a) Akzioak edo partaidetzak negoziatzeko onartuta egon behar dira balore merkatu arautu batean. Gainera, enpresako langileen jabetzan dauden boto eskubidedun akzioak edo partaidetzak sozietatearen kapitalaren ehuneko 10 izan behar dira gutxienez.
- b) Akzioak edo partaidetzak dituzten langileen boto eskubideak taldekatu egin behar dira horren bidez enpresaren erabakietan parte hartu ahal izatea bermatzen duten tresnak eduki behar dira.
- c) Enpresak jarduera ekonomikoa egin behar du.
- d) Kenkari honetarako eskubidea ematen duten akzioak edo partaidetzak bost urtez mantendu behar dira gutxienez, honako kasu hauetan izan ezik: langile eskuratzailerak edo harpideduna aldi horren barruan hiltzen denean edo enpresa konkurtso prozedura baten ondorioz likidatzen denean.
- e) Aurreko d) letran ezartzen den epealdian ezinbestekoa da eskuratzailerak edo harpidedunak entitatean lanean jarraitzea, honako kasu honetan izan ezik: eskurapenaren ondoren hiltzen bada edo bertan lan egiteari uzten badio ezintasun iraunkor osoa, absolutua, edo baliaezintasun handia aitortu zaiolako. Hori dela eta, langile batek borondatezko eszedentziahartzen badu senide bat zaintzeko, aldi hori lan egindako alditzat hartuko da.
- f) Aurreko d) letrako epealdian langile bakoitzak entitatean zuzenean edo zeharka daukan partaidetza (barruan sartuta ezkontidearena edo izatezko bikotekidearena, aurrekoena, ondorengoena eta hirugarren gradurainoko alboko ahaideena) ezin da izan ehuneko 40tik gorakoa.

Bost urteko aldi zehar aurreko apartatuko baldintzak ez betetzeak kendutako kopuruak itzuli beharra ekarriko du berekin, berandutze interesak barne.

12.5.4. Sortu berri diren berritzaileak diren edo zilarrezko ekonomiarekin lotuta dauden mikroenpresetan, enpresa txikietan edo ertainetan inbertitzeagatiko kenkaria

Zenbat kenduko da?

Zergadunek zergaldian enpresa berrietan edo sortu berrietan inbertitutako kopuruen % 25 gizonak badira, eta % 30, emakumeak badira, kendu ahal dute.

Kenkaria dagokion epean ordaindutako kopuruen ehuneko 35ekoa izango da, gizonak badira, eta % 40koa emakumeak badira, baldin eta izenpetutako akzio edo partaidetzak enpresa berritzaileei edo zilarrezko ekonomiarekin lotuta daudenei badagozkie.

Ondorio horietarako, enpresa berritzaileak hartzen da, kanpoko aditu batek egindako ebaluazio baten bidez frogatzea etorkizunean, produktu, zerbitzu edo prozesu berriak edo nabarmen hobetuak garatuko dituela, porrot egiteko arriskua bere gain hartuta, eta zeinen ikerketa- eta garapen-kostuak, ustiapen-kostu guztien % 10 izango dena gutxienez.

Era berean, zilarrezko ekonomiatzat hartzen da adinekoen sektoreak egindako eta eskatutako jardueren eragin ekonomiko eta sozialetik eratorritako aukera guztiak.

Akzioak edo partaidetzak eskuratzen zaizkien entitateek baldintza hauek bete behar dituzte:

- a) Sozietate anonimoaren, erantzukizun mugatuko sozietatearen, lan sozietate anonimoaren, erantzukizun mugatuko lan sozietatearen edo sozietate kooperatiboaren forma eduki behar du. Akzioa edo partaidetza edukitzean den urte guztietan bete behar du baldintza hori.
- b) Mikroenpresa, enpresa txikia edo ertaina izatea, Sozietateen gaineko Zergari buruzko Foru Arauan xedatutakoaren arabera.
- c) Laguntzak berreskuratzeko agindu baten mende ez dauden enpresak izatea.
- d) Krisian dagoen enpresa ez izatea, EB 651/2014 Erregelamenduan xedatutakoaren arabera.
- e) Aipatutako EB Erregelamenduan definitutako arrisku-finantzaketaren zenbatekoa gainditu ez duen enpresa bat izatea.

Horretarako, eskatutako baldintzak betetzen dituela adierazten duen ziurtagiria egin behar du enpresak.

Halaber, baldintza hauek bete behar dira:

- a) Entitateko akzioak edo partaidetzak entitatea eratzten denean eskuratu behar ditu zergadunak, edo, bestela, eraketaren ondoko bost urteetan egindako kapital zabalkuntza baten bidez, zazpi enpresa berritzaileen kasuan; kasu batean zein bestean, zergadunak bost urte baino gehiagoz eduki behar ditu akzio partaidetzok bere ondarean.
- b) Inolako merkatu antolatutan negoziatzeko onartutako erakundeak ez izatea.
- c) Akzio edo partaidetzak ezin dira egin entitate batean, zeinaren bitartez egiten baitu lehenago beste titulartasun baten bitartez egiten zuen jarduerara bera.

Kenkariaren oinarria eskuratzeko balioak osatuko du, eta erakundearen kapitalaren % 25 baino gehiago zuzenean edo zeharka duten partaidetzen eskurapen-balioa ezin izango da horren parte izan.

Era berean, urteko gehieneko zenbateko kengarriak ezin izango du gainditu zergadunari dagokion PFEZaren likidazio-oinarriaren % 20.

Aurreko zenbakietan ezarritako betebeharrak betetzen ez badira, ordaindu egin behar du behar ez bezala aplikatutako kenkariaren zenbatekoa, hari dagokion berandutze-interesekin batera.

12.5.5. Kenkari jarduera ekonomikoa hasteagatik

Lehenengo aldiz jarduera ekonomikoa bati ekiten dioten zergadunek, jarduerak garatzeko baliabide pertsonalak eta materialak baditu, 2.100 euroko kenkaria aplikatu ahal izango dute. Jarduera ekonomikoa berria lehen aldiz hasten duten zergadunak bat baino gehiago badira, kenkaria zati berdinetan banatuko da jarduera hori egiten duten zergadun guztien artean. Jarduera 500 biztanle edo gutxiago dituzten eremuetan ezartzen bada, 2.100 eurokoa izango da zergadun bakoitzeko, naiz eta jarduera hasten duten zergadunak bat baino gehiago izan. Emakumea bada aipatutako eremuetan jarduera hasten duen zergaduna, kenkaria 500 euro handitu ahal izango da.

Aurreko bi lerroketan xedatutakoa eremu eta gune horietan fisikoki eta modu iraunkorrean kokatuta dauden jarduera ekonomikoei bakarrik aplikatuko zaie, baldin eta zona edo gune horietatik aurrez aurre eta bezeroekin harreman zuzenean garatzen edo gauzatzen badira.

Aurreko 1. atalean adierazitako zenbatekoraino kendu gabeko diru-kopurua aplikatu ahal izango da ondorengo bost urteetan amaitzen diren zergaldietako autoliquidazioetan.

Kenkari honen aplikazioa baldintzatuta dago jarduera ekonomikoa urte osoan zehar eta gutxienez bi urtez baliatzeari.

Kenkaria aplikatzeko ezarritako betekizunak betetzen ez badira, behar ez bezala jasotako diru-kopuruak itzuli behar izango dira, dagozkion berandutze-interesekin.

Arabako Zerga Foru Arau Orokorraren 115. artikulua 3. atalean xedatutakoaren ondorioetarako, artikulua honetan jasotako kenkaria egin ahal izateko, zergadunak berariaz aukeratu behar du aplikatzea dagozkion ekitaldiaren autoliquidazioa aurkeztean.

12.5.6. Berrikuntza bultzatzeko Europako funtsetan inbertitzeagatik kenkaria

Zergadunek berrikuntza bultzatzeko Europako funtsetako partaidetzak eskuratzeko zergaldian ordaindutako diru kopuruaren ehuneko 15eko kenkaria aplikatu ahal izango dute, martxoaren 7ko 2/2018 Foru Arauaren 10. artikuluan ezarritako baldintzak betetzen badituzte.

Halaber, zergadunek kenkari berbera aplikatu ahal izango dute kreditu entitateetan funts horietako partaidetzak eskuratzeko kontuetan gordailutzearen diru kopuruengatik.

Arestiko idatz zatiak aipatzen duen kenkaria ezingo da izan urteko 750 euro baino handiagoa.

Gordetako partaidetzak edo kopuruak eurak eskuratu edo gordailua ireki eta bost urteko epean mantendu beharko dira.

Zergadunak ez badu betetzen aipatutako mantentze epea, finantza entitateak ez baditu berrikuntza bultzatzeko Europako funtsetako partaidetzak eskuratzeko erabiltzen gordailututako diru kopuruak, edo funts horiek ez badituzte betetzen martxoaren 7ko 2/2018 Foru Arauaren 10. artikuluan ezarritako betekizunak, bidegabeki kendutako zenbatekoak sartu beharko dira, dagozkien berandutze-interesekin batera.

12.5.7. Kenkaria langileek entitateak eratzeagatik

Zergadunek lanean ari diren entitateko akzioak edo partaidetzakeskuratzeko edo harpidetzeko zergaldian eskudirutan ordaindutako kopuruaren ehuneko 15eko kenkaria aplikatu ahal izango dute, gizonak badira, edo ehuneko 20koa, emakumeak badira.

Aplikaturako kenkaria ezin izango da 1.200 eurotik gorakoa izan urtean, eroslea gizonak bada, edo 1.800 eurotik gorakoa urtean, emakumea bada.

Kuota nahikoa ez izateagatik kendu ez diren zenbatekoak, aurreko mugak errespetatuz, hurrengo lau zergaldietako autoliquidazioetan aplikatu ahal izango dira.

Zergadun bakoitzak artikuluko honetan aurreikusitakoaren arabera hurrengo zergaldietan kendutako zenbatekoen baturak ezin izango du 6.000 euroko zenbatekoa gainditu, eskuratzailea gizonezkoa bada, edo 8.000 eurokoa, emakumea bada.

Kenkari hau aplikatzeko honako baldintza hauek bete behar dira:

- a) Harpidetzaren xedea entitatea eratzea izan behar da. Hori dela eta, xede horretakotzat joko dira eratu ondoko sei hiletan egiten diren harpidetzak.
- b) Entitatea ezin da egon beste bati lotuta, Sozietateen gaineko Zergaren abenduaren 13ko 37/2013 Foru Arauak 42. artikuluko 3. apartatuan ezartzen duenarekin bat etorri.
- c) Baloreak ezin dira egon onartuta araututako balore merkatu batean negoziatzeko.
- d) Entitatea mikroenpresa edo enpresa txikia edo ertaina izan behar da, Sozietateen gaineko Zergaren abenduaren 13ko 37/2013 Foru Arauak 13. artikuluan ezartzen duenarekin bat etorri.
- e) Entitatea eratzen denetik sei hilabete pasatu baino lehen zergaduna lanean hasi behar da bertan.
- f) Langile bakoitzak zuzenean edo zeharka entitatean daukan partaidetza (ezkontidearena edo izatezko bikotekidearena, aurrekoena edo adoptatzaileena, ondorengoena eta adop-tatue-na, eta hirugarren gradurainoko alboko ahaideena sartuta) ezin da izan ehuneko 40 baino gehiago.
- g) Guztira, langileek ehuneko 40ko partaidetza eduki behar dute entitatean.
- h) Erakundea eratzeko akzioen edo partaidetzen harpidetzan gutxienez hiru langilek parte hartu beharko dute.

Kenkari honetarako eskubidea ematen duten akzioak edo partaidetzak gutxienez bost urtean eduki behar dira entitatea eratu ondoren.

Zergadunak gutxienez bost urtean egin behar du lan entitatean, honako kasu hauetan izan ezik: epealdia amaitu aurretik hiltzen bada; bertan lan egiteari uzten badio irazpenaren ondorioz edo ezintasun iraunkor osoa, absolutua, edo baliaezintasun handia aitortu zaiolako. Hori dela eta, langile batek borondatezko eszedentzia hartzen badu senide bat zaintzeko, aldi hori lan egindako aldiz hartuko da.

Aurreko paragrafoko baldintza ez da bete beharko entitatea eratu ondoko lehen sei hiletan.

Aurreko 2. eta 3. apartatuetan aipatzen diren baldintza edo inguruabarretako bat betetzen ez bada, zergadunak bidegabe aplikatutako kenkariaren zenbatekoak itzuli beharko ditu, bai eta beren bidezko berandutza interesak ere, honako kasu hauetan izan ezik: ez betetzeko arrazoia epealdia amaitu aurretik hiltzea bada; entitatetik kaleratzen badute; entitatea konkurtso prozedura baten ondorioz likidatzen bada.

12.5.8. Kenkaria jarduera ekonomikoa egiten jarraitzeagatik

Jarduera ekonomikoren bat egiten duten zergadunek 800,00 euroko kenkaria aplikatu ahal izango dute, gizonezkoak izanez gero, edo 1.000,00 eurokoa, emakumezkoak izanez gero, honako baldintza hauek betetzen badituzte:

- a) Zerga sortzen den egunean jarduera ekonomikoa egiten urtebete baino gehiago eta bi urte baino gutxiago jardun izana.
- b) Jarduera ekonomikoa hasi denerako norberaren konturako langileak edo langile autonomoak Gizarte Segurantzaren araubide berezian alta emanda egotea.
- c) Langileok Gizarte Segurantzaren araubide berezian alta emanda egotea jarduera ekonomiko egiten den artean.

d) Jarduera egiteko behar diren langileak eta baliabide materialak edukitzea, eta jarduera ekonomikoa pertsonalki eta zuzenean egitea.

e) Jarduera ekonomikoa urte osoan

Kenkaria aplikatzeko, ezinbestekoa da jarduera ekonomikoa gutxienez bost urtean egitea eta aldi horretan aurreko apartatuaren c), d) eta e) letretan aipatzen diren baldintzak betetzea.

Kenkaria behin bakarrik aplikatu ahal izango da jarduera ekonomiko batean.

Kenkaria aplikatzeko ezarritako betekizunak betetzen ez badira, behar ez bezala jasotako diru kopuruak itzuli behar izango dira, bidezko berandutze interesekin.

Adierazitako zenbatekoraino kendu gabeko diru kopurua aplikatu ahal izango da ondoko bost urteetan amaitzen diren zergaldietako autolikidazioetan.

LABURPENA: Inbertsioengatik eta beste jarduera batzuegatik aplika daitezkeen kenkariak	
Korronteak ez diren aktibo berrietan egindako inbertsioak	% 10 % 5, hobekuntzak edo errentamendu operatiboak eginez gero
Hiriko bizikletan inbertitzearen kenkaria	% 10
Ibilgailu elektrikoak kargatzeko puntuetan inbertitzearen kenkaria	% 15 (kasu batzuetan handitzeko ehunekoa)
Ikus-entzunezkoen produkzioak (finantzaketan parte hartzea)	% 60 edo %50 Euskal Herrian egindako inbertsioaren %aren arabera % 10 gehigarria euskaraz egiten badira
Arte eszenikoen eta musikalen zuzeneko ikuskizunak (finantzaketan parte hartzea)	% 30 % 40 euskaraz badira
Liburu edizioa (finantzaketan parte hartzea)	% 10
Ikerketa eta garapena (finantzaketan partaidetza)	% 30 / %35 (ingurumen-inpaktuaren murrizketa) Aurreko bi urteetan egindako gastuen batez bestekoaren gaidikinaren % 50 edo % 55 Ikertzaile kualifikatuei ordaintzeko gastuen eta unibertsitateekin kontratatutako proiektuen % 20 Ibilgetu material eta ez materialeko elementuetan egindako inbertsioaren % 10
Berrikuntza teknologikoa (finantzaketan partaidetza)	Unibertsitateei eskatutako proiektuen eta ISO 56002, UNE 166000 edo antzekoak lortzeko gastuen % 20 Diseinu industrialia, produkzio prozesuen ingeniari-tza, teknologia aurreratua eta antzeko jarduerak egiteko gastuen %15
Garapen jasangarria, ingurumen-inpaktuaren murrizketa, trantsizio energetikoa eta ekonomia zirkularra sustatzeko proiektuak (finantzaketan parte hartzea)	% 35 Hainbat instalazioak % 15 Lurrengarriketa eta hainbat proiektu
Enplegua sortzea	7.000 € zergaldian kontratatutako pertsona bakoitzeko, bikoitza baldin eta langile kontratatua laneratzeko zailtasun bereziak dituzten langileen talde batekoa bada
Bizitza pertsonala, familia eta lana uztartzeko neurriak	Kontziliazio plana: kuota likidoaren % 5 Muga 2.500 € Plantillaren herena parte hartzea: % 15 Muga 7.500 € Mikroenpresak eta empresa txikiek % 5 gehigarria

LABURPENA: Inbertsioengatik eta beste jarduera batzuegatik aplika daitezkeen kenkariak	
Entitateetako lehentasunezko gizarte aurreikuspeneko planetara egindako kontribuzioak	% 5, % 20 edo % 25 kontribuzioen eta langilearen adinaren arabera.
Enpleguko gizarte aurreikuspeneko sistemetara egindako kontribuzioak	% 10 kontribuzioen eta langilearen adinaren arabera.
Emakumeen eta 36 urtetik beherako enplegua sortzea	Soldata gordinaren % 35, gutxieneko soldataren mugarekin kenkari oinarrian

LABURPENA: Jarduera ekonomikoak sustatzeko aplika daitezkeen beste kenkariak	
Langileek enpresan partaidetza edukitzeagatik	% 15 gizonetzkoek Mugak (1.500 euro urtean - 6.000 euro guztira)
Langileek entitate enplegatzailen parte hartzeagatik (erabakietan parte hartuz) aplika daitezkeen kenkaria.	% 20 emakumezkoek Mugak (2.000 euro urtean - 8.000 euro guztira)
Sortu berri diren, berritzaileak diren edo zilarrezko ekonomiarekin lotuta dauden mikroenpresetan, enpresa txikietan edo ertainetan inbertitzeagatik	% 25 gizonentzat eta % 30 emakumeentzat % 35 gizonentzat eta % 40 emakumeentzat, berritzaile edo zilarrezko ekonomiarekin lotuta dauden enpresetan (urteko muga: PFEZren likidazio-oinarriaren % 20)
Jarduera ekonomikoa hasteagatik	2.100 euro eta 500 € gehiago 500 biztanletik beherako eremuetako emakumeak badira
Berrikuntza bultzatzeko Europako funtsetan inbertitzeagatik	% 15 (urtean 750 €gehienez)
Kenkaria langileek entitateak eratzeagatik.	% 15 gizonetzkoek Muga (1.200 euro urtean, 6.000 euro guztira) % 20 emakumezkoek Muga (1.800 euro urtean, 8.000 euro guztira)
Kenkaria jarduera ekonomikoa egiten jarraitzeagatik	800 euro gizonetzkoak eta 1.000 euro emakumezkoak

12.6. Kenkariak emariengatik

12.6.1. Emari, dohaintza eta ekarpen kengarriak.

Zergadunek irabazteko xederik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga pizgarrien zerga araubideari buruzko foru arauetan arautzen diren kenkariak aplikatu ahal dituzte⁹.

Entitate batzuetan ekarpenak egiten badira, kenkariak aplikatzeko eskubidea egon daiteke.

Hona:

- Irabazteko asmorik gabeko entitateak.
- Arabako Foru Aldundia, gainerako foru aldundiak, Estatua, autonomia erkidegoak, toki erakundeak eta, orobat, erakunde autonomoak eta lehen aipatutako administrazioen antzekoak diren erakunde autonomoak.
- Unibertsitateak eta haiei atxikitako zentroak.
- Cervantes eta Ramon Llull institutuak, bai eta berezko hizkuntza duten autonomia erkidegoetan haien antzeko xedeak dituzten erakundeak ere.

⁹ Ikus 35/2021 Foru Araua, abenduaren 23koa, irabazteko xederik gabeko entitateen zerga araubideari eta mezenasgorako zerga pizgarriei buruz..

- Euskaltzaindia, Espainiako Institutua eta barneko errege akademiak, eta, orobat, berezko hizkuntza duten autonomia erkidegoetan Euskaltzaindiaren antzeko xedeak dituzten erakundeak.
- Eusko Ikaskuntza eta Euskal Herriaren Adiskideen Elkartea.
- Espainiako Komite Olinpikoa eta Espainiako Komite Paralinpikoa.
- Espainiako Gurutze Gorria eta Estatuko Itsuen Erakundea.
- Euskal administrazio publikoen mendeko ikerketa-erakunde publikoak

Zenbat kenduko da?

- **Kenkariaren oinarriaren % 30.**
- Diru emarien zenbatekoa.
- Ondasun edo eskubideen emari eta dohaintzetan, eskualdaketa gertatzen denean duten kontabilitate balioa edo, bestela, ondarearen gaineko zergari buruzko arauetan ezarritakoaren arabera zehaztutako balioa.
- Ondasun higiezinaren gozamenerako eskubide erreala eratzen denean, urteko zenbatekoa. Honela kalkulatu behar da: gozamenak dirauen zergaldi bakoitzean % 2 aplikatu behar zaio katastro balioari, zergaldi bakoitzeko egun kopuruaren proportzioan.
- Baloreen gozamenerako eskubide erreala eratzen denean, gozamenak dirauen zergaldi bakoitzean, gozamendunak jaso dituen dibidenduen edo interesen urteko zenbatekoa.
- Bestelako ondasun eta eskubideen gaineko gozamen eskubide erreala eratzean, eragiketa honek dakarren urteko zenbatekoa: ekitaldi bakoitzean diruak duen legezko interesa aplikatu behar zaio eratzeko unean zehaztu den gozamen balioari, ondare eskualdaketa eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zergari buruzko arauekin bat etorrira.
- Euskal Herriko kultur ondarea osatzen duten ondasunen emari edo dohaintzetan, Eusko Jaurlaritzak egindako balorazioa; Espainiako ondare historikoa osatzen duten ondasunen dohaintetan edo dohaintzetan, Kalifikazio, Balorazio eta Esportazio Batzordeak egindako balorazioa; eta autonomia erkidegoetako ondare historikoa osatzen duten ondasunen dohaintetan eta dohaintzetan, organo eskudunek egindako balorazioa.
- Aurreko paragrafoan aipatutako organoek baloraziorik egingo ez balute, Arabako Foru Aldundiak egingo du.
- Bermatutako kalitateko obren emarrietan eta dohaintzetan, Arabako Foru Aldundiak egindako balioespena. Erakunde berak egingo du, baita ere, aldi baterako dohainik lagatzen diren ondasunen balioespena; kasu honetan, kenkariaren oinarria hari urtebete oso bakoitzeko ehuneko bira aplikatuz zehaztuko da.
- Doako zerbitzugintzetan, zerbitzugileak jasaten duen kostua, lagatako ondasunen amortizazioa barne (behar den kasuetan).

Lehen xedatutakoaren arabera zehaztutako balioaren gehienezko muga izango da eskualdatzen den ondasunak edo eskubideak merkatuan daukan balio arrunta eskualdaketa egiten denean.

- Azaroaren 27ko 33/2013 Foru Arauko 116. artikuluko d) hizkian aipaturiko informazio ereduaren barruko zergadunek baizik ezin aplika dezakete kenkaria.

Dena den, dohaintza egiten duen entitateak ez badu aurkezten aipatutako eredu informatiboa, zergadunak kenkaria aplikatu ahal izango du dohaintzaren ziurtagiria eta ordainketa egiaztatzen duen bankuko zordunketa agiria aurkezten baditu.

12.6.2. Mezenasgoaren beste era batzuk

12.6.2.1. Interes orokorreko jardueretako enpresen arteko lankidetzak hitzarmenak

Ordaindutako kopuruak edo egindako gastuak gastu kengarrizat hartuko dira pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren barneko **zuzeneko zenbatespen erabiltzen duten zergadunen jarduera ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko.**

Lankidetzak hitzarmen horiek betez ordaindutako zenbatekoei **aplika dakiekeen zerga araubidea bateraezina izango da beste zerga pizgarri batzuekin.**

12.6.2.2. Gastuak denon onurarako jardueretan

Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren barneko **zuzeneko zenbatespena erabiltzen duten zergadunen jarduera ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko, kengarrizat hartuko dira** 35/2021 Foru Araua, abenduaren 23koa, irabazteko xederik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga pizgarrien zerga araubideari buruzkoak, **aipatzen dituen interes orokorreko helburuetarako egin diren gastuak.**

Aurreko atalean azaldutako interes orokorreko jardueretan egindako gastuei aplika dakieken **zerga araubidea bateraezina izango da beste zerga pizgarri batzuekin.**

12.6.2.3. Artelanak eskuratzea dohaintza eskaintzarako

Zuzeneko zenbatespenaren araubidea erabiltzen duten enpresariak eta profesionalak direnean, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren **zerga oinarria kalkulatzeko, gastu kengarrizat hartuko da arte lanen balioa, baldin eta arte lanok** 35/2021 Foru Araua, abenduaren 23koa, irabazteko xederik gabeko entitateen eta mezenasgorako zerga pizgarrien zerga araubideari buruzkoak, **biltzen dituen entitateei dohaintzan emateko eskuratu badira.**

Arte lantzat hartuko dira, artikuluko honetako ondoretarako, balio erantsiaren gaineko zerga arautzen duen arautegian zehazturik egonik, historia edo artezko balioa duten arte objektu, antzinateko eta bilduma objektuak.

12.6.2.4. Lehentasuneko mezenasgo jarduerak

Arabako Foru Aldundiak, ekitaldi bakoitzerako, mezenasgoko lehentasuneko jarduera edo programen zerrenda ezarriko du interes orokorreko helburuetarako; era berean, jarduera edo programa horiek bete beharko dituzten betekizun eta baldintzak eta entitate onuradunak ere ezarri ahal izango ditu. 2024ko ekitaldirako ezarri diren lehentasuneko jarduerak araututa daude Foru Gobernu Kontseiluaren 20/2024 Foru Dekretuan, 2024ko uztailaren 30ekoa.

Zenbat kenduko da?

Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren subjektu pasiboek (zuzeneko zenbatespenaren araubideko jarduera ekonomikoak egiten badituzte) kuota osotik lehentasuneko jotako jarduera eta programetarako erabilitako kopuruaren % 45 kendu ahal izango dute, are kopuruok publikitate-babeseko kontratuen ondoriozkoak direnean ere. Gainera, gastu kengarriak dira.

Aurreko paragrafoan sartu ez diren pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren subjektu pasiboek lehentasuneko jotako jarduera eta programetarako erabiltzen dituzten diru kopuruaren % 45 kendu ahal izango dute kuota osotik.

Kenkariaren muga

Kenkariaren oinarria mezenasgoaren eraginezko kenkariaren multzoaren oinarrian sartuko da. Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren 33/2013 Foru Arauan (abenduaren 27koa) ezarrita daude kenkariok, **foru arau horretan ezarritako mugak betetzeko.**

Kenkariak aplikatzeko ekitaldia, lehentasuneko jotako jarduera eta programak egin diren ekitaldia izango da.

12.6.2.5. Herritar guztien intereseko gertaerak sustatzeko programak

Zenbat kenduko da?

- Dagokion administrazio organoak ezartzen dituen jardueren planak eta egitarauak betetzeko egiten diren gastuen eta inbertsioen % **15**, betiere, baldin eta kontzeptu hauek betetzeko egin badira.
 - a) Ibilgetu materialeko elementu berriak eskuratzea (lurrak ez dira inola ere horren barne hartuko).
 - b) Eraikinak eta bestelako eraikuntzak zaharberritzea, kasuan kasuko programarako erabiliko den eremu fisikoa hobetzeko.

Kenkariaren muga

Kenkari horrek –abenduaren 13ko 37/2013 Foru Arauak, Sozietateen gaineko zergarenak, V. tituluko III. kapituluaren arautu dituen kenkariekin batera, eta foru horretako 62. eta 64. artikuluko bitartean araututakoak izan ezik– ezin du batera gainditu **kuota likidoaren % 45**, eta bateraezina da Sozietateen gaineko zergari buruzko foru arau horretan ondasun eta gastu berberei ezarritako kenkariekin.

12.6.3. Muga

Kenkariaren oinarria ezin da izan PFEZaren zerga oinarri % **35** baino gehiago.

12.7. Beste kenkari batzuk

12.7.1. Kenkaria nazioarteko zergapetze bikoitzagatik

Kenkari horretan aurreikusitakoa gorabehera, Espainiako barne ordenamendua osatzen duten nazioarteko tratatuetan eta hitzarmenetan xedatutakoak indarrean jarraituko du.

Zergadunaren errentan atzerrian lortu eta kargatutako etekinak edo ondare irabaziak egonez gero, kopuru zehatz bat kendu ahal izango du. Kopuru hori izango da hauetatik txikiena:

- **Atzerrian zerga honen antzeko batek ondare etekin edo irabazi horiei ezarritako kargarengatik ordaindutako zenbatekoa.**
- **Batez besteko karga, karga orokorra edo aurrezkiaren karga atzerrian lorturiko errentari aplikatuta lortzen den emaitza. Honela zehaztuko da karga mota:**
 - **Orokorra:** atzerrian lortutako errentaren gaineko karga atzerrian ordaindu bada, eta likidazio oinarri orokorrean sartu bada.
 - **Aurrezkiarena:** etekin horiek aurrezkiaren likidazio oinarrian sartu badira.

12.7.2. Kenkaria langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoei emandako kuota eta ekarpenengatik

Zenbat kenduko da?

- **Langileen sindikatuen alde ordaindu diren harpidetza kuoten % 20**
- **Alderdi politikoen alde ordaindu diren harpidetza kuoten eta ekarpenen % 20**

Laneko etekintzat kendu diren kopuruak ez dira kenkari oinarri horren barne hartuko. Hortaz, ezarritako muga gainditzeagatik, laneko etekintzat kendu ezin diren kopuruak, ordea, horren barne sartuko dira.

Baldintza:

Sindikatuak edo alderdi politikoak aurkeztu behar duen eredu informatiboan sartuta egotea. Eredu hori aipatzen da PFEZaren Foru Arauko 116. artikuluko h) eta i) idatz zatietan.

Afiliatuek baimena eman behar dute aitorten informatibo horretan sar ditzaten.

12.7.3. Nazioarteko zerga gardentasunaren araubideko kenkariak

Kuota osotik kendu ahal izango da dibidenduen banaketaren zioz edo mozkinetako partaidetzen zioz atzerrian benetan ordaindu den zerga edo karga, zerga oinarrian sartuta dagoen errenta positiboari dagokion zatian, dela zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmenen baten arabera, dela dagokion herrialde edo lurraldeko barne legeriaren arabera.

Kenkari hori beti egingo da, nahiz eta zergak ez izan diru errentak egotzi diren zergaldi berekoak.

Inola ere ez dira kenkariak izango erregelamenduz **paradisu fiskaltzat hartutako** herri edo lurraldeetan **ordaindutako zergak**.

Kenkari horrek muga dauka: ezin da handiagoa izan zerga oinarrian egotzitako errenta positiboarengatik Espainian ordaindu beharko litzatekeen kuota osoa baino.

12.7.4. Kenkaria pertsona desgaitu baten ondare babestura egindako ekarpenengatik

Zergadunek % 30eko kenkaria aplikatu ahal izango dute (urtean 3.000 euro gehienez) desgaitasuna duen pertsonaren ondare babestuan egindako ekarpenengatik. Horrela dago ezarrita desgaitasuna duten pertsonen ondarea babestu eta Kode Zibila, Prozedura Zibilaren Legea eta zerga arautegia aldatzen dituen azaroaren 18ko 41/2003 Legean.

Aurreko lerrokadan aurreikusitako muga aplikatuko zaio ondare babestuan ekarpenak egiten zaizkion pertsona desgaitu bakoitzari.

Zergadunak izan behar du desgaitasuna duen pertsonaren ahaidea (zuzenekoa zein hirugarren mailarainoko alboko ahaidea), edo ezkontidea edo izatezko bikotekidea (araubidearen arabera eratua), edo haren tutoretzapean edo harreran edo Kode Zibilaren I. liburko XI.tituluan xedatutakoaren esparruan, kudoretza ordezkari-tza-ahalmenekin egon behar da.

Inolaz ere ez da kenkari hori eskuratzeko eskubiderik edukiko ondare babestuaren beraren titular den pertsona ezinduak egindako ekarpenarekin.

Ekarpena diruzkoa ez bada, irabazteko xederik gabeko entitateen zerga araubideari eta mezenasgorako zerga pizgarriei buruzko Foru Arauko 20. artikuluan ezarritakoa hartuko da kontuan, kenkariaren zenbatekoa kalkulatzeko.

12.7.5. Kenkaria ekarpenak egiteagatik borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako lehentasunezko gizarte aurreikuspeneko planetara

Zergadunek ekarpenak egiten badizkiete borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako lehentasunezko gizarte aurreikuspeneko planetara, kenkaria aplikatu ahal izango dute zergaren kuota osoan, baldintza hauekin:

- a) Egindako ekarpenen eta kontribuzio enpresarialen guztirako zenbatekoa entitate enplegataileak urtean ordaindutako soldata gordin osoaren ehuneko 3 edo gehiago eta ehuneko 5etik beherakoa bada, kenkaria ehuneko 15ekoa izango da.
- b) Egindako ekarpenen eta kontribuzio enpresarialen guztirako zenbatekoa entitate enplegataileak urtean ordaindutako soldata gordin osoaren ehuneko 5 edo gehiago eta ehuneko 8tik beherakoa bada, kenkaria ehuneko 20koa izango da.
- c) Egindako ekarpenen eta kontribuzio enpresarialen guztirako zenbatekoa entitate enplegataileak urtean ordaindutako soldata gordin osoaren ehuneko 8 edo gehiago bada edo zerga sortzen den egunean zergadunak 36 urte baino gutxiago badauzka, kenkaria ehuneko 25ekoa izango da.

Kenkariaren oinarria hauxe izango da: zergadunak negoziazio kolektiboaren ondorioz, zerga oinarria murriztu duten, egindako ekarpenen batura.

Kuota osoa nahikoa ez izateagatik aplikatzen ez diren kenkariak hurrengo ondoko ondoko bost zergaldietako aitorpenetan aplikatu ahal izango dira.

Hurrengo bost zergaldietako bakoitzean ahalik kenkari handiena aplikatu behar da, eta aldi horretatik kanpo ezin izango da kenkaririk aplikatu hurrengo zergaldietako kenkariekin metaturik.

12.7.6. Kenkariak partaideak edo bazkide osoak norberaren konturako langileak edo langile autonomoak diren enpleguko aurreikuspen sistemetara egiten diren ekarpenengatik, eta kargurako langilerik ez duten beren konturako langile autonomoek enpleguko gizarte aurreikuspeneko sistemetara egiten dituzten ekarpenengatik

Zergadunek enpleguko gizarte-aurreikuspeneko sistemetan egindako ekarpenek, zeinetan partaide edo bazkide osoak norberaren konturako langileak edo autonomoak diren (Europar Batasuneko edo Europako Esparru Ekonomikoko beste estatu kide batzuetako legediaren babesean sortutako sistemak barne) zergaren kuota osoan ehuneko 10eko kenkaria izateko eskubidea emango dute.

Ekarpenak egiten dituen zergadunak 36 urte baino gutxiago badauzka zerga sortzen den egunean, aurreko paragrafoko portzentajea ehuneko 15 izango da, eta ekarpenak borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitate bateko lehentasunezko aurreikuspen plan batera egiten direnean ere bai.

Aurreko paragrafoetan arautzen den kargurako langilerik ez duten beren konturako langile autonomoek enpleguko gizarte aurreikuspeneko sistemetara egiten dituzten ekarpenengatik ere aplikatu ahal izango da.

Kenkari oinarria zergadunak egindako ekarpenen baturak osatuko du, baldin eta zerga oinarria murriztu badute.

Kuota osoa nahikoa ez izateagatik aplikatzen ez diren kenkariak hurrengo ondoko ondoko bost zergaldietako aitorpenetan aplikatu ahal izango dira.

Hurrengo bost zergaldietako bakoitzean ahalik kenkari handiena aplikatu behar da, eta aldi horretatik kanpo ezin izango da kenkaririk aplikatu.

12.8. Frogagiriak

Kenkariak aplikatu ahal izateko, norberak kenkari horiek erabiltzeko eskubidea duela frogatzen duten agiriak aurkeztu behar dira. Agiri horietan enpresaburuei eta profesionaleri euren fakturak egiteko eta emateko ezarritako baldintzak bete behar dira, bidezkoa denean.

LABURPENA: kenkariak kuotan	
Kenkari motak	Kenkaria
Ondorengoengatik	Lehenengoagatik: 734,80 € Bigarrenagatik: 909,70 € Hirugarrenagatik: 1.532,30 € Laugarrenagatik: 1.811,70 € Bosgarrenagatik eta hurrengo bakoitzagatik: 2.366,10 € + %15 4.000 biztanle baino gutxiago Arabako udalerrietan
6 urtetik beherako ondorengo bakoitzarengatik	424,60 €
Gutxienez 6 urtekoa eta 16 urtetik beherakoa den ondorengo bakoitzarengatik	68,20 €

LABURPENA: kenkariak kuotan	
Kenkari motak	Kenkaria
Urteko kuotak ordaintzeagatik	% 15 Muga: Seme-alaba bakoitzeko, ondorengoengatik aplikatu ahal duen kenkariaren zenbatekoaren %30. Lehenengo semea/alabagatik: 220,44 € Bigarrenagatik: 272,91 € Hirugarrenagatik: 459,69 € Laugarrenagatik: 543,51€ Bosgarrenagatik eta hurrengo bakoitzagatik: 709,83 €
Aurrekoengatik	423,72 € + %15 4.000 biztanle baino gutxiago Arabako udalerrietan
Laguntzaile pertsonala kontratatzegatik mendekotasun gradu jakina edo desgaitasuna daukan pertsona baten arretarako	%65eko desgaitasuna edo handiagoa edukitzeagatik edo mendetasun arinagatik (I. gradua): 431,64 € Mendetasun larriagatik (II. gradua) : 718,08 € Mendetasun handiagatik (III. gradua): 1.436,16 €
Adingabeak edo mendekotasun gradua duten pertsonen zaintzazatik	250 € zergaldi bakoitzeko
Zergadunak, aurrekoak, ondorengoak, ezkontideak edo izatezko bikotekideak (Eusko Legebiltzarraren 2/2003 Legeak, maiatzaren 7kaok, ezarritakoaren arabera eratuta) edo laugarren mailarainoko alboko ahaideak duen desgaitasun edo mendetasunarengatik 65 urte edo gehiago dituen pertsona baten desgaitasun edo mendetasunarengatik, baldin eta zergadunarekin bizi bada, eta aurreko zerrendan jasota ez badago.	% 33 - % 65 bitarteko desgaitasunagatik 1.025,64 € %65eko desgaitasuna edo handiagoa edukitzeagatik edo mendetasun arinagatik (I. gradua): 1.464,54 € Mendetasun larriagatik (II. gradua): 1.756,75 € Mendetasun handiagatik (III. gradua): 2.191,03 €
arguntzazatik	- ZO 20.000 € edo gutxiago: 200 € - ZO 20.000 € baino gehiago eta 30.000 € baino gutxiago: 200 € - [0,0200 x (ZO-20.000 €)]
Zergadunaren adinarengatik	• 65 urtetik gorakoa - Zerga oinarria (ZO) 20.000,00 € edo gutxiago: 385,00 € - ZO 20.000,00 - 30.000,00 bitartekoa: 385,00 € - [0,0385 x (ZO - 20.000,00 €)] • 75 urtetik gorakoa - ZO 20.000,00 € gehienez: 700,00 € - ZO 20.000,00 - 30.000,00 bitartekoa: 700,00 € - [(0,07 x (ZO - 20.000,00 €)]
Ondorengoan edo adoptatu adingabeen zaintzarako, gizonek jarduera geldiarazteagatik	200 € urte bakoitzeko 300 € erditze edo adopzio anizkoitzetan
Adingabeak zaindu ondoren emakumeak lan merkatuan berriro sartzeagatik	1.500 € urte bakoitzeko 2.250 € urte erditze edo adopzio anizkoitzetan
Ohiko etxebizitzaren alokairuagatik	Oro har, % 20; eta muga: 1.600,00 € Kasu berezietan, % 35. Muga 2.800,00 €. Ikusi 12.3.1 puntua

LABURPENA: kenkariak kuotan	
Kenkari motak	Kenkaria
Etxebizitza erosteagatik edo birgaitzeagatik (familia unitate bateko kideek zerga batera ordaintzen badute, abenduaren 27ko 33/2013 Foru Arauko 98. artikuluko 1. atalean adierazten den bezala, mugak bikoiztu egiten dira).	Ikusi 12.3.2. puntuko taula
Etxebizitza kontua	Ikusi 12.3.2. puntuko taula
Ohiko etxebizitzan egokitzapenerako egiten diren obra eta instalazioetan	Ikusi 12.3.2. puntuko taula
Birgaitze babestuagatik	% 18 Muga: 3.000 €
Efizientzia hobetzeko eta energia berriz-ta-ga-rriak integratzeko obregatik	% 15 Muga: Urtero gehienezko kenkari oinarria 20.000 €
Ingurumena errespetatzen duten ibilgai-luak eskuratzegatik	% 5 edo % 10 aurreko ibilgailua txatarrera eramaten badu eta behin betiko baja ematen badio
Ibilgailu elektrikoak kargatzeko puntuak instalatzegatik	% 15 Muga: 5.000 € kenkari oinarrian
Jarduera ekonomikoak sustatzeko	Sozietateen gaineko zergaren arabera
Langileek entitate enplegatuarekin parte hartzeagatik	% 15 gizonetarako Mugak (1.500 euro urtean - 6.000 euro guztira)
Langileek entitate enplegatuarekin parte hartzeagatik (erabakietan parte hartuz) aplikatu daitezkeen kenkaria.	% 20 emakumeetarako Mugak (2.000 euro urtean - 8.000 euro guztira)
Sortu berri diren, berritzaileak diren mikroenpresetan, enpresa txikietan edo ertainetan inbertitzeagatik edo zilarrezko ekonomiarekin lotutak dauden	- Orokorrean % 25 gizonak eta % 35 emakumeak - Berritzaileak eta zilarrezko ekonomikoak % 35 Muga urteko maximoa likidazio oinarriaren %20
Jarduera ekonomikoa hasteagatik	2.100 €, eta 500 € gehiago 500 biztanletik beherako eremuetako emakumeak badira
Berrikuntza bultzatzeko Europako funtsetan inbertitzeagatik	% 15
Kenkaria langileek entitateak eratzeagatik	% 15 gizonetarako Muga (1.200 euro urtean - 6.000 euro guztira) % 20 emakumeetarako Muga (1.800 euro urtean - 8.000 euro guztira)
Kenkaria jarduera ekonomikoa egiten jarraitzeagatik	800 euro gizonetarako eta 1.000 euro emakumeetarako
Mezenasgoarengatik Kenkariaren oinarria ezin da izan likidazio oinarriaren % 30 baino gehiago	% 30, arautegiak ezarritako kasuetan % 45, lehentasuna duten mezenasgoko jarduerak badira
Nazioarteko zergapetze bikoitzagatik	Hauetatik txikiena a) atzerriko karga b) batez besteko tasa orokorraren edo aurrezkiaren zioz lortutako errenta
Langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoei emandako kuota eta ekarpenengatik	% 20

LABURPENA: kenkariak kuotan	
Kenkari motak	Kenkaria
Nazioarteko zerga gardentasuna	atzerriko karga
Desgaitasuna duen pertsonaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik	% 30; muga: 3.000,00 €
Kenkaria ekarpenak egiteagatik borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako lehentasunezko gizarte aurreikuspeneko planetara.	% 15, % 20 edo % 25. Ikusi 12.7.5. puntua
Kenkariak partaideak edo bazkide osoak norberaren konturako langileak edo langile autonomoak diren enpleguko aurreikuspen sistemetara egiten diren ekarpenengatik, eta kargurako langilerik ez duten beren konturako langile autonomoek enpleguko gizarte aurreikuspeneko sistemetara egiten dituzten ekarpenengatik.	% 10 edo % 15. Ikusi 12.7.6. puntua

13

KUOTA DIFERENTZIALA

13.1. Nola kalkulatu da kuota diferentziala?

13.1. Nola kalkulatzen da kuota diferentziala?

Kuota diferentziala kalkulatzeko, abiapuntutzat hartu behar da kuota osoa. Honako hauek dira kuota osoaren osagaiak:

- Likidazio oinarri orokorrari zergaren eskala orokorra aplikatuta lortzen den kuota, murrizketa egin ondoren.
- Aurrezkiaren oinarri orokorrari aurrezkiaren eskala orokorra aplikatuta lortzen den kuota.
- 20. xedapen gehigarrian ezarritako karga berezia.

Kuota oso horri kuotaren kenkariak aplikatzen bazaizkio, kuota likidoa lortzen da, eta ezin da inoiz izan negatiboa.

LABURPENA

$Kuota\ osoa - Kenkariak = Kuota\ likidoa$

Era berean, kuota likido horretatik zenbait kontzeptu kentzen badira, **kuota diferentziala** lortzen da. Hona hemen kontzeptuok:

- Lanaren etekinen gaineko atxikipenak eta konturako sarrerak.
- Kapital higigarriaren etekinen gaineko atxikipenak eta konturako sarrerak.
- Kapital higiezinaren etekinen gaineko atxikipenak eta konturako sarrerak.
- Enpresa edo lanbide jardueren etekinen gaineko atxikipenak.
- Enpresa edo lanbide jardueren etekinen zatikako ordainketak.
- Ondore irabazien (sarien, lehentasunezko harpidetza eskubideen eta funtsen ondoriozkoak) gaineko atxikipenak eta konturako sarrerak.
- EITek eta ABEEK egotzitako zenbatekoak, atxikipen eta konturako sarreraren kontzeptuengatik.
- Zergaduna bizileku aldaketagatik bihurtzen bada zergadun, jada eginda dauden pertsona ez egoiliarren errentaren gaineko zergaren atxikipenak eta konturako sarrerak eta ordaindu diren pertsona ez egoiliarren errentaren gaineko zergaren kuotak, zergaldian sortu direnak, bizilekuz aldatu deneko zergaldian.

LABURPENA

$Kuota\ diferentziala = Kuota\ likidoa - konturako\ ordainketak$

OHARRA: Kuota likidotik abiatuta, kuota diferentziala kalkulatzeko, eta, hala dagokionean, aurreko urteetako inbertsioen kenkari onurak galtzeagatik, gehikuntza egotzi behar bada, eta atxikipenen bidezko zerga aukera doitu behar bada, hauxe egingo da:

$Kuota\ diferentziala = kuota\ likidoa + D\ aurreko\ urteetako\ kenkariak\ direla\ eta\ izandako\ hobari\ galerengatik\ gehikuntza - konturako\ ordainketak. - atxikipenen\ bidezko\ ordainketaren\ doikuntza.$

Edonola ere, zenbateko horiek kendu ahal izateko, dokumentuekin justifikatu beharko da.

Ohiko etxebizitza alokatzeagatiko kenkariaren kuota osoa nahikoa ez izateagatik ordaintzea.

2025-2029ko zergaldietan, biak barne, foru-arau honen 102. artikuluan xedatutakoaren arabera autolikidazioa egiteko betebeharririk ez izan arren autolikidazioa aurkezten duten zergadunek, eta horren ondoriozko kuota osoa edo egindako behin-behineko likidazioa nahikoa ez bada Zergaren Foru Arauaren 86. artikuluan aurreikusitako ohiko etxebizitza alokatzeagatiko kenkari osoa edo haren zati bat aplikatzeko, aplikatu gabeko zenbatekoaren ordainketarako eskubidea izango dute.

Kuota diferentziala honelakoa izan daiteke:

Zergadunari dirua itzultzea: kopurua ezin da izan konturako ordainketena baino gehiago.

Positiboa: ordainketa modalitate biren artean aukera daiteke:

- **Kuota diferentzial osoa ordaintzea. Epea 2026ko ekainaren 25ean amaitzen da.**

Zergadunak IBAN zenbakia adierazi behar du, bai finantza entitateetan edo Arabako Foru Aldundiko bulegoetan aurkezten diren "rent@raba" modalitateko aitortpenetan, bai eta "rentafácil" modalitatekoetan (autolikidazio proposamena) ere. Horrela, 2026ko ekainaren 25ean, kuota diferentzialaren zenbatekoa guztira sartuko da kontu helbideratuan.

2026ko ekainaren 17tik aurrera, rentared bidez egindako aitortpenen arabera egin beharreko ordainketak eta gestoriek rent@raba bidez egindakoenak ordainketa pasabide baten bidez egingo da, 2026ko ekainaren 25era arte.

- **Ordainketa bi zatitan egitea:**

1. 2026ko ekainaren 25era arte, kuotaren % 60.

Zergadunak IBAN zenbakia adierazi behar du, "rent@raba", "rentared" eta "rentafácil" modalitateko (autolikidazio proposamena) aitortpen guztietan. Horrela, 2026ko ekainaren 25ean, kuota diferentzialaren % 60 sartuko da kontu helbideratuan.

2. 2026ko azaroaren 11ra arte, gainerako %40a.

ONDAREAREN GAINEKO ZERGA 2025

ONDAREAREN GAINEKO ZERGA

2025

1. Sarrera
 - 1.1. Nork aurkeztu behar du ondarearen aitortpena?
 - 1.2. Zer da ohiko bizilekua?
 - 1.3. Zer ondare aitortu behar da?
 - 1.4. Zer ondare ez da aitortu behar?
 - 1.5. Nor da ondarearen titularra?
 - 1.6. Nola aurkezten da ondarearen aitortpena?
 - 1.7. Noiz eta nola aurkezten da aitortpena, eta nola ordaintzen da?
2. Nola kalkulatzen da zerga oinarria?
3. Nola baloratzen dira ondare ondasunak, eskubideak eta zorrak?
 - 3.1. Ondasun higiezinak
 - 3.1.1. Landa edo hiri ondasun higiezinak:
 - 3.1.2. Eraikitzen ari diren ondasun higiezinak
 - 3.1.3. Jabetza anitzeko kontratuen edo antzeko kontratuen bitartez eskuratu diren ondasun higiezinaren gaineko eskubideak
 - 3.2. Jarduera ekonomikoak
 - 3.3. Gordailua kontu arruntean edo aurrezki kontuan, agerikoa zein eperakoa
 - 3.4. Kapital propioak hirugarrenei laga zaizkiela adierazten duten baloreak, merkatu antolatuetan negoziatuta
 - 3.5. Propioak hirugarrenei laga zaizkiela adierazten duten baloreak, gainerakoak
 - 3.6. Denetariko entitateen funts propioetako partaidetza adierazten duten baloreak, merkatu antolatuetan negoziatzen direnak
 - 3.7. Denetariko entitateen funtsetako partaidetza adierazten duten baloreak, gainerakoak
 - 3.8. Bizi aseguruak eta bizi arteko edo aldi baterako errentak
 - 3.9. Bitxiak, luxuzko larruak eta ibilgailuak, itsasontziak eta aireontziak
 - 3.10. Artelanak eta antzinako objektuak
 - 3.11. Eskubide errealak
 - 3.12. Administrazio kontzesioak
 - 3.13. Jabetza intelektualaren eta industrialaren ziozko eskubideak
 - 3.14. Kontratu aukerak
 - 3.15. Gainerako ondasun eta eskubide ekonomikoak
 - 3.16. Zorrak
4. Nola kalkulatzen da likidazio oinarria?
5. Nola kalkulatzen da kuota osoa?
 - 5.1. Kuota osoaren muga
 - 5.1.1. Gaindikinarekin kalkulua
6. Kenkaria atzerrian ordaindutako zergengatik

1. Sarrera

1.1. Nork aurkeztu behar du ondarearen aitortpena?

- **9/2013 Foru Araua**, martxoaren 11koa, ondarearen gaineko zergarena (ALHAO, 34. zk., 13-03-20koa, gehigarria).

Ondarearen gaineko zergaren aitortpena aurkeztera modu pertsonalean behartuta daude Espainiako lurraldean bizi diren pertsona fisikoak, baldin eta **baldintza** hauek betetzen badituzte:

- **Ohiko bizilekua Arabako lurralde historikoan edukitzea.**
- **Autolikidazioaren ondorioz dirua sartu behar izatea, bai eta, autolikidazioaren emaitza bestelakoa izan arren, 2.000.000 eurotik gorako balioa duten ondasunak eta eskubideak edukitzea (balio hori zergari buruzko arauak aplikatuta kalkulatu behar da).** Kontuan hartu behar da zerga ondare garbiaren guztizkoaren gainekoa dela, ondasunak non dauden edo eskubideak non baliatzen diren alde batera utzita.

Arabako egoiliar bat beste herrialde batera bizitzera joaten baldin bada, betebeharrak pertsonalez zergak Araban ordaintzen jarraitu ahal izango du, betiere, baldin eta ondasunen eta eskubideen zati handiena Araban badago, eta beste lurralde historiko batzuetan dituen ondasunen eta eskubideen balioa baino handiagoa bada Araban dituenena. Hori hautatu nahi izanez gero, betebeharrak pertsonalaren arabera aitortpena aurkeztu beharko du Arabako egoiliar izateari utzi dion lehenengo ekitaldian.

Aurreko paragrafoan ezarritako kasuetan aplikatuko dira Arabako legeak.

Ondarearen gaineko zergaren aitortpena aurkeztu behar dute, betebeharrak errealez, Espainiako lurraldeko egoiliar ez diren pertsona fisikoek, Espainiako lurraldean dauzkaten ondasunak eta eskubideengatik, baldin eta, baliorik handieneko ondasunak eta eskubideak EAEko lurraldean egonik, Arabako lurraldean dauden balioa gainerako lurralde historikoetan daudenena baino handiagoa bada.

Pertsona fisiko batek bizileku fiskala Araban ezartzen badu, Espainiako lurraldera lekualdatu bada, eta ez egoiliarren errentaren gaineko zerga ordaintzea (Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergari buruzko 33/2013 Foru Arauko 4.3 artikuluan jasota dago tributazio mota hori) erabaki badu, betebeharrak errealez, ondarearen gaineko zergaren aitortpena egin beharko du.

Era berean, zerga honen zergadunak izango dira Foru Arau honen bosgarren xedapen gehigarriak aipatutako testamendu ahalorde edo gozamen ahaldu bat erabili gabe dauden herentziak.

1.2. Zer da ohiko bizilekua?

Espainian bizi diren zergadun batek ohiko bizilekua Arabako Lurralde Historikoan daukala joko da, baldintza hauek betetzen direnean:

- **Egonaldia:** zergadun baten interesgune nagusia Araban dagoela pentsatuko da lurralde horretan etekinen zatirik (lana, kapital higigarria, enpresa jarduerak...) handiena lortu badu zergaldiko egun gehienak Euskal Autonomia Erkidegoan emanik, Araban emandako egunen kopurua handiagoa izatea EAEko beste bi lurralde historikoetako bakoitzean egindakoa baino.

Honako adibide honetan, pertsona fisiko bat ondoko herri hauetan bizi da 2023an, zehaztu ditugun denboraldietan:

Herria	Hilak	Egunak, guztira
Madril	5	151
Gasteiz	4	122
Bilbo	3	92

Aldirik luzeena Madrilen eman badu ere (151 egun), Euskal Autonomia Erkidegoan egun gehiago egon da guztira (214) eta EAeko arautegia aplikatu behar zaio. Araban 122 egun bizi izan da, eta Bizkaian 92; hortaz, Araban eman du egunen kopuru handiena. Beraz, zergadun honen zerga egoitza Gasteizen egongo da, eta Arabako Foru Aldundiari ordaindu behar dio zerga.

- **Interesgune nagusia:** zergadun baten interesgune nagusia Araban dagoela pentsatuko da lurralde horretan etekinen zatirik (lana, kapital higigarria, enpresa jarduerak...) handiena lortu badu.

Honako adibide honetan, pertsona fisiko bat herri hauetan bizi da 2025ean, zehaztu ditugun denboraldietan:

Herria	Egunak, guztira
Madrid	151
Araba	107
Bizkaia	107

Kasu horretan egonaldiaren irizpidea ez da nahikoa ohiko bizilekua non egon den finkatzeko, Euskal Autonomia Erkidegoan egon dela jakin arren. Interesgune nagusia Araban edo Bizkaian eduki duen argitu behar da, zerga zer foru aldundiri ordaindu behar dion ezartzeko.

- **Azken bizilekua:** zergadunak aitortutako azken bizilekua Araban egotea.

Bigarren irizpidea aplikatuko da lehenengo arauan xedatutakoaren arabera ohiko bizilekua non dagoen (ez foru lurraldea, ez lurralde erkidea) zehazterik ez badago. Hirugarren irizpidea aplikatuko da lehenengo eta bigarren irizpideak aplikatuz ohiko bizilekua non dagoen (ez foru lurraldea, ez lurralde erkidea) zehazterik ez badago.

Atal honetan, **bi lotura** hartuko dira kontuan **ohiko bizilekuaren gaineko presuntzioa** ezartzeko, zehazki, lotura ekonomikoa eta lotura familiarra:

Lotura ekonomikoa

Honako hiru baldintzak betetzen direnean joko da Espainiako lurraldean bizi diren zergadunen bizilekua EAEn dagoela:

- Espainiako lurraldeko egoiliarra izatea.
- Egutegiko urtean 183 egun baino gehiago Espainiako lurraldetik kanpo egotea.
- Enpresa jardueren edo jarduera profesionalen edo interes ekonomikoen gune nagusia edo oinarria Euskal Autonomia Erkidegoan edukitzea.

Pertsona fisiko horiek Araban bizi direla pentsatuko da baldin eta haien enpresa jardueren edo jarduera profesionalen edo interes ekonomikoen gune nagusia edo basea lurralde horretan badago.

Familia lotura

Pertsona fisiko bat Espainiako lurraldeko egoiliarra dela uste bada, legez banandu gabeko ezkontideak eta beraren kargura dauden adingabeko seme-alabek ohiko bizilekua Araban dutelako, pertsona fisiko horren ohiko egoitza Araban dagoela pentsatuko da. Presuntzio horren aurkako frogak aurkez daiteke.

Herentziaren kausatzaileak, heriotzaren unean, Araban izan badu ohiko bizilekua, arautzen du testamendu ahalordea edo gozamen ahaldua erabili gabe dauden herentzien kasuetan, Arabako Foru Aldundiari dagokio aipatutako zerga ordainaraztea.

1.3. Zer ondare aitortu behar da?

Zergadunak ondokoak **aitortu behar ditu**:

- Bere titulartasuneko ondasun guztiak
- 2025eko abenduaren 31n, sortzapen egunean, berari eratzikita dauden eskubide ekonomiko guztiak.

1.4. Zer ondare ez da aitortu behar?

Zergadunak **ez ditu aitortu behar** ondasun eta eskubide hauek:

- **Euskal kultura-ondarea** osatzen duten ondasunak, baldin eta babes ertain edo bereziko kultura-ondasuntzat jotzen bada, Euskal Kultura Ondarearen maiatzaren 9ko 6/2019 Legean, aurreikusitakoaren arabera.
- **Autonomia erkidegoetako ondare historikoaren** zati diren ondasunak, behar bezala erregistratuta badaude, ezta **Espainiako lurraldeko ondare historikoaren** zati diren ondasunak.
- Espainako Ondare Historikoari buruzko ekainaren 25eko 16/1985 Legearen 26. Artikuluaren 4. Paragrafoan ondorio, horietako ezartzen diren **kopuruak baino balio txikiagoa duten artelanak eta antzinako objektuak**.
- **Museoetan** edo kultur entitateetan **gordailutzeko laga diren arte objektuak eta antzinako objektuak**. Baldintzak:
 - Irabazteko asmorik ez egotea.
 - Lagapen epea gutxienez hiru urtekoa izatea.
- **Artistaren obra bera**, egilearen ondarean jarraitzen baldin badu.
- **Etxeoko gauzak**, ondoko hauek izan ezik: bitxiak, luxuzko larruak, ibilgailuak, itsasontziak, aireontziak, arte objektuak eta antzinako objektuak.
- **Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako** bazkide oso edo arrunten eskubide kontsolidatuak eta onuradunen eskubide ekonomikoak.
- **Pentsio plan** bateko onuradunen eskubide kontsolidatuak eta eskubide ekonomikoak.
- Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren Foru Arauan aipatzen diren bermatutako **aurreikuspen planei** ordaindutako primei dagozkion eduki ekonomikodun eskubideak.
- Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren Foru Arauan aipatzen diren **enpresen gizarte aurreikuspeneko planetan** subjektu pasiboak egin dituen ekarpenei (hartzailearen kontribuzioak barne hartuta) dagozkien eduki ekonomikodun eskubideak.
- Enpresek beren gain hartutako pentsioen ondoriozko konpromisoak gauzatzen dituzten **talde aseguru**ko kontratuetan, enpresaren gizarte aurreikuspeneko planak ez beste batzuetan, subjektu pasiboak ordaindutako primei dagozkien eduki ekonomikodun eskubideak, Pentsio planei eta funtsei buruzko Legearen testu bateratuko lehenengo xedapen gehigarrian eta legea garatu duen arautegian ezarritakoarekin bat etorrita, bai eta enpresaburuek talde aseguru ko kontratuetan ordaindutako primei dagozkienak ere.
- Mendetasuna estaltzen duten **aseguru pribatuei** (Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren Foru Arauko 70. artikuluko 1. idatz zatiko 7. zenbakian aipatzen dira) ordaindutako primei dagozkien eduki ekonomikodun eskubideak.
- Paneuropeo pentsioen produktuei egindako ekarpenengatik dagozkien eskubide ekonomikoak.
- **Jabetza intelektualak** sortzen dituen eskubideak, egilearen ondarean jarraitzen badute

- **Jabetza industrialak** sortzen dituen eskubideak, baldin eta egilearen ondarean jarraitzen badute, eta enpresa jarduerari loturik ez badaude.
- **Etekinak salbuetsita dituzten baloreak**¹.
- Pertsona fisikoen ondasunak eta eskubideak, hain zuzen ere, beren **jarduera ekonomikorako** behar dituztenak, eta entitateetako partaidetzen jabetza osoa, jabetza soila eta haien gaineko biziarteko gozamen eskubidea (antolatutako merkatuetan kotizatzen diren entitateak zein kotizatzen ez direnak), foru arau honetako 6. artikuluan ezarritako betekizunak betez gero.
- Zergadunaren **ohiko etxebizitza**², **400.000 € gehienez**.
- Atzerrian dauden ondasun era eskubideak, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauaren 56. Artikuluak aipatzen duen desplazatutako langileen araubide berezia hautatu duten zergadunen titulartasunekoak.

Salbuespen hori aplikatzea bateraezina da ondasun horientzat berentzat atzerrian, ordaindutako zergengatik kenkaria aplikatzearekin. Era berean, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 98. Artikuluko ezkontideari edo izatezko bikotekideari eta familia-unitateko kideei ere aplika dakieke, bai eta araubide berezi hori aukeratu eta lekualdaketa onduz egoitza fiskala Araban eskuratzen duen zergadunari ere, Espainako lurraldera joan aurreko bost urteetan Espainan bizi izan ez badira.

- Entitateetako akzio eta partaidetzak, betiere zergadunak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauaren 90. artikuluan ezarritako kenkaria aplikatu badie, salbu eta horiek eskuratu direnetik hamabost urte baino gehiago igaro badira.”
- Berrikuntza bultzatzeko Europako funtsetako partaidetzak, martxoaren 7ko 2/2018 Foru Arauaren 10. artikuluan ezarritako baldintzak betetzen badituzte, eta eskuratzen diren egunetik hasita bost urte irauten badute zergadunaren ondarean.
- Jarduera ekonomikoaren finantzaketa bultzatzeko Europako funtsetako eta ekoizpen kapitalizazioa bultzatzeko Europako funtsetako partaidetzak, martxoaren 7ko 2/2018 Foru Arauaren 11. artikuluan edo 12. artikuluan ezarritako baldintzak, kasuan kasukoak, betetzen badituzte, eta eskuratzen diren egunetik hasita bost urte irauten badute zergadunaren ondarean.
- Zergadunari Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergari buruzko Foru Arauaren 90. artikuluan ezartzen den kenkaria aplikatzeko eskubidea ematen dioten entitateen akzioak eta partaidetzak, ondorio hauetarako artikuluko horren 3. eta 7. apartatuetan xedatzen dena kontuan hartu gabe.
- Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko Foru Arauaren 56 quater artikuluan aipatzen diren akzioak, partaidetzak edo eduki ekonomikoko eskubideak.

1.5. Nor da ondarearen titularra?

Ondare ondasun eta eskubideen titularra zein den zehazteko, **titularitate juridikoari buruz** kasu bakoitzean aplikagarriak diren **arauak** hartuko dira kontuan, bai eta zergadunek aurkeztu edo Administrazioak aurkitutako frogak ere. Titularitate juridikoari buruzko arau horiek honako hauek izango dira: ezkontzaren erregimen ekonomikoa arautzen duten xedapenetan jasotakoak, eta familiako kideen artean edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera osatutako izatezko bikoteko kideen artean ondare harremanei kasu bakoitzean aplikagarri zaizkien **legeria zibilean jasotako manuak**. Senar-emazteen edo izatezko bikotearen araubide ekonomikoari edo ondare araubideari dagozkion xedapenen edo itunen arabera ondasunen eta eskubideen titulartasuna biena bada, erdibana eratzikiko zaizkie, beste partaidetza kuota batzuk aplikatu behar direla frogatu ezean.

¹ Ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren Foru Arauaren ezarritakoaren arabera salbuetsita dauden baloreak.

² Ohiko etxebizitzat hartu behar da pertsona fisikoen errentaren gaineko zergan horrela definituta dagoena.

Ondasunen edo eskubideen titulartasuna behar bezala egiaztaturik ez badago, Zerga Administrazioak erregistro fiskal batean edo beste erregistro publikoren batean halakotzat agertzen dena hartu ahal izango du titulartzat.

Kargak, zergak, zorrak eta betebeharrak zergadunei eratzikiko zaizkie, aurrean adierazitako arauen eta irizpideen arabera.

1.6. Nola aurkezten da ondarearen aitortpena?

Banaka aurkeztu behar da ondarearen gaineko zergaren aitortpena.

Familia unitate bateko kide izan arren, zergadun bakoitzak aitortpena aurkeztu behar du ondarea 714 inprimaki ereduari indibidualizaturik.

Ondarearen gaineko zergaren aitortpena bide honetatik aurkez daiteke Internet (partikularren edo gestoria edo aholkularitza entitateetako arduradunek egiten dituzte aitortpenak, laguntza programak erabiliz. Egoitza elektronikoaren bitartez bidaltzen dituzte, www.araba.eus webgunearen bidez).

1.7. Noiz eta nola aurkezten da aitortpena, eta nola ordaintzen da?

Partikularrek internet bidez bidaltzen dituzten aitortpenak:

- Hasiera eguna: **2026ko apirilaren 7a**

- Amaiera eguna:

Positiboak, helbideratutako kuotarekin: 2026ko ekainaren 17a

Positiboak, ordaintza egiteko pasabidearen bitartez: 2026ko ekainaren 18tik 25era.

Nuluak: 2026ko ekainaren 25a

Gestoria eta aholkularitza entitateen bitartez aurkezten diren aitortpenak, AFAREN aurrean kreditatuak internet bidez:

- Hasiera eguna: **2026ko apirilaren 7a**

- Amaiera eguna: **2026ko ekainaren 25a**

Laguntza programaren bidez egiten diren aitortpenak eta internet bidez bidaltzen direnak helbideratu behar dira.

2. Nola kalkulatu da zerga oinarria?

Zerga oinarria: zergadunaren ondare garbiaren balioa da.

Ondare garbia zehazteko ondoko hauen arteko diferentzia kalkulatu behar da:

- Zergadunaren titulartasuneko ondasun eta eskubideen balioa.
- Zama eta karga errealak, ondasunen edo eskubideen balioa murrizten badute, eta zergadunak bere gain hartu beharreko zorrak eta betebeharrak pertsonalak.

OHARRA: Ondare garbia zehazteko, ezin dira kendu salbuetsita dauden ondasunei dagozkien zamak edo kargak.

LABURPENA

Ondasunen eta eskubideen balioa – zama edo karga errealak eta zorrak edo betebeharrak pertsonalak = ondare garbia

3. Nola baloratzen dira ondare ondasunak, eskubideak eta zorrak?

Zergaren oinarria kalkulatzeko ondokoak hartu behar dira aintzat:

- Zergadunaren titulartasuneko ondasun eta eskubideak.
- Zama eta karga errealak, ondasunen edo eskubideen balioa murrizten badute; edo zergaren mendeko eskubideak.
- Zergadunak gain hartu behar dituen zorrak eta betebeharrak pertsonalak.

Kontzeptu horiek guztiak aztertuko ditugu.

3.1. Ondasun higiezinak

3.1.1. Landa edo hiri ondasun higiezinak:

Katastro balioaren arabera zenbatuko dira.

2025eko abenduaren 31n katastro baliorik ez badute, edo atzerrian badaude, eskuraketa balioaren arabera zenbatuko dira. Balio horrek eguneratuta egon behar du, PFEZaren Foru Arauko 45.2 artikuluan ezarritako koefizienteekin bat etorrita.

3.1.2. Eraikitzen ari diren ondasun higiezinak

Balio hartuko dira zergadunak 2025eko abenduaren 31 arte eraikuntza horretan inbertitu duen zenbatekoa eta orubearen balioa.

Jabetza horizontalen kasuan, orubearen balioaren zati proportzionala tituluan finkatutako ehunekoaren arabera zehaztuko da.

3.1.3. Jabetza anitzeko kontratuen edo antzeko kontratuen bitartez eskuratu diren ondasun higiezinaren gaineko eskubideak

- Eskubideok higiezinaren titulartasun partziala badakarte, aurreko 3.1.1 idatz zatiko erregelen arabera baloratuko dira.
- Higiezinaren titulartasun partziala ez badakarte, ziurtagiriak edo bestelako titulu adierazgarriak eskuratzeko prezioa hartuko da balio hartuko da. Turismo erabilerako ondasunak txandaka aprobetxatzeko kontratuei, iraupen luzeko opor produktuak eskuratzeko kontratuei, birsaltze eta truke kontratuei eta zerga arauari buruzko 4/2012 Legean, uztailaren 6koan, ezarritako eskubideen balioa era berean baloratuko da.

3.2. Jarduera ekonomikoak

Bi kasu bereizten dira:

- **Merkataritza Kodeari egokitutako kontabilitatea egitea**

Jarduera ekonomikoari atxikitako ondasunen eta eskubideen balioa zenbatzeko, kontuan hartuko da aktiboaren eta pasiboaren arteko diferentziaren araberrako kontabilitatearen balioa.

Jarduera ekonomikoari atxikita dauden ondasun higiezinak, ibilgailuak, itsasontziak edo aireontziak egonez gero, bereizita baloratuko dira, 3.1 eta 3.9 ataletan ezarritako arauen arabera, salbu kontabilitateko balioa handiagoa bada aipatutako atalak aplikatuz eratorriko dena baino.

- **Merkataritza Kodeari egokitutako kontabilitaterik ez egitea**

Kasu horretan, ondasunak eta eskubideak baloratzeko, ondarearen gaineko zergaren gainerako arauak aplikatuko dira.

3.3. Gordailua kontu arruntean edo aurrezki kontuan, agerikoa zein eperakoa

Honako balio hauetatik **handiena** erabiliko da, zenbaketa egiteko:

- 2025eko abenduaren 31n duten saldoa.
- 2025eko laugarren hiruhilekoan duten batez besteko saldoa. Kalkulu horretan ez dira zenbatuko zergadunak ondareko ondasunak eta eskubideak eskuratzeko edo zorrak murrizteko erabili dituen funtsak.

3.4. Kapital propioak hirugarrenei laga zaizkiela adierazten duten baloreak, merkatu antolatuetan negoziatuta

2025eko abenduaren 31n duten negoziazio balioaren arabera zenbatuko dira.

3.5. Propioak hirugarrenei laga zaizkiela adierazten duten baloreak, gainerakoak

Merkatu antolatuetan negoziatzen ez diren balore horiek balio nominalaren arabera zenbatuko dira, eta, hala dagokionean, amortizazio edo itzulketa primekin batera.

3.6. Denetariko entitateen funts propioetako partaidetza adierazten duten baloreak, merkatu antolatuetan negoziatzen direnak

2025eko abenduaren 31n duten negoziazio balioaren arabera zenbatuko dira.

3.7. Denetariko entitateen funtsetako partaidetza adierazten duten baloreak, gainerakoak

Akzioaren edo partaidetzaren balorazioa onartutako azken balantzean eduki duen ondare balioa izango da.

Hala ere, zerga oinarriak kalkulatzeko, ondasun higiezin, bigarren mailako merkatuetan kotizatzen diren baloreen, inbertsio kolektiboko entitateetako partaidetzen eta foru arau honetako 20. artikuluan aipatzen diren ibilgailuen, itsasontzien eta aireontzien kontabilitateko balio garbia artikulua hauetan ezarritakoaren arabera balioaz ordezkatuko da: Zergaren Foru Arauko 12., 15., 17., 18.2 eta 20 artikuluetan, salbu kontabilitateko balioa handiagoa bada aipatutako atalak aplikatetik eratorriko dena baino. Gainera, kontuan eduki beharko da lehen aipatu diren ondasunen balioa, zergadunak zeharka beste entitate batzuetako partaidetzen bitartez duena. Partaidetzei arau hori aplikatuko zaie, baldin eta kapitaleko partaidetza gutxienez % 5ekoa bada, beste entitate horietako kapitalarekin erkatuta. Horrelakoetan zergadunaren partaidetza ez ezik hauexek ere zenbatuko dira: ezkontidearena edo izatezko bikotekidearena (Eusko Legebiltzarraren maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako bikotea), aurrekoenak, ondorengoak edo bigarren graduako albo ahaideenak (ahaidetasunaren jatorria hauetako bat izan daiteke: odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotearen eraketa edo adopzioa), eta Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauan ezarritakoaren arabera lotutako pertsona eta entitateenak.

Talde inbertsioko entitateen sozietate kapitaleko edo ondare funtseko akzioak eta partaidetzak konputatzeko, 2025eko abenduaren 31ko likidazio balioa hartu behar da aintzat. Balantzeko aktiboak berariazko legerian ezarritako arauak aplikatuta baloratu behar dira, eta hirugarrenekin hartutako betebeharrak kengarriak dira.

Kooperatibetako bazkideek edo kideek sozietate kapitalean daukaten partaidetza baloratzeko onartutako azken balantzearen arabera urtean zehar egindako ekarpen guztien zenbatekoa (nahitaezkoak eta borondatezkoak) hartu behar da aintzat; egotzi arren konpentsatu ez den sozietate galerarik izan bada, aurreko kopurutik kendu behar da.

Horretarako, entitateek bazkideei, kideei edo partaideei eman beharko dizkiete balorazioak jasota dituzten ziurtagiriak.

3.8. Bizi aseguruak eta bizi arteko edo aldi baterako errentak

Bizitza aseguruak zenbatuko dira 2025eko abenduaren 31ko erreskate balioaren arabera.

Hala ere, hartzaileak ez badauka ahalmenik zergaren sortzapen datan osorik erreskatatzeko eskubideaz baliatzeko, aseguruaren balioztat data horretako hornidura matematikoaren balioa hartuko da hartzailearen zerga oinarrian.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa ez zaie aplikatuko aldi baterako aseguru kontratuei heriotza edo baliaezintasun kasuetarako prestazioak edo bestelako arrisku berme osagarriak bakarrik jasotzen badituzte.

Aldi baterako errentak edo biziarteko errentak, kapitala dirutan, ondasun higigarritan edo higiezinetan ematearen ondorioz sortu direnean, 2025eko abenduaren 31 duten kapitalizazio balioaren arabera zenbatu behar dira.

Hala ere, bizitza aseguru batetik aldi baterako nahiz biziarteko errentak jasotzen direnean, lehenengo paragrafoan ezarritako balioa hartuko da haien balioztat.

3.9. Bitxiak, luxuzko larruak eta ibilgailuak, itsasontziak eta aireontziak

2025eko abenduaren 31n duten merkatu balioaren arabera zenbatuko dira.

Merkatu balioa zehazteko, zergadunek erabilitako ibilgailuak baloratzeko taulak erabili ahal izango dituzte³.

3.10. Artelanak eta antzinako objektuak

2025eko abenduaren 31n duten merkatu balioaren arabera zenbatuko dira.

3.11. Eskubide errealak

Gozamen eskubide errealak eta jabetza soila baloratuko dira ondare eskualdaketa eta egintza juridiko dokumentatuen zergan adierazitako irizpideen arabera.

3.12. Administrazio kontzesioak

Ondare eskualdaketa eta egintza juridiko dokumentatuen zergan adierazitako irizpideen arabera baloratuko dira.

3.13. Jabetza intelektualaren eta industrialaren ziozko eskubideak

Zergadunak hirugarren pertsonen bidez eskuratu baditu, eskuraketa balioaren arabera zenbatuko beharko dira.

3.14. Kontratu aukerak

Ondare eskualdaketa eta egintza juridiko dokumentatuen zergan ezarritakoaren arabera baloratu behar dira.

³ 2025eko ekitaldirako, kontuan hartu beharko dira martxoaren 12ko 5/2024 Foru Dekretuak onartutako balorazio taulak. Foru Dekretuak onartzen ditu ibilgailuen eta itsasontzien batez besteko salmenta prezioak, ondare eskualdaketa eta egintza juridiko dokumentatuen zergaren, oinordetza eta dohaintzen gainerako zergaren eta zenbait garraibidieren gaineko zerga bereziaren ondoretarako.

3.15. Gainerako ondasun eta eskubide ekonomikoak

2025eko abenduaren 31n merkatuan duten balioaren arabera baloratuko dira aurreko ataletan jaso ez diren ondasunak eta eskubideak.

3.16. Zorrak

2025eko abenduaren 31n duten balio nominalaren arabera baloratuko dira zorrak. Zergadunak gain hartu dituen zorrak baino ezin dira kendu, eta, betiere, baldin eta behar bezala justifikaturik badaude.

Ondoko hauek ez dira kenkarigai izango:

- Salbuetsitako ondasunak eta eskubideak eskuratzeko hartutako zorrak eta betebeharrak. Salbuespena partziala denean, kengarria izango da, horrela badagokio, zorren ta betebeharren proportziozko zatia.
- Abalatutako kopuruak, harik eta abal emaileak zorra ordaindu behar izan arte, eskubidea baliatu eta zordun nagusia kobraezin gertatu delako. Betebeharra solidarioa izanez gero, abalatutako kopuruak ezin dira kendu harik eta eskubidea abal emailearen kontra baliatu arte.
- Ondasun baten eskuraketan geroratutako prezioa bermatzen duen hipoteka (geroratutako prezioa edo zorra, aldiz, kengarria izan daiteke).

Inola ere ez dira kengarriak izango ondasunak edo eskubideak eskuratzeko hartutako zorrak, zerga honetako erregelen arabera horiei eman beharreko balorazioa baino zenbateko handiagoan.

4. Nola kalkulatzen da likidazio oinarria?

Likidazio oinarria kalkulatzen da, zerga oinarritik 800.000 euro kendu behar dira salbuetsitako gutxieneko kopuru gisa.

$$\text{Zerga oinarria} - 800.000 \text{ euro} = \text{Likidazio oinarria}$$

5. Nola kalkulatzen da kuota osoa?

Kuota osoa kalkulatzen da, likidazio oinarriari eskala hau aplikatu behar zaio:

Likidazio oinarria Gehienez €	Kuota osoa	Likidazio oinarria, gainerakoa Gehienez €	Tasa (%)
0	0	200.000	0,20
200.000	400	200.000	0,30
400.000	1.000	400.000	0,50
800.000	3.000	800.000	0,90
1.600.000	10.200	1.600.000	1,30
3.200.000	31.000	3.200.000	1,70
6.400.000	85.400	6.400.000	2,10
12.800.000	219.800	Hortik gora	2,50

Adibidea

420.708,47 euroko likidazio oinarri bati dagokion kuota osoa kalkulatu dugu.

Likidazio oinarria	Kuota osoa
400.000,00 arte	1.000,00 €
Gainerakoa: 20.708,47 al 0,50%	103,54 €
Guztira	1.103,54 €

5.1. Kuota osoaren muga

Betebehar pertsonalez zerga ordaindu behar duten subjektu pasiboak direnean, zerga horren kuota osoa eta pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren kuota osoa batera ezin dira zerga oinarri orokorraren eta pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren aurrezkiaren % 65 baino handiagoak izan. Horretarako:

- Ondarearen gaineko zergaren kuota osoaren zati bat ez da kontuan hartuko, hain zuzen ere, izaera edo destinoa dela eta, Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren Foru Arauak kargatzen dituen etekinak sortu ezin dituzten ondare elementuei dagokien zenbatekoa.
- Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren zerga oinarriari batu behar zaio Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauko bosgarren xedapen gehigarriko 1. zenbakian aipatzen den dibidenduen eta mozkinetako partaidetzen zenbatekoa.
- Bi kuota horien batura goian ezarritako gehieneko zenbatekoa baino gehiago bada, Ondarearen gaineko Zergaren kuota murriztuko da ezarritako mugara ekarri arte (**murrizketa ezin da izan % 75 baino handiagoa**).

Familia unitate bateko kideek Pertsona fisikoen errentaren gaineko zerga batera ordaintzea hautatzen badute, zerga horren kuota osoaren eta ondarearen gaineko zergaren kuota osoaren baturaren muga kalkulatzeko kide guztien ondarearen gaineko zergaren kuota osoak batu behar dira. Hala badagokio, egin beharreko murrizpena subjektu pasiboaren artean hainbanatuko da, ondarearen gaineko zergaren hailetako bakoitzari dagokion kuota osoaren arabera, aurreko atalean xedatutakoa gorabehera.

Artikulu honetan ezarritako batura egiteko, zergadunaren pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren oinarriari gehitu behar zaizkio jabetza soila daukan ondasunek sortutako etekinak, baldin eta gozamenak:

- Zergadunak ezkontideari, izatezko bikotekideari (maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako bikotea), aurreko bati, ondorengo bati edo bigarren graduako albo ahaide bati (ahaidetasunaren jatorria hauetako bat izan daiteke: odolkidetasuna, ezkontza, izatezko bikotearen eraketa edo adopzioa) eratziki badio, edo Sozietateen gaineko zergaren Foru Arauaren arabera lotuta dagoen pertsona edo entitate bati.
- Zergadunak hirugarren bati eskualdatu badio zergaren sortzapenaren aurreko bost urteetan.

Kasu batean zein bestean, kontraktorik frogatu ezean, ondasun horien gozamenari dagokion urteko etekina haxe izango da: ondasunon jabetza osoari dagokion balioaren %5, Zergaren Foru Arauko 12. eta 26. bitarteko artikuluetan xedatutakoaren arabera.

Gainera, zergadunaren ondorean sartuko dira zergaren sortzapenaren aurreko bost urteetan kosturik gabe eskualdatutako ondasunak, kasu honetan izan ezik: dohaintza emaileari ondarearen gaineko zergaren ordainketan ondasunen balioaren besteko zenbatekoa kargatu zaiola frogatuz gero. Arau hori ez zaie aplikatuko irabazteko asmorik gabeko elkarteen zerga araubideari eta mezenasgorako zerga pizgarriei buruzko Foru Arauko 18. artikuluan aipatzen diren entitateen esku kostu gabe jarritako ondasunei.

5.1.1. Gaindikinaren kalkulua

Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren aitortpena egiteko zer tributazio (banaka edo batera) erabili den, gaindikinaren kalkulua aldatuko da.

5.1.1.1. PFEZaren aitortpena: banaka

Prozedura horri jarraitu behar diote, bai 2025eko ekitaldiko pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren aitortpena banaka aurkeztu duten familia unitateko kideek, bai familia unitate batean sartuta ez dauden zergadunek.

A adibidea

Zerga partida hauek dituzu:

PFEZaren zerga oinarri orokorra	20.000 €
PFEZaren kuota orokorra	3.366,50 €
PFEZaren aurrezkiaren zerga oinarria	50.000 €
PFEZaren aurrezkiaren kuota	11.625 €
Ondarearen gaineko zergaren (OZ) zerga oinarria	6.820.000 €
OZaren kuota	78.940 €

Beraz: PFEZaren zerga oinarri orokorra: 20.000 € + PFEZaren aurrezkiaren zerga oinarria: 50.000 € = 70.000 €. Oinarri horren % 65 gehieneko karga da. Hortaz, hauxe da muga: $70.000 \times \% 65 = 45.500 \text{ €}$

$78.940 \text{ € (OZaren kuota osoa) + } 14.991,50 \text{ € (} 3.366,50 \text{ € + } 11.625 \text{ €)}$ (PFEZaren kuota osoa) = 93.931,50 €

93.931,50 €-ko zenbateko horrek 45.500 €-ko oinarri muga gainditzen du, beraz, 48.431,50 €-ko murrizketa egin beharko da. OZaren kuotaren murrizketa ezin da % 75 baino handiagoa izan (59.205 €).

Ondarearen gaineko zergaren kontzeptuan sartu beharrekoa:

$78.940 \text{ € - } 48.431,50 \text{ € = } 30.508,50 \text{ €}$

B adibidea

Zerga partida hauek dituzu:

PFEZaren zerga oinarria (EO)	300.506,05 €
PFEZaren kuota osoa (EK)	131.012,26 €
OZaren likidazio oinarria	7.212.145,25 €
OZaren kuota osoa	102.455,05 €

Ondarearen gaineko zergaren aitortpenaren barne hartzen dira 463.695,14 €-ko ondasunak eta eskubideak, eta horiek ezin dute sortu pertsona fisikoen errentaren gaineko zergak kargatzen duen etekinik. Hori dela eta, ez dira kontuan hartzen gaindikina kalkulatzeko.

Batez besteko karga $(102.455,05 / 7.212.145,25) \times 100 = \% 1,42$

Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergan etekinik sortu ezin duten elementuei dagokien ondarearen gaineko zergaren kuota osoaren zatia.

$463.695,14 \times \% 1,42 = 6.584,47 \text{ €}$.

Muga daitekeen ondarearen gaineko zergaren kuota osoa (OK)

$$102.455,05 - 6.584,47 = 95.870,58 \text{ €}$$

EK	+	OK	>	0,65	x	OE
131.012,26 €	+	95.870,58	>	0,65	x	300.506,05
226.882,84			>	195.328,93		

Ondarearen gaineko zergaren kuota osotik kenduko den gaindikina:

$$226.882,84 - 195.328,93 = 31.553,91 \text{ €}$$

Beraz, ondare zergaren kontzeptuan sartu beharrekoa:

$$102.455,05 - 31.553,91 = 70.901,14 \text{ €}$$

5.1.1.2. PFEZaren aitortpena: batera

Familia unitate batean aukeratu badute zerga batera ordaintzea, eta ezkontideak A eta B badira, hauxe izango da gaindikina kalkulatzeko formula:

EK	+	OK-A	+	OK-B	>	0,6	x	OE
PFEZaren kuota osoa, batera		A ezkontidearen OZaren kuota osoa; muga ezar dakioko.		B ezkontidearen OZaren kuota osoa; muga ezar dakioko.				PFEZaren zerga oinarri orokorra, batera

Gaindikina egonez gero, ezkontide bien artean hainbanatuko da, ondarearen gaineko zergaren kuota osoen arabera, formula hauek aplikatuta:

$$\mathbf{A \text{ GAINDIKINA}} = \text{GAINDIKINA} \times \frac{\text{CA}}{\text{CA} + \text{CB}}$$

$$\mathbf{B \text{ GAINDIKINA}} = \text{GAINDIKINA} \times \frac{\text{CB}}{\text{CA} + \text{CB}}$$

AK = A ezkontidearen kuota osoa ondarearen gaineko zergan

BK: B ezkontidearen kuota osoa ondarearen gaineko zergan

6. Kenkaria atzerrian ordaindutako zergengatik

Betebehar pertsonala dela eta, zerga ordaindu behar bada, zergaren kuotatik kendu behar da (Espainiatik kanpo dauden ondasunak eta handik kanpo baliatu behar diren eskubideak direla eta) kopuru hauetatik **txikiena**:

- Zergaren kargapean dauden ondare elementuengatik atzerrian karga pertsonala dela eta benetan ordaindutako zenbatekoa.
- Atzerrian zergapetutako likidazio oinarriaren zatiari zergaren batez besteko tasa efektiboa aplikatzearen emaitza:

$$\text{Batez besteko tasa efektiboa} = \frac{\text{Kuota osoa}}{\text{Likidazio oinarria}} \times 100$$

Adibidea

Zergadun batek 420.708,47 euroko likidazio oinarria dauka, eta atzerrian 120.202,42 euroko ondasun higiezia dauka (zergaren arauen arabera). Herralde horretan 240,40 euro ordaindu ditu ondarearen gaineko zergaren antzeko zerga bat dela eta.

Aitorpenean kopuru hauetatik txikiena kendu beharko du:

a) **Atzerrian ordaindutako zenbatekoa:** 240,40 euro.

b) Atzerrian zergapetutako likidazio oinarriaren zatiari zergaren batez besteko tasa efektiboa aplikatuko da.

Lehenik, atzerrian zergapetutako likidazio oinarriaren zatia kalkulatu dugu.

Horretarako zerga oinarria 1.220.708,47 eurokoa izanik (likidazio oinarria + 800.000 euroko gutxieneko salbuespena), atzerrian zergapetutako likidazio oinarria 41.426,91 eurokoa izango da [(120.202,42 x 420.708,47)/1.220.708,47].

Gero batez besteko tasa efektiboa kalkulatu dugu:

Likidazio oinarria: 420.708,47

$$\text{Batez besteko tasa efektiboa} = \frac{\text{Kuota osoa}}{\text{Likidazio oinarria}} \times 100 = \frac{1.103,54}{420.708,47} \times 100 = 0,26\%$$

Etxebizitzaren balorazioa, batez besteko tipo efektiboaren arabera: 41.426,91 euro x % 0,26 = 107,71 €

Atzerrian ordaindutako zergen ziozko kenkaria, a) eta b) kopuruen txikiena = 170,71 €

Adibidea

Demagun 1960ko abuztuaren 24an jaio zinela, ezkongabea zarela, eta zure NAN zenbakia 77777777 dela. Gasteizko X kaleko 2. zenbakiko 5. pisuan bizi zara, eta datu hauek aurkeztu dituzu, 2025eko ondarearen gaineko zergaren aitorpenerako:

PFEZaren 2025eko aitorpenean:

– Zerga oinarria: 30.000 €.

– Kuota osoa: 6.166,50 €.

Gainera, ondarean dituzu:

– Gasteizko X kaleko 2. zenbakiko 5. pisuko etxebizitza. Eskuraketa balioa: 190.000 €. Katastro balioa: 150.000 €. Zure ohiko bizilekua da.

– Pisu bat Frantzian. 2000.urtean erosi zenuen. Prezioa: 307.774,26 €. Katastro balioa: 160.303,64 €. Administrazioak egiaztatu duen balioa: 320.202,42 €. Aplikatu beharreko koefizientea: 1,511.

– Malagako Z kaleko 5. zenbakiko 1. B-ko apartamentuaren herenaren titularra zara. Higiezin osoaren prezioa guztira: 36.060,73 €. Katastro balioa 50.000 € da. Administrazioak egiaztatu duen balioa: 78.131,57 €.

– Enpresa jarduera baten titularra zara, eta Merkataritza Kodeari jarraituta egiten duzu kontabilitatea. Ez ditu betetzen salbuespena aplikatzeko betekizunak 2025eko abenduaren 31ko balantzea hauxe da:

AKTIBOA		PASIBOA	
Kutxak eta bankuak	12.020,24	Hornitzaileak	12.020,24
Izakinak	18.030,36	Maileguak	24.040,48
Bezeroak	12.020,24	Kapitala	60.101,21
Eraikinak	54.091,09	Erreserbak	30.050,61
Makinak	36.060,73	Galerak eta irabaziak	18.030,36
Ibilgailuak	12.020,24		
GUZTIRA	144.242,90	GUZTIRA	144.242,90

Balantzearen barne hartu da enpresa jarduerari atxikita dagoen ondasun higiezinak. Hona hemen balioak:

Katastro balioa	60.101,21
Balio egiaztatua	66.111,33
Eskuraketa balioa	72.121,45
Aktibo errealaren kontabilitate balioa	54.091,09

- Caja Vital entitatean banku kontu hau duzu: 0136527. Hona hemen datuak:
 - Saldoa 2025eko abenduaren 31n: 103.005,06 €.
 - 2025eko azken hiruhilekoko batez besteko saldoa: 103.155,31 €.
- X sozietatean 500 akzio dituzu, eta burtsan kotizatzen dira. Tituluen kotizazioa 2025eko abenduaren 31n 3.606,07 € da.
- 2014an, DIRUFONDO, F.I.A.M.M. inbertsio funtseko 338,81 partizipazio hartu zenituen. Partizipazio bakoitzaren likidazio balioa 601,61 € da 2025eko abenduaren 31n.
- Beta S.A. sozietatean 50 akzio dituzu, eta ez dira kotizatzen burtsan. Onartutako azken balantzearen balio teorikoa 0,66 € da akzio bakoitzeko.
- ALFA entitatearekin bizitza aseguru hitzartu duzu. Poliza zenbakia: 999.999. 2025eko abenduaren 31ko erreskate balioa: 103.005,06 € da.
- Larruzko berokia duzu, eta 2025eko abenduaren 31n merkatuan duen balioa 1.502,53 eurokoa da. Seat Toledo markako ibilgailua duzu, eta, Foru Arauko taulen arabera, 2.094,53 €-ko balioa du.
- Banco Santander entitateari eskatutako zorra egiaztatu duzu, eta 2025eko abenduaren 31n, 60.101,21 €-koa da.

Honako hauek aitortu behar dituzu:

Hiri eta landa ondasun higiezinak	481.713,58
Gasteizko X kaleko pisua	Salbuetsita (400.000 euroraino)
Frantziako pisua	465.046,91
Malagako apartamentua	50.000/3 = 16.666,67
Kontabilitatearen arabera jarduera ekonomikoa	114.192,30
Aktiboa	144.242,90

Pasiboa	- 36.060,72	
Higiezin balorazioaren diferentzia	+ 6.010,12	
Kontu korronteko gordailuak		103.155,31
Kontu zk.: 0136527	103.155,31	
Burtsan kotizatzen diren entitateen funtsetako partaidetzaren baloreak		3.606,07
7,21 euroko 500 akzio	$500 \times 7,21 = 3.606,07$	
Gainerako baloreak, burtsan kotizatzen ez diren entitateen funtsetako partaidetzaren adierazgarriak		203.864,48
0,66 euroko 50 akzio	$50 \times 0,66 = 33$	
Inbertsio funtsa 338,81 partaidetza, 601,61 euroan	203.831,48	
Bizitza aseguruia		103.005,06
Poliza: 999.9999, Alfa entitatean	103.005,06	
Bitxiak, larruak, ibilgailuak, itsasontziak, ...		3.597,06
Larruzko berokia	1.502,53	
Seat Toledo	2.094,53	
ONDASUN ETA ESKUBIDEAK, BALIO GUZTIA		1.013.133,86
ZORRAK		-60.101,21
Banco Santander Mailegua	60.101,21	
ZERGA OINARRIA	$1.013.133,86 - 60.101,21 = 953.032,65$	953.032,65
MURRIZKETA	800.000,00	- 800.000,00
LIKIDAZIO OINARRIA		153.032,65
KUOTA OSOA	$153.032,65 \times 0,002$	306,07