

2011

# Gipuzkoako Zerga **GIDA**



**2011ko ekainaren 30ean eguneratua fD: 9NUf]XU[ c\_]cbYrñcfXYUž&\$%\$Y\_c'UVYbXi UfYb' %bŁ**

Izenburua: Gipuzkoako Zerga GIDA 2011

Egilea: Gipuzkoako Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Departamentua

Argitaratzailea: GIPUZKOAKO FORU ALDUNDIA ©

Argitalpenaren sustatzailea: Gipuzkoako Ogasuneko Langile Euskaldunon Taldea

Inprimategia: Gipuzkoako Foru Aldundiko Moldiztegia. Donostia.

ISBN: 978-84-7907-665-8

Lege gordailua: SS-1063-2011

# Aurkezpena

Zure aurrean *Gipuzkoako Zerga Gida* duzu.

Zerga kudeaketaren profesional eta erabiltzaileen artean, gero eta handiagoa da euskarazko lan materialen beharra. Azken urteotan, euskararen ezagutza eta erabilpena handitu dira Gipuzkoan zerga alorreko kudeaketa publiko eta pribatuko profesionalen artean (herri langileak, gestoriak, aholkularitzak...) nahiz gizartean (zergadunak, unibertsitateko eragileak...).

Gipuzkoako Foru Ogasunak zerga alorreko hainbat eduki eskaini ohi ditu elebitan (Interneteko zerga araudia, Errenta Zergaren gidaliburua, inprimakiak...). Horrez gain, argitalpen espezializatuen merkatuan eta Interneten badira herri ogasunaren arloko material ugari, besteak beste argitaletxeek eta unibertsitateek eskainiak, horietako gehienak gaztelaniaz. Izan ere, oraindik oso nabarmenak dira euskarazko materialgintzan dauden gabeziak, eta, adibidez, ez dago Gipuzkoako foru zerga sistema osoa biltzen duen euskarazko argitalpenik.

Hori horrela, Gipuzkoako Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Departamentuak beharrezko ikusi du Gipuzkoako lurralde historikoaren zerga gida baten euskarazko bertsioa jartzea profesional eta erabiltzaileen esku, betiere merkatuan dagoen euskarazko hutsunea betetze aldera.

Bestetik, gida hau ogasun arloko euskarazko hizkera zabaltzeko baliabide interesgarria da, euskarazko hainbat terminologia eta fraseologia jasotzen den neurrian. Zehazki, Ogasuneko langileek (teknikariek, itzultzaileek...) azken urteotan herri ogasuneko testugintzan landutako hizkera espezializatua erabiltzen da gidan.

Erabiltzaile ugari dago zuzenduta Zerga Gida, hala nola Ogasuneko langileei, zergen arloarekin zerikusia duten profesional pribatuei (gestoriak, aholkularitzak, finantza entitateak...), unibertsitateko ikasle zein irakasleei edota Ogasun Departamentuaren enplegu publikoko eskaintzetarako azterketak prestatzen dituzten herritarrei.

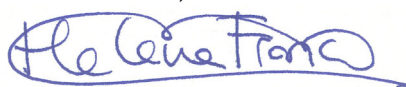
Gidaren antolaketari dagokionez, lehenik eta behin, Zergen Foru Arau Orokorren aurkezpen bat egiten da (1. atala). Eta jarraian, zuzeneko zergak (2.etik 5.era bitarteko atalak), zeharkako zergak (6.etik 10.era bitarteko atalak) eta udal zergak (11.etik 15.era bitarteko atalak) aurkezten dira.

Zerga bakoitzaren azalpenak, bere aldetik, eskema honi jarraitzen dio: oinarrizko araudia, zerga-gaia, salbuespenak, sortzapena, oinarri ezargarria, oinarriko murrizpenak, zerga tasak, kuotako kenkariak, araubide bereziak eta aitorten ereduak.

Era berean, gida hau 2011ko ekainaren 30era arte eguneratuta argitaratzen da. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari dagokionez, ordea, zerga gida honen edukia 2010eko abenduaren 31n indarrean zegoen araudiari jarraituz prestatu da.

Aipa dezagun, azkenik, Ogasuneko Langile Euskaldunon Taldeak sustatu zuela 2010. urtean Gipuzkoako Zerga Gida idazteko ideia. Izan ere, departamentuko langile talde horrek hutsune bat sumatu zuen zerga arloko euskarazko argitalpenen esparruan, eta Ogasun eta Finantza Departamentuari zerga gida bat prestatzea proposatu zion. Bereziki aipatzekoa da idazketa taldea bertako kideek osatu dutela. Beraz, departamentuaren aitortza eta esker ona bihoazkio aipatutako langile taldeari.

Donostia, 2011ko iraila



Helena Franco Ibarzabal

**Gipuzkoako Foru Aldundiko  
Ogasun eta Finantza Departamentuko diputatua**



# AURKIBIDEA

<b>1</b>	<b>ATALA. ZERGEN FORU ARAU OROKORRA</b>	<b>11</b>
1.1	PRINTZIPIO OROKORRAK (1.ETIK 15. ARTIKULURA)	11
1.1.1	Zerga sistemaren ordenamendu eta aplikazioaren printzipioak	11
1.1.2	Zerga arloko ahalmena	11
1.1.3	Zerga Administrazioa	11
1.1.4	Ordenamendu tributarioaren iturriak	11
1.2	TRIBUTUAK (16.ETIK 79. ARTIKULURA)	12
1.2.1	Xedapen orokorrak	12
1.2.1.1	Kontzeptua eta helburuak	12
1.2.1.2	Motak	12
1.2.2	Zerga betebeharrak	12
1.2.3	Zerga Administrazioaren betebeharrak eta eginbeharrak	13
1.2.4	Zergapekoak	13
1.2.4.1	Motak	13
1.2.4.2	Zerga erantzukizuna	13
1.2.4.3	Jarduteko ahalmena zerga-gaietan	14
1.2.4.4	Zerga helbidea	14
1.2.5	Zerga betebeharrak nagusia eta kontura ordaintzeko betebeharrak kuantifikatzeko elementuak	14
1.2.6	Zerga zorra	15
1.2.6.1	Konzeptua	15
1.2.6.2	Ordainketa	15
1.2.6.3	Preskripzioa	15
1.2.6.4	Zerga zorra iraungitzeko beste modu batzuk	16
1.2.6.5	Kreditu tributarioaren bermeak	16
1.3	TRIBUTUEN APLIKAZIOA (80.ETIK 182. ARTIKULURA)	17
1.3.1	Printzipio orokorrak	17
1.3.1.1	Zergapekoei informatzea eta laguntzea	17
1.3.1.2	Gizarte lanikidetzaren tributuen aplikazioa	17
1.3.2	Zerga arloko jarduketak eta prozeduren arau komunak	17
1.3.2.1	Zerga prozeduren faseak	17
1.3.2.2	Zerga likidazioak	18
1.3.2.3	Ebazteko betebeharrak eta epeak	18
1.3.2.4	Frogabideak, balorazioa eta frogaren zama	19
1.3.2.5	Jakinarazpenak	19
1.3.2.6	Egiaztapenak eta ikerketa ahalmenak eta funtzioak	19
1.3.2.7	Iruzurraren aurkako borroka	19
1.3.3	Zerga kudeaketako jarduketak eta prozedurak	19
1.3.3.1	Kontzeptua eta definizioak	19
1.3.3.2	Prozedura motak	20
1.3.4	Ikuskapen jarduketak eta prozedurak	21
1.3.4.1	Funtzioak	21
1.3.4.2	Ahalmenak	21
1.3.4.3	Ikuskariaren jarduketaren dokumentazioa	21
1.3.4.4	Ikuskapen prozedura eta jarduketak motak	21
1.3.4.5	Ikuskapen prozedurarako jarduketak tokia	22
1.3.4.6	Ikuskapen prozedurarako jarduketaren ordutegia	22
1.3.4.7	Egiaztapenak eta ikerketa prozedura	22
1.3.4.7.1	Xedea	22
1.3.4.7.2	Kautelazko neurriak	22
1.3.4.7.3	Egiaztapenak eta ikerketa prozedura hasiera	22
1.3.4.7.4	Egiaztapenak eta ikerketa prozedurarako jarduketaren hedadura	22
1.3.4.7.5	Egiaztapenak eta ikerketa prozeduraren gehieneko epea	23
1.3.4.7.6	Egiaztapenak eta ikerketa prozedura amaitzea	24
1.3.4.7.7	Akta motak	24
1.3.4.8	Egiaztapen murriztuko prozedura	24
1.3.5	Zergabilketako jarduketak eta prozedura	25
1.3.5.1	Xedapen orokorrak	25

1.3.5.2	Premiamenduzko prozedura.....	25
1.3.5.2.1	Premiamenduzko prozedura etetea .....	25
1.3.5.2.2	Premiamenduzko prozedura hastea .....	26
1.3.5.2.3	Bermeak exekutatzea .....	26
1.3.5.2.4	Ondasun eta eskubideak bahitzea .....	26
1.3.5.2.5	Bahitura diligenzia eta prebentziozko idaztoharra.....	26
1.3.5.2.6	Premiamenduzko prozedura amaitzea.....	26
1.4	ZIGORTZE AHALMENA (183.ETIK 218. ARTIKULURA).....	27
1.4.1	Zerga arloko zigortze ahalmenaren printzipioak .....	27
1.4.1.1	Erantzukizunaren printzipioa zerga urraketen arloan .....	27
1.4.1.2	Zerga zigorren ez-metaketa printzipioa .....	27
1.4.2	Zerga urraketa eta zigorrei buruzko xedapen orokorrak .....	27
1.4.2.1	Subjektu urratzaileak .....	27
1.4.2.2	Zerga urraketan kontzeptua.....	28
1.4.2.3	Zerga zigorren motak.....	28
1.4.2.4	Zerga zigorrak mailakatzeko irizpideak .....	28
1.4.2.5	Zigorrak murriztea .....	28
1.4.2.6	Zerga urraketan eragindako erantzukizuna amaitzea .....	28
1.4.2.7	Zerga zigorrak amaitzea .....	28
1.4.3	Zerga urraketa eta zigorrak .....	28
1.4.3.1	Autolikidaziotik eratorritako zerga zorra ordaintzeari uzteagatik .....	28
1.4.3.2	Likidazioak egiteko behar diren aitoren edo agiriak osorik eta zuzen aurkezteko obligazioa ez betetzeagatik.....	28
1.4.3.3	Itzulketak oker lortzeagatik .....	29
1.4.3.4	Zerga itzulketak, onurak edo pizgarriak oker eskatzeagatik.....	29
1.4.3.5	Partida positiboak edo negatiboak nahiz itxurazko zerga kredituak oker zehaztu edo frogatzeagatik .....	29
1.4.3.6	Autolikidazio edo aitoren kalte ekonomikorik sortu gabe epe barruan ez aurkezteagatik edo zerga helbidea jakinarazteko obligazioa ez betetzeagatik .....	29
1.4.3.7	Autolikidazio edo aitoren oker aurkezteagatik kalte ekonomikorik sortu edo banakako informazio errekerimenduei erantzun gabe.....	29
1.4.3.8	Kontabilitate eta erregistro obligazioak ez betetzeagatik .....	29
1.4.3.9	Fakturazio edo dokumentazio obligazioak ez betetzeagatik .....	29
1.4.3.10	Zerga Administrazioaren lanari aurre egin, eragozpen edo aitzakiak jarri edo uko egiteagatik .....	29
1.4.4	Zerga arloko zigor prozedura .....	29
1.4.4.1	Zerga arloko zigor prozedura tramitatzea .....	29
1.4.4.2	Prozedura laburtua .....	29
1.4.4.3	Zerga arloko zigor prozedura amaitzea .....	29
1.4.4.4	Zigorren aurkako errekurtsioak.....	30
1.5	ADMINISTRAZIO BIDEAN BERRIKUSTEA (219.ETIK 246. ARTIKULURA).....	30
1.5.1	Arau komunak.....	30
1.5.1.1	Berrikuspen bideak .....	30
1.5.1.2	Auzipeko egintzaren exekuzioa etetea .....	30
1.5.2	Berrikuspen prozedura bereziak.....	31
1.5.2.1	Berrikuspen prozedura berezien motak.....	31
1.5.2.1.1	Zuzenbidean erabat deuseza adieraztea .....	32
1.5.2.1.2	Egintzak kaltegarritzat hartzea .....	32
1.5.2.1.3	Zergak aplikatu eta zigorrak jartzeko egintzak ezeztatzea .....	32
1.5.2.1.4	Akats zuzenketa .....	32
1.5.2.1.5	Okerreko sarrerak itzultzeko prozedura .....	33
1.5.3	Berraztertze errekurtsioa.....	33
1.5.4	Erreklamazio ekonomiko-administratiboak.....	33
1.5.4.1	Erreklamazio ekonomiko-administratiboaren aplikazio eremua .....	33
1.5.4.2	Aparteko berrikuspen errekurtsioa .....	34
<b>2</b>	<b>ATALA. PERTSONA FISIKOEN ERRENTAREN GAINEKO ZERGA.....</b>	<b>34</b>
2.1	OINARRIZKO ARAUDIA.....	34
2.2	SALBUETSITAKO ERRENTAK.....	34
2.2.1	Foru Araua (9. artikulua).....	34

2.2.2	<i>Laneko kalte-ordainen tratamendua</i> .....	39
2.3	LAN ETEKINAK.....	41
2.3.1	<i>Etekin garbia</i> .....	42
2.3.2	<i>Etekin osoaren integrazio portzentajeak</i> .....	43
2.3.3	<i>Aitortu behar ez diren joan-etorriko dietak eta bidai gastuak</i> .....	44
2.3.4	<i>Gauza bidezko etekinen balioaren kalkulua</i> .....	45
2.4	JARDUERA EKONOMIKOEN ETEKINAK.....	46
2.4.1	<i>Jarduera ekonomikoen etekin garbia kalkulatzeko sistemak</i> .....	46
2.4.2	<i>Zenbatespen objektiboa. Otsailaren 12ko 112/2010 Foru Agindua</i> .....	48
2.4.2.1	<i>Zenbapen objektiboan egon daitezkeen jardueren zerrenda</i> .....	48
2.4.2.2	<i>Zeinu, indize eta moduluen kantitatea 2010erako</i> .....	50
2.4.2.3	<i>Nekazaritza eta abeltzaintza jardueraren zeinuak</i> .....	58
2.4.2.4	<i>Baxurako arrantzaren jarduerarako zeinuak</i> .....	62
2.5	KAPITAL HIGIEZINAREN ETEKINAK.....	63
2.5.1	<i>Gastu kengarriak</i> .....	63
2.5.1.1	<i>Etekinak etxebizitzak errentan emateagatik</i> .....	63
2.5.1.2	<i>Etekinak etxebizitzak errentan emateagatik ez datozenak</i> .....	63
2.5.2	<i>Integrazio portzentajeak</i> .....	64
2.6	KAPITAL HIGIGARRIEN ETEKINAK.....	65
2.6.1	<i>Kapital higigarrien sailkapena</i> .....	65
2.6.2	<i>Kapitalizazio eragiketak, bizitza edo elbarritasun aseguruaren kontratuak eta kapital ezarpenen errentak. Tributazioa</i> .....	66
2.7	ONDARE IRABAZI ETA GALERAK.....	68
2.7.1	<i>Kasu bereziak</i> .....	68
2.7.2	<i>Irabazia edo galeraren kalkulua</i> .....	69
2.7.3	<i>Berariazko balorazio arauak</i> .....	71
2.7.4	<i>Justifikatu gabeko ondare irabaziak</i> .....	73
2.8	ERRENTEN ESLEIPENA.....	73
2.9	DENBORAREN ARABERAKO EGOZPENA.....	74
2.10	OINARRI LIKIDAGARRIA.....	75
2.10.1	<i>Oinarri ezargarria</i> .....	75
2.10.1.1	<i>Oinarri ezargarri orokorra</i> .....	76
2.10.1.2	<i>Aurrezpenaren oinarri ezargarria</i> .....	76
2.10.2	<i>Oinarri ezargarri orokorreko murrizpenak</i> .....	76
2.10.3	<i>Aurrezpenaren oinarri ezargarriko murrizpenak</i> .....	77
2.10.4	<i>Oinarri likidagarri orokor negatiboak konpentsatzea</i> .....	78
2.11	OINARRI LIKIDAGARRIAREN KARGA. KUOTA OSOA.....	78
2.12	OINARRI LIKIDAGARRIAREN KENKARIAK. KUOTA LIKIDOA.....	78
2.12.1	<i>Kuota likidoa</i> .....	78
2.12.2	<i>Kenkari orokorra eta jarduera ekonomikoa sustatzeko kenkaria</i> .....	78
2.12.3	<i>Kenkari familiar eta pertsonalak</i> .....	79
2.12.4	<i>Kenkaria desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik</i> .....	82
2.12.5	<i>Kenkariak ohiko etxebizitzarengatik</i> .....	83
2.12.6	<i>Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak</i> .....	85
2.12.7	<i>Kenkariak dohaintzengatik</i> .....	86
2.12.8	<i>Bestelako kenkariak</i> .....	87
2.13	ZERGAREN KUDEAKETA.....	88
2.13.1	<i>Noiz ez den beharrezkoa aitortpena egitea</i> .....	88
2.13.2	<i>Non eta noiz egin behar den aitortpena</i> .....	88
2.14	KONTURAKO ORDAINKETAK.....	88
2.14.1	<i>Zerga atxikipenak eta konturako sarrerak egiteko betebeharrak</i> .....	89
2.14.2	<i>Atxikipenari edo konturako sarrerari lotutako errentak</i> .....	89
2.14.3	<i>Atxikipena edo konturako sarrera egitetik salbuetsitako errentak</i> .....	89
2.14.4	<i>Aplikazio eremua</i> .....	90
2.14.5	<i>Atxikipenen edo konturako sarreren portzentajea</i> .....	92
2.14.6	<i>Atxikipenen edo konturako sarreren oinarria</i> .....	96
2.14.7	<i>Atxikitzailearen, konturako sarrera egin behar duenaren eta atxikituaren betebeharrak</i> .....	97
2.14.8	<i>Ordainketa zatikatuak</i> .....	97



<b>3</b>	<b>ATALA. OINORDETZA ETA DOHAINTZEN GAINEN ZERGA</b> .....	<b>99</b>
3.1	OINARRIZKO ARAUDIA, APLIKAZIO ESPARRUA ETA ZERGAREN ORDAINARAZPENA.....	99
3.1.1	<i>Oinarrizko araudia</i> .....	99
3.1.2	<i>Aplikazio esparrua eta zergaren ordainarazpena</i> .....	100
3.2	ZERGA-GAIK.....	100
3.3	ZERGARI LOTU GABEKO ONDARE GEHIKUNTZAK.....	101
3.4	SALBUESPENAK .....	101
3.5	SUBJEKTU PASIBOAK .....	101
3.6	SORTZAPENA.....	101
3.7	PRESKRIPZIOA.....	102
3.8	OINARRI EZARGARRIA.....	102
3.8.1	<i>Mortis causa eskurapenetan</i> .....	102
3.8.2	<i>Dohaintzetan eta parekatu daitezkeen gainerako doako eta inter vivos eskurapenetan</i> .....	105
3.8.3	<i>Bizitza aseguruetan</i> .....	105
3.8.4	<i>Arau bereziak</i> .....	106
3.9	MURRIZPENAK OINARRIAN.....	107
3.9.1	<i>Mortis causa eskurapenetan</i> .....	107
3.9.2	<i>Bizitza aseguruetan</i> .....	109
3.9.3	<i>Mortis causa eskurapenetan eta dohaintzetan (eta parekatu daitezkeen gainerako doako eta inter vivos eskurapenetan)</i> .....	110
3.10	ZERGA TASAK .....	110
3.11	KENKARIA NAZIOARTEKO ZERGAPETZE BIKOITZARENGATIK .....	111
3.12	ZERGAREN KUDEAKETA .....	111
3.12.1	<i>Autolikidazio araubidea. Aitorpen ereduak</i> .....	111
3.12.2	<i>Aitorpen ereduak aurkeztu beharreko agiriak</i> .....	111
3.12.3	<i>Aitorpen ereduak aurkezteko lekua</i> .....	113
3.12.4	<i>Aitorpen ereduak aurkezteko epeak</i> .....	113
3.12.5	<i>Luzapen eskaera</i> .....	113
<b>4</b>	<b>ATALA. ZERGADUN EZ-EGOILIAREN ERRENTAREN GAINEN ZERGA</b> .....	<b>113</b>
4.1	OINARRIZKO ARAUDIA.....	113
4.2	ELEMENTU PERTSONALAK.....	113
4.2.1	<i>Zergadunak</i> .....	113
4.2.2	<i>Ordezkariek</i> .....	114
4.2.3	<i>Zerga helbidea</i> .....	114
4.2.4	<i>Erantzuleak</i> .....	114
4.3	GIPUZKOAN LORTUTAKO ERRENTAK .....	115
4.4	ERRENTA SALBUETSIK .....	117
4.5	ESTABLEZIMENDU IRAUNKORREI EGOTZITAKO ERRENTAK.....	118
4.5.1	<i>Oinarri ezargaria zehaztea</i> .....	118
4.5.2	<i>Oinarri likidagarria eta zerga zorra</i> .....	119
4.6	ESTABLEZIMENDU IRAUNKORRIK GABE LORTUTAKO ERRENTAK.....	120
4.6.1	<i>Oinarri ezargaria</i> .....	120
4.6.2	<i>Zerga kuota</i> .....	120
4.6.3	<i>Kenkariak</i> .....	121
4.7	ATXIKI ETA KONTURA SARTZEKO BETEBEHARRA .....	121
4.7.1	<i>Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren konturako ordainketak</i> .....	122
4.8	EUROPAKO BATASUNEN ESTATUETAN EGOITZA DUTEN ZERGADUNENTZAKO AUKERA .....	122
<b>5</b>	<b>ATALA. SOZIALATEEN GAINEN ZERGA</b> .....	<b>122</b>
5.1	OINARRIZKO ARAUDIA ETA ESKUMEN BANAKETA .....	122
5.2	KONTABILITATEZ KANPOKO DOIKETA NAGUSIAK .....	125
5.3	KONTABILITATE PLAN OROKORRA LEHEN ALDIZ APLIKATZEAGATIK BEHARREZKO DIREN KONTABILITATE DOIKETEN ZERGA ARAUBIDEA .....	126
5.4	AMORTIZAZIOA (SZFAREN 11. ARTIKULUA).....	128
5.4.1	<i>Koefiziente bidezko amortizazioa eta amortizazioa kalkulatzeko erregelamenduak ezarritako beste arau bereziak</i> .....	128
5.4.2	<i>Degresioa den amortizazio metodoa</i> .....	130
5.4.3	<i>Amortizazio plan bereziak</i> .....	131
5.4.4	<i>Balio galeraren egiaztatzea</i> .....	131

5.4.5	<i>Amortizazio askatasuna</i> .....	131
5.4.6	<i>Lagapen araubidean jasotako aktiboen amortizazioa</i> .....	131
5.4.7	<i>Erabilgarritasun aldi mugatuko ibilgetu ukiezinak</i> .....	132
5.5	ONDARE ELEMENTUEN BALIOAREN NARRIADURAGATIK IZANDAKO GALERA (SZFAREN 12. ARTIKULUA) .....	132
5.6	HORNIDURAK (SZFAREN 13. ARTIKULUA) .....	136
5.7	KENKARITZAT HARTUKO EZ DIREN GASTUAK (SZFAREN 14. ARTIKULUA).....	138
5.8	OINARRIARI LOTUTAKO ZERGA PIZGARRIAK.....	139
5.8.1	<i>Amortizazio askatasuna (SZFAren 11.4. artikulua)</i> .....	139
5.8.2	<i>Aparteko mozkinen berrinbertsioa</i> .....	140
5.8.3	<i>Jabetza intelektual edo industrialetik datozen sarreren murrizpena</i> .....	142
5.9	ZUZENKETA MONETARIOAREN KOEFIZIENTEAK.....	143
5.10	ZERGA APLIKAZIOAREN ESKEMA .....	144
5.11	KARGA TASAK (SZFAREN 29. ARTIKULUA) .....	145
5.12	INBERTSIOAK SUSTATZEKO ZERGA ONURAK (SZFAREN 37.ETIK 46.ERA BITARTEKO ARTIKULUAK).....	146
5.12.1	<i>Aktibo ez-korronte berrietan inbertsioak sustatzeko kenkariak</i> .....	146
5.12.2	<i>Enpresen finantzaketa sustatzeko kenkariak</i> .....	147
5.12.3	<i>Zenbait jarduera sustatzeko kenkariak</i> .....	149
5.12.4	<i>Kenkari guztien mugak eta arau komunak (SZFAren 46. artikulua)</i> .....	157
5.13	ENPRESA TXIKIAK ETA ERTAINAK (SZFAREN 49.ETIK 51.ERA BITARTEKO ARTIKULUAK).....	160
5.14	INTERES EKONOMIKOKO TALDEAK.....	162
5.15	ENPRESEN ALDI BATERAKO BATASUNAK .....	163
5.16	KAPITAL ARRISKUKO SOZietATE ETA FONDOAK, ENPRESAK SUSTATZEKO SOZietATEAK ETA ESKUALDEKO INDUSTRIA GARAPENeko SOZietATEAK.....	163
5.17	ENPRESAK SUSTATZEKO SOZietATEAK.....	165
5.18	INBERTSIO KOLEKTIBOKO ERAKUNDEAK .....	166
5.19	ONDARE SOZietATEAK.....	167
5.20	BATERATZE FISKALEKO ARAUBIDEA .....	168
5.21	BAT EGITEAK, BEREIZKETAK, AKTIBOEN EKARPENAK, BALORE TRUKEAK, AKTIBO NAHIZ PASIBO OSOAREN LAGAPENAK ETA EUROPAKO SOZietATE BATEN EDO EUROPAKO SOZietATE KOOPERATIBO BATEN SOZietATE HELBIDEA EUROPAR BATASUNEKO ESTATU BATETIK BESTE ESTATU BATERA ALDATZEA ARAUTZEN DITUEN ARAUBIDE BEREZIA.....	171
5.22	MEATZARITZAREN ZERGA ARAUDIA .....	179
5.23	HIDROKARBURUEN IKERKETARI ETA USTIAPENARI BURUZKO ZERGA ARAUDIA .....	180
5.24	NAZIOARTEKO GARDENTASUN FISKALA .....	181
	<i>NAZIOARTEKO GARDENTASUN FISKALA (SZFAren 115. artikulua)</i> .....	181
5.25	FINANTZA-ERRENTAMENDUA .....	183
5.26	ATZERRIKO BALOREEN ENTITATE EDUKITZAILEAK.....	184
5.27	PARTZIALKI SALBUETSITAKO ENTITATEAK.....	185
5.28	ETXEBIZITZAK ERRENTAN EMATEN DITUZTEN ENTITATEAK .....	186
5.29	HIGIEZINEN MERKATUAN INBERTITZEKO SOZietATE ANONIMO KOTIZATUAK.....	187
5.30	IRABAZI ASMORIK GABEKO ENTITATEEN ZERGA ARAUBIDEA .....	189
5.31	KOOPERATIBEN ZERGA ARAUBIDEA.....	190
<b>6</b>	<b>ATALA. BALIO ERANTSIAREN GAINEKO ZERGA.....</b>	<b>192</b>
6.1	DESKRIPZIOA ETA FUNTZIONAMENDU OROKORRA .....	192
6.2	BEZAREN APLIKAZIO EREMUA .....	192
6.3	ZERGA-GAIA.....	192
6.3.1	<i>ENPRESARI EDO PROFESIONAL KONTZEPTUA</i> .....	193
6.3.2	<i>ONDASUN EMATEAK ETA PAREKATUTAKO ERAGIKETAK</i> .....	194
6.3.3	<i>ZERBITZU PRESTAZIOA ETA PAREKATUTAKO ERAGIKETAK</i> .....	196
6.3.4	<i>BATASUN BARRUKO ESKURAPENAK</i> .....	198
6.3.5	<i>INPORTAZIOAK</i> .....	198
6.4	ZERGAPETU GABEKO ERAGIKETAK .....	198
6.5	ERAGIKETA SALBUETSIAK.....	200
6.5.1	<i>SALBUESPENAK BARRUKO ERAGIKETETAN</i> .....	200
6.5.2	<i>SALBUESPENAK ONDASUN ESPORTAZIOETAN</i> .....	203

6.5.3	SALBUESPENAK ESPORTAZIOEKIN PAREKATUTAKO ERAGIKETETAN....	204
6.5.4	ZONA FRANKOEI, GORDAILU FRANKOEI ETA BESTELAKO GORDAILUEI DAGOZKIEN SALBUESPENAK.....	205
6.5.5	ADUANA ARAUBIDEA ETA ARAUBIDE FISKALEI BURUZKO SALBUESPENAK.....	205
6.5.6	BESTELAKO ESTATU KIDEEI DESTINATUTAKO ONDASUN EMATEEN SALBUESPENAK.....	205
6.5.7	BATASUN BARRUKO ONDASUN ESKURAPENEN SALBUESPENAK .....	205
6.5.8	INPORTAZIOEI DAGOZKIEN SALBUESPENAK.....	206
6.6	EGITE LEKUA.....	208
6.6.1	ONDASUN EMATEAREN EGITE LEKUA.....	208
6.6.2	ZERBITZU PRESTAZIOAK EGITEN DIREN LEKUA .....	209
6.6.3	BATASUN BARRUKO ONDASUN ESKURAPENEN EGITE LEKUA.....	211
6.7	ZERGAREN SORTZAPENA.....	211
6.8	OINARRI EZARGARRIA.....	211
6.9	SUBJEKTU PASIBOAK .....	213
6.10	ZERGA TASA.....	214
6.11	KENKARIAK ETA ITZULKETAK.....	217
6.11.1	KENKARIAK.....	217
6.11.2	KENKARIKO ESKUBIDEAREN SORRERA ETA IRAUNGIPENA .....	221
6.11.2.1	SORRERA .....	221
6.11.2.2	IRAUNGIPENA .....	221
6.11.3	KENKARI ESKUBIDEAREN ERABILPENA.....	221
6.11.4	SUBJEKTU PASIBOAK BERE JARDUERA ENPRESARIAL EDO PROFESIONALA SEKTORE DESBERDINDUETAN EGINEZ GERO ERABILI BEHARREKO KENKARIEN ARAUBIDEA .....	221
6.11.5	HAINBANAKETA ERREGELA.....	222
6.11.5.1	HAINBANAKETA OROKORRA.....	222
6.11.5.2	HAINBANAKETA BEREZIA.....	223
6.11.6	INBERTSIO ONDASUNENGATIKO KENKARIEN ERREGULARIZAZIOA....	224
6.11.6.1	PROZEDURA.....	224
6.11.6.2	INBERTSIO ONDASUNEN EMATEAK ERREGULARIZAZIO ALDIAN .....	224
6.11.7	ENPRESA EDO LANBIDE JARDUEREI DAGOZKIEN ONDASUN ENTREGAK EDO ZERBITZU PRESTAZIOAK HASI AURRETIK JASAN EDO ORDAINDUTAKO KUOTAK KENTZEKO BETE BEHAR DIREN BALDINTZAK.....	225
6.11.7.1	NORI DAGOEN ZUZENDUA.....	225
6.11.7.2	BETE BEHARREKO BALDINTZA .....	225
6.11.7.3	KENKARI ESKUBIDEA GAUZATZEKO MODUA.....	226
6.11.7.4	ERREGULARIZAZIOAREN KALKULUA .....	226
6.11.8	ALDEZ AURRETIK EGINDAKO KENKARIEN ZUZENKETA .....	227
6.11.9	ITZULKETAK.....	227
6.11.9.1	Orokorrean.....	227
6.11.9.2	Hileko itzulketa-erregistroan inskribatutako subjektuei dagozkien itzulketak .....	227
6.11.9.3	Bidaiarien araubidera bildutako esportatzaileentzako itzulketak.....	228
6.11.9.4	Zergaren aplikazio lurraldean finkatu gabeko enpresari edo profesionaleri egin beharreko itzulketak .....	228
6.11.9.5	Garraiobide berriak lantzean behin emateagatik egiten diren itzulketak....	228
6.11.9.6	Zergaren aplikazio lurraldean finkatutako enpresari edo profesionaleri itzulketa eskaerak aurkeztea Europar Batasunean egindako eragiketetan jasandako kuotengatik, zergaren aplikazio lurraldean egindako eragiketenak sartu gabe.....	228
6.11.9.7	Bidaiarien edo errepede bidezko merkatugaien garraio jarduera betetzen duten subjektu pasiboen kuota kengarrien itzulketa .....	229
6.12	BEZAREN ARAUBIDE BEREZIAK .....	229
6.12.1	ARAUBIDE ERRAZTUA.....	229
6.12.2	NEKAZARITZA, ABELTZAINITZA ETA ARRANTZAREN ARAUBIDE BEREZIA .....	232
6.12.3	ONDASUN ERABILIEN, ARTELANEN, ZAHARKINEN ETA BILDUMA GAIEN ARAUBIDE BEREZIA.....	233
6.12.4	INBERTSIO URREAREN ARAUBIDE BEREZIA.....	233
6.12.5	BIDAI BULEGOEN ARAUBIDE BEREZIA .....	234
6.12.6	BALIOKIDETASUN ERREKARGUAREN ARAUBIDE BEREZIA .....	234

6.12.7	BIDE ELEKTRONIKOEZ EMANDAKO ZERBITZUEN ARAUBIDE BEREZIA .....	235
6.12.8	ENTITATE TALDEEN ARAUBIDE BEREZIA .....	235
6.13	SUBJEKTU PASIBOEN BETEBEHARRAK .....	237
6.14	LIKIDAZIO EPEAK .....	238
6.15	BEZ-AREN EREDUAK .....	238
<b>7</b>	<b>ATALA. ONDARE ESKUALDAKETEN ETA EGINTZA JURIDIKO DOKUMENTATUEN GAINEKO ZERGA .....</b>	<b>239</b>
7.1	OINARRIZKO ARAUDIA .....	239
7.2	IZAERA, KONTZEPTUEN ARTEKO BATERAGARRITASUNA ETA BEZ-AREKIN DUEN ERLAZIOA .....	239
7.3	KOSTU BIDEZKO ONDARE ESKUALDAKETAK .....	240
7.3.1	<i>Aplikazio eremua</i> .....	240
7.3.2	<i>Zerga-gaia</i> .....	240
7.3.2.1	Lotutako eragiketak .....	240
7.3.2.2	Ez daude lotuta .....	242
7.3.3	<i>Subjektu pasiboa</i> .....	242
7.3.4	<i>Oinarri ezargarria</i> .....	242
7.3.5	<i>Zerga tasa</i> .....	243
7.4	SOZINETATE ERAGIKETAK .....	244
7.4.1	<i>Aplikazio eremua</i> .....	244
7.4.2	<i>Zerga-gaia</i> .....	244
7.4.2.1	Lotutako eragiketak .....	244
7.4.2.2	Ez daude lotuta .....	245
7.4.2.3	Sozietate izango dira .....	245
7.4.2.4	Subjektu pasiboa .....	245
7.4.2.5	Oinarri ezargarria .....	245
7.4.2.6	Zerga tasa .....	246
7.5	EGINTZA JURIDIKO DOKUMENTATUAK .....	246
7.5.1	<i>Aplikazio eremua</i> .....	246
7.5.2	<i>Notariotzako agiriak</i> .....	246
7.5.2.1	Lotutako agiriak .....	246
7.5.2.2	Subjektu pasiboa .....	246
7.5.2.3	Oinarri ezargarria .....	246
7.5.2.4	Zerga tasa .....	246
7.5.3	<i>Merkataritzako agiriak</i> .....	247
7.5.3.1	Lotutako agiriak .....	247
7.5.3.2	Subjektu pasiboa .....	247
7.5.3.3	Oinarri ezargarria .....	247
7.5.3.4	Zerga tasa .....	247
7.5.4	<i>Agiri administratiboak</i> .....	248
7.5.4.1	Lotutako agiriak .....	248
7.5.4.2	Subjektu pasiboa .....	248
7.5.4.3	Oinarri ezargarria .....	248
7.5.4.4	Zerga tasa .....	248
7.6	SALBUESPENAK .....	248
7.6.1	<i>Salbuespen subjektiboak</i> .....	248
7.6.2	<i>Bestelako salbuespenak</i> .....	249
7.7	SORTZAPENA .....	251
7.8	AITORPEN EREDUAK .....	251
<b>8</b>	<b>ATALA. FABRIKAZIO ZERGA BEREZIAK .....</b>	<b>252</b>
8.1	OINARRIZKO ARAUDIA .....	252
8.2	IZAERA ETA APLIKAZIO ESPARRUA .....	252
8.3	KONTZEPTUAK ETA DEFINIZIOAK .....	252
8.4	ZERGA GAIA .....	254
8.5	ZERGA SORTZAPENA ETA SUBJEKTU PASIBOAK .....	254
8.6	SALBUESPENAK .....	256
8.7	ITZULKETAK .....	256
8.8	XEDAPEN OROKORRAK ALKOHOLAREN ETA EDARI ALKOHOLDUNEN GAINEKO ZERGA BEREZI GUZTIENTZAT .....	256
8.8.1	<i>Kontzeptuak eta definizioak</i> .....	256

8.8.2	Salbuespenak.....	257
8.8.3	Itzulketak.....	257
8.9	GARAGARDOAREN GAINEKO ZERGA.....	258
8.9.1	Esparru objektiboa.....	258
8.9.2	Oinarri ezargarría.....	258
8.9.3	Zerga tasak.....	258
8.10	ARDOAREN ETA EDARI HARTZITUEN GAINEKO ZERGA.....	258
8.10.1	Esparru objektiboa.....	258
8.10.2	Oinarri ezargarría.....	258
8.10.3	Zerga tasak.....	258
8.11	TARTEKO PRODUKTUEN GAINEKO ZERGA.....	259
8.11.1	Esparru objektiboa.....	259
8.11.2	Oinarri ezargarría.....	259
8.11.3	Zerga tasak.....	259
8.12	ALKOHOLAREN ETA EDARI DERIBATUEN GAINEKO ZERGA.....	259
8.12.1	Esparru objektiboa.....	259
8.12.2	Oinarri ezargarría.....	259
8.12.3	Zerga tasak.....	259
8.12.4	Salbuespenak.....	260
8.13	HIDROKARBURUEN GAINEKO ZERGA.....	260
8.13.1	Esparru objektiboa eta zerga tasak.....	260
8.13.2	Oinarri ezargarría.....	262
8.13.3	Zergapetu gabekoak.....	262
8.13.4	Salbuespenak.....	262
8.13.5	Itzulketak.....	263
8.14	TABAKO LABOREEN GAINEKO ZERGA.....	263
8.14.1	Esparru objektiboa eta zerga tasak.....	263
8.14.2	Oinarri ezargarría.....	263
8.14.3	Zergapetu gabekoak.....	263
8.14.4	Salbuespenak.....	264
8.14.5	Itzulketak.....	264
8.15	ELEKTRIZITATEAREN GAINEKO ZERGA.....	264
8.15.1	Esparru objektiboa.....	264
8.15.2	Definizioak eta xedapenak.....	264
8.15.3	Subjektu pasiboak.....	264
8.15.4	Sortzapena.....	265
8.15.5	Oinarri ezargarría.....	265
8.15.6	Zerga tasa.....	265
8.15.7	Salbuespenak.....	265
<b>9</b>	<b>ATALA. ZENBAIT HIDROKARBURUEN TXIKIZKAKO SALMENTEN</b>	
	<b>GAINEKO ZERGA.....</b>	<b>265</b>
9.1	OINARRIZKO ARAUDIA.....	265
9.2	IZAERA ETA ESPARRU APLIKAZIOA.....	266
9.3	ESPARRU OBJEKTIBOA.....	266
9.4	ZERGA GAIA.....	266
9.5	SUBJEKTU PASIBOAK.....	266
9.6	SORTZAPENA.....	266
9.7	OINARRI EZARGARRIA ETA ZERGA TASAK.....	267
<b>10</b>	<b>ATALA. JOKOAREN GAINEKO ZERGA.....</b>	<b>267</b>
10.1	OINARRIZKO ARAUDIA.....	267
10.2	IZAERA ETA APLIKAZIO EREMUA.....	267
10.3	ZERGA-GAIK.....	267
10.4	SUBJEKTU PASIBOAK.....	268
10.5	SALBUESPENAK.....	268
10.6	SORTZAPENA.....	268
10.7	OINARRI EZARGARRIA.....	268
10.8	ZERGA TASAK.....	269
10.9	AITORPEN EREDUAK.....	270

<b>11</b>	<b>ATALA. UDAL ZERGAK. JARDUERA EKONOMIKOEN GAINEKO ZERGA.....</b>	<b>270</b>
11.1	OINARRIZKO ARAUDIA.....	270
11.2	IZAERA ETA ZERGA-GAIA.....	270
11.3	SALBUESPENAK.....	271
11.4	ZERGALDIA ETA ZERGAREN SORTZAPENA.....	271
11.4.1	<i>Zergaldia</i> .....	271
11.4.2	<i>Zergaren sortzapena</i> .....	272
11.5	SUBJEKTU PASIBOA.....	272
11.6	ZERGA KUOTA.....	272
11.6.1	<i>Ponderazio koefizientea</i> .....	272
11.6.2	<i>Udalerri osorako koefiziente bakarra</i> .....	273
11.6.3	<i>Kokapen indizea</i> .....	273
11.7	KUOTA MOTAK ETA KALKULUA.....	274
11.8	HOBARIAK.....	275
11.9	AITORPEN EREDUAK.....	275
<b>12</b>	<b>ATALA. UDAL ZERGAK. ONDASUN HIGIEZINEN GAINEKO ZERGA.....</b>	<b>276</b>
12.1	OINARRIZKO ARAUDIA.....	276
12.2	IZAERA ETA ZERGA-GAIA.....	276
12.3	SALBUESPENAK.....	276
12.4	SUBJEKTU PASIBOA.....	277
12.5	OINARRI EZARGARRIA.....	277
12.5.1	<i>Ondasun higiezin hiritarren balio katastrala</i> .....	277
12.5.2	<i>Ondasun higiezin landatarren balio katastrala</i> .....	277
12.6	KUOTA OSOA.....	278
12.7	KUOTA LIKIDOA.....	278
12.8	HOBARIAK.....	278
12.9	ERREKARGUA.....	279
12.10	SORTZAPENA ETA ZERGALDIA.....	279
12.11	AITORPEN EREDUAK.....	279
<b>13</b>	<b>ATALA. UDAL ZERGAK. TRAKZIO MEKANIKOKO IBILGAILUEN GAINEKO ZERGA.....</b>	<b>279</b>
13.1	OINARRIZKO ARAUDIA.....	279
13.2	IZAERA ETA ZERGA GAIA.....	279
13.3	TARIFA TAULA ETA KUOTA.....	280
13.4	HOBARIAK.....	281
13.5	ZERGALDIA ETA ZERGAREN SORTZAPENA.....	281
<b>14</b>	<b>ATALA. UDAL ZERGAK. ERAIKUNTZA, INSTALAZIO ETA OBREN GAINEKO ZERGA.....</b>	<b>282</b>
14.1	OINARRIZKO ARAUDIA.....	282
14.2	IZAERA ETA ZERGA-GAIA.....	282
14.3	OINARRI EZARGARRIA.....	282
14.4	ZERGA TASA ETA KUOTA.....	282
14.5	ZERGAREN SORTZAPENA.....	282
<b>15</b>	<b>ATALA. UDAL ZERGAK. HIRILURREN BALIOAREN GEHIKUNTZAREN GAINEKO ZERGA.....</b>	<b>282</b>
15.1	OINARRIZKO ARAUDIA.....	282
15.2	IZAERA ETA ZERGA-GAIA.....	282
15.3	SUBJEKTU PASIBOA.....	283
15.4	OINARRI EZARGARRIA.....	283
15.5	ZERGA TASA.....	283
15.6	HOBARIA.....	283



# 1 ATALA. ZERGEN FORU ARAU OROKORRA

(Martxoaren 8ko 2/2005 FORU ARAUA)

## 1.1 PRINTZIOPIO OROKORRAK (1.etik 15. artikulura)

### 1.1.1 Zerga sistemaren ordenamendu eta aplikazioaren printzipioak

Zerga sistemaren ordenamendua tributuak ordaindu behar dituzten pertsonen ahalmen ekonomikoan oinarritzen da, eta printzipio hauek ditu gidari: justizia, orokortasuna, berdintasuna, progresibotasuna, zama tributarioaren banaketa egokia eta konfiskaezintasuna.

Zerga sistemaren aplikazioak proportzionaltasuna, eraginkortasuna eta obligazio formalak betetzeak dakartzan zeharkako kostuen mugapena izango ditu printzipio gidari, eta zergapekoen eskubide eta bermeak errespetatzen direla ziurtatuko du.

### 1.1.2 Zerga arloko ahalmena

Gipuzkoako lurralde historikoaren zerga araubidea mantendu, ezarri eta arautzeko hasierako ahalmena Batzar Nagusiei dagokie, eta Ekonomia Itunean jasotakoari jarraikiz erabiliko da (maiatzaren 23ko 12/2002 Legea, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Ekonomia Ituna onartzen duena).

Gipuzkoako lurralde historikoko toki entitateek tributuak ezarri eta exijitu ahal izango dituzte ordenamendu juridikoan jasotakoaren arabera.

Zuzenbide publikoko gainerako entitateek tributuak exijitu ahal izango dituzte, foru arau batek hala xedatzen duenean.

### 1.1.3 Zerga Administrazioa

Foru Aldundiaren eskumenen esparruan, tributuak aplikatzea eta zigortzeko ahalmena erabiltzea Ogasun eta Finantza Departamentuari dagokio, salbu eta foru arau bidez funtzio horiek zuzenbide publikoko beste organo edo entitate baten esku espresuki utzi badira.

Foru Aldundiak estatuaren lurralde osoan erabiliko ditu tributuak aplikatzeko eta zigorrak ezartzeko eskumenak, Ekonomia Itunean jasotakoaren arabera.

Toki entitateek beren iturri sistemen arabera aplikagarri zaien araudiak ezarritako hedaduraz eta moduetan erabiliko dituzte tributuak aplikatu eta zigorrak ezartzeko eskumena.

### 1.1.4 Ordenamendu tributarioaren iturriak

Tributuak, jatorria eta izaera edozein dutela ere, hauek aintzat hartuz arautuko dira:

- a) Konstituzioa, Autonomia Estatutua eta Ekonomia Ituna.
- b) Eusko Legebiltzarrak koordinaziorako, zerga harmonizaziorako eta lurralde historikoetako erakundeen arteko lankidetzarako eman ditzakeen arauak.
- c) Foru arau hau, tributu bakoitzari buruzko foru arauak, eta zerga arloko xedapenak jasotzen dituzten gainerako foru arauak.
- d) Aurrekoak garatzeko ematen diren erregelamenduak eta, udaletako zergen esparruan, tokian tokiko ordenantza fiskalak.

Zerga izaerako klausulak dituzten nazioarteko itun edo hitzarmenak eta, bereziki, zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmenak, aplikagarriak izango dira barne ordenamendu juridikoaren parte direnean.

Europar Batasunak eta nazioarteko nahiz nazioz gaindiko beste erakunde batzuek zerga arloko eskumenak izateagatik ematen dituzten arauak aplikaziozkoak izango dira.



Zuzenbide administratiboko xedapen orokorrak eta zuzenbide arruntekoak ordeztu izateaz aplikatuko dira.

## **1.2 TRIBUTUAK** (16.etik 79. artikulura)

### **1.2.1 Xedapen orokorrak**

#### **1.2.1.1 Kontzeptua eta helburuak**

Tributuak diru sarrera publikoak dira, hau da, foru arauak tributatzeko eginbeharrarekin lotzen duen izatezko egoera gertatzeagatik herri administrazio batek exijitzen dituen diru prestazioak, gastu publikoei aurre egiteko beharrezkoak diren sarrerak lortzea funtsezko helburu dutenak.

Gainera, tributuak politika ekonomiko orokorraren tresna gisa ere erabili daitezke gizartearen egonkortasuna eta aurrerapena lortzeko eta errenta hobeto banatzeko.

#### **1.2.1.2 Motak**

**Tasak.** Honako zerga-gai hau duten tributuak dira: herri jabariaren erabilera pribatiboa edo aprobetxamendu berezia, eta zergapekoari modu partikularrean egokitu, eragin edo mesede egiten dioten zerbitzu prestazioak edo jarduerak zuzenbide publikoko araubidean ematea edo egitea, baldin eta zerbitzu edo jarduera horiek zergapekoek beren borondatez eskatzekoak edo jasotzekoak ez badira edo sektore pribatuak eman edo egiten ez badituzte.

Ulertuko da zerbitzuak edo jarduerak zuzenbide publikoko araubidean eman edo egiten direla horiek egiteko erabiltzen den forma legeria administratiboak zerbitzu publikoa kudeatzeko aurreikusten duen edozein denean eta haien titulartasuna erakunde publiko bati dagokionean.

**Kontribuzio bereziak.** Zergapekoak onura bat lortzen duenean edo haren ondasunen balioa handitzen denean ezartzen dira herrilanak egiteagatik edo zerbitzu publikoak ezarri edo zabaltzeagatik.

**Zergak.** Kontraprestaziorik gabe exijitzen diren tributuak dira, eta beren zerga-gaia zergadunaren ahalmen ekonomikoa agerian jartzen duten negozio, egintza edo gertakariak eratzten dute.

### **1.2.2 Zerga betebeharrak**

Zerga betebeharrak nagusiaren xedea zerga kuota ordaintzea da.

**Zerga-gaia** zerga bakoitza taxutzeko foru arau bidez finkatzen den gertakizuna da. Hori gauzatzeko zerga betebeharrak sortzen du. **Salbuespen** kasuak gertatzen dira zerga betebeharrak nagusia erabat edo partzialki bete behar ez denean foru arau bidez hala ezarri delako, zerga-gaia egon arren. Zerga-gaia zer unetan jotzen den gauzatzeko eta zerga betebeharrak nagusia noiz sortzen den, une hori da **sortzapena**, non eta tributu bakoitzaren foru arauak beste uneren bat finkatzen ez duen. Zerga betebeharrak konfiguratzeko garrantzitsuak diren zirkunstantziak sortzapean datak erabakitzen ditu, non eta tributu bakoitzaren foru arauak bestelakorik xedatzen ez duen.

**Kontura ordaintzeko betebeharrak**, bestetik, zerga betebeharrak nagusiaren ordaintzea zatikatuak egiteko beharraz eta atxikitzaileak edo konturako sarrerak egin behar dituenak zenbaterako bat ordaintzeaz osatuta dago.

**Zerga betebeharrak osagarriak** Zerga Administrazioari ordaindu behar zaizkion diruzko prestazioak dira, beste zerga betebeharrak batekin lotuta exijitu beharrekoak. Hauek dira:

- berandutza interesa,
- aitorpena epe kanpo aurkezteagatik ezartzen diren errekaruak eta epe exekutiboko errekaruak ordaintzekoak,
- eta foru arau bidez ezartzen diren gainerakoak.

**Zerga betebeharrak** zerga araudiak diruzko izaerarik gabe zergapekoei ezartzen dizkienak dira, zordunak izan edo ez, haiek betetzea zerga jarduketa edo prozedurak garatzearekin lotuta daudenak.

### 1.2.3 Zerga Administrazioaren betebeharrak eta eginbeharrak

Zerga Administrazioak Zergen Foru Arau Orokorrean ezarrita dauden eduki ekonomikoko obligazioak bete behar ditu. Izaera horretakoak dira tributu bakoitzaren arauditik eratorritzen diren:

- itzulketak egiteko betebeharrak,
- okerreko sarrerak itzultzeko betebeharrak,
- bermeen kostuak itzultzekoa eta
- berandutza interesak ordaintzeko betebeharrak.

Horrez gain, Zerga Administrazioak baditu bestelako eginbeharrak ere, hain zuzen ere, zerga prozeduren garapenari buruz Zergen Foru Arau Orokorrean eta gainerako ordenamendu juridikoan ezarritakoak.

### 1.2.4 Zergapekoak

#### 1.2.4.1 Motak

Zergapekoak zerga arloko araudiari jarraituz zerga betebeharrak material edo formalak bete behar dituzten pertsona fisiko edo juridikoak nahiz entitateak dira.

Besteak beste, honako hauek dira zergapekoak:

a) **Subjektu pasiboak**: zerga betebeharrak nagusia eta hari dagozkion betebeharrak formalak zergadun gisa nahiz zergadunaren ordezkari gisa bete behar dituen zergapekoak da.

*Zergaduna*: zerga-gaia gauzatzen duen subjektu pasiboa da.

*Zergadunaren ordezkaria*: zerga betebeharrak nagusia eta horri dagozkion betebeharrak formalak foru arau bidez aginduta eta haren ordezkari gisa bete behar dituen subjektu pasiboa da.

b) **Konturako ordainketak egitera behartuak**: tributu bakoitzaren foru arauaren aginduz zerga betebeharrak nagusiaren kontura, eta betebeharrak haur exigigarria izan aurretik, diru sarrerak egin behar dituen zergaduna da; era berean, beste zergapeko batzuei egin beharreko ordainketen ondorioz, haien tributuen kontura zenbatekoaren zati bat gorde eta Zerga Administrazioan sartu behar duen pertsona edo entitatea da, tributu bakoitzaren foru arauak horretara behartzen duelako; edo konturako sarrerak egitera behartutakoa errentak jenerotan nahiz dirutan ordaintzen dituen pertsona edo entitatea, betiere foru arau batek edozein tributuen kontura sarrerak egitera behartzen duenean.

c) Partikularren artean tributuen ondorioz sortzen diren betebeharrak behartuak.

d) Ondorengoak.

e) Salbuespenen, itzulketen edo zerga hobarien onuradunak, subjektu pasibo ez direnean.

Hala ezartzen den foru arauetan, zergapekotzat hartuko dira herentzia banatu gabeak, ondasun komunitateak eta, nortasun juridikorik izan gabe, zergapetu daitezkeen unitate ekonomikoak edo ondare berezitua osatzen duten gainerako entitateak.

#### 1.2.4.2 Zerga erantzukizuna

Foru arau batek beste pertsona edo entitate batzuk izendatu ditzake zerga zorraren erantzule solidario edo subsidiario, zordun nagusiekin batera. Kontrako lege xedapenik ez badago, erantzukizuna subsidiarioa izango da beti.

Borondatezko epean exijitutako zerga zor osoa hartuko du erantzukizunak. Erantzukizuna ez da zigorretara iritsiko.

### 1.2.4.3 Jarduteko ahalmena zerga-gaietan

Zerga-gaietan jarduteko ahalmena izango dute Zuzenbidearen arabera ahalmen hori dutenek eta, haiez gain, adingabeek eta ezinduek, baldin eta horien zerga harremanak ordenamendu juridikoak baimentzen dizkien jardueretatik eratoritzen badira eta guraso agintea, tutoretza, kuratela edo defentsa judiziala duen pertsonak eskurik hartu gabe gauzatzen badira.

Jarduteko ahalmenik ez duten pertsonen izenean beren legezko ordezkariak arituko dira. Pertsona juridikoen izenean zerga jarduketak gertatzen diren unean haien ordezkari organoen titulartasuna beren esku dutenak arituko dira, lege xedapen batean edo balio osoz hartutako erabaki batean hala ezarri delako.

Herentzia banatu gabeak, ondasun komunitateak eta, nortasun juridikorik izan gabe, zergapetu daitezkeen unitate ekonomikoa edo ondare berezitua osatzen duten gainerako entitateen izenean euren ordezkariak dutenak arituko dira, baldin eta ordezkari hori behar bezala frogatzen badute.

Jarduteko ahalmena duten zergapekoak ordezkari baten bitartez aritu daitezke, eta espresuki ez bada kontrakoa adierazten, jarduketa administratibo guztiak ordezkari horrekin bideratuko dira.

### 1.2.4.4 Zerga helbidea

Zerga Administrazioarekiko harremanetan zergapekoa kokatzeko aintzat hartzen den tokia da.

Zerga helbidea hau izango da:

- a) Pertsona fisikoentzat, beren ohiko bizilekua.
- b) Pertsona juridikoentzat eta Sozietateen gaineko Zergari lotutako gainerako entitateentzat, sozietatearen helbidea, baldin eta beren negozioen kudeaketa administratiboa eta zuzendaritza bertan zentralizaturik badaude. Beste edozein kasutan, kudeaketa edo zuzendaritza hori non egiten den hartuko da kontuan.
- c) Lurralde espainiarrean egoiliarak ez diren pertsona edo entitateen kasuan, zerga helbidea tributu bakoitzaren araudiak ezartzen duenaren arabera zehaztuko da.
- d) Sozietate zibil eta nortasun juridikorik gabeko entitateen kasuan, beren kudeaketa eta zuzendaritza egiten diren tokia izango da zerga helbidea.

Aurreko b), c) eta d) letretan adierazitako irizpideak aplikatuta ezinezkoa bada zerga helbidea non dagoen zehaztea, ibilgetuaren baliorik handiena non dagoen kokatuta begiratuko da.

### 1.2.5 Zerga betebeharrak nagusia eta kontura ordaintzeko betebeharrak kuantifikatzeko elementuak

**Oinarri ezargarria:** zerga-gaia neurtu edo baloratu ondoren lortzen den diruzko zein beste mota bateko magnitudea da. Ondorengo metodoak erabiliz kalkulatu daitezke oinarri ezargarria:

- a) *Zuzeneko zenbatespena.* Oro har erabili beharreko metodoa da. Zergadunak eta Zerga Administrazioak tributu bakoitzaren araudian ezarritakoari jarraikiz erabili ahal izango dute metodo hau.
- b) *Zenbatespen objektiboa.* Metodo hau zer kasutan izango den aplikagarria foru arau batek finkatu ahal izango du, zergapekoentzat beti borondatezkoa izango dena. Araudian aurreikusitako magnitude, indize, modulu edo datuak aplikatuz kalkulatzeko erabili ahal izango da.
- c) *Zeharkako zenbatespena.* Subsidiarioa izango da eta Zerga Administrazioak oinarri ezargarria osorik kalkulatzeko beharrezkoak diren datuak eskuratu ezin dituztenean erabiliko da.

**Oinarri likidagarria:** tributu bakoitzaren foru arauan ezarritako murrizpenak oinarri ezargarriari aplikatuz ateratzen den magnitudea da.

**Karga tasa:** kuota osoa lortzeko, oinarri likidagarriari aplikatzen zaion zifra, koefiziente edo portzentajea da. Zehatzak nahiz portzentualak izan daitezke, eta oinarri likidagarriaren unitate,

unitate multzo zein tarte bakoitzari (tarifa) aplikatuko zaizkio tributu bakoitzaren foru arauak xedatzen duenari jarraikiz.

**Zerga kuota.** Bi modutan kalkulatu daiteke:

- a) Oinarri likidagarriari karga tasa aplikatuz.
- b) Propio adierazten den kantitate finko baten arabera.

**Kuota likidoa:** kuota osoari tributu bakoitzaren foru arauan aurreikusitako murrizpen, hobari, gehiketa edo koefizienteak aplikatuz lortuko da.

**Kuota diferentziala:** kuota likidotik kenkariak, ordainketa zatikatuak, atxikipenak, konturako sarrerak eta kuotak tributu bakoitzaren araudian ezarritakoaren arabera gutxitu ondoren aterako da.

Zerga Administrazioak errenten, produktuen, ondasunen eta zerga betebeharraren gainerako elementuen balioa egiaztatu ahal izango du, Zergen Foru Arau Orokorrean onartutako bitartekoak direla medio. Perituen tasazio kontrajarria bitarteko horiek aplikatuz ateratzen diren balorazioak berretsi edo zuzentzeko erabili ahal izango da.

## 1.2.6 Zerga zorra

### 1.2.6.1 Konzeptua

Zerga betebeharr nagusitik edo kontura ordaintzeko betebeharretatik ateratzen den kuota edo ordaindu beharreko zenbatekoa izango da zerga zorra.

Honako hauek ere izan daitezke zerga zorraren parte: berandutza interesa, aitortpena epez kanpo aurkezteagatik ezartzen diren errekaruak, epe exekutiboko errekaruak eta oinarri edo kuoten gainean Foru Ogasunaren alde edo bestelako erakunde publikoen alde legez exijitu daitezkeen errekaruak. Zerga zigorrak ez dira zerga zorraren parte izango.

Zerga zorrak, era berean, zorra ordaindu, preskribatu, konpentsatu edo barkatzeagatik iraungi daitezke, bai eta lege xedapenetan aurreikusten diren gainerako bitartekoak aplikatzeagatik.

### 1.2.6.2 Ordainketa

Ordainketa esku dirutan egingo da eta arauz ezartzen diren bitarteko eta moduak erabili ahal izango dira. Modu berean, arauz hala ezartzen denean, efektu tinbredunen bidez ordaindu ahal izango da. Zerga zorra eskudirutan ordaindutat hartzen da bere zenbatekoa organo eskudunen edo behar bezala baimendutako entitateen kutxetan sartu denean.

Autolikidazio baten ondorioz sortzen diren zerga zorrak tributu bakoitzaren araudian ezarritako epeetan ordainduko dira. Administrazioak egindako likidazioetatik datozenean, ordaintzeko borondatezko epea hilabetekoa izango da, haiek jakinarazi eta biharamunetik aurrera. Behin epe exekutiboa hasi eta premiamenduzko probidentzia jakinarazi ondoren, zerga zorra hilabeteko epean ordaindu behar da jakinarazpena egin ondorengo egunetik aurrera.

Borondatezko epean edo epe exekutiboan dauden zerga zorrak erregelamenduz ezarriko den eran eta zergapekoak aurrez eskatuta geroratu edo zatikatu daitezke, haren egoera ekonomikoak epeen barruan ordaintzea behin-behinek galarazten dionean.

Lurralde historikorako interes berezikoa den kasuetan, Foru Aldundiak, behin perituen txostena eta egoki jotzen dituen bestelakoak jaso ondoren, zerga zorra interes historiko edo artistikoa duten obra edo objektuak emanez edo bestelako ondasun eta eskubideak lagaz ordaintzea onartu dezake.

### 1.2.6.3 Preskripzioa

Ondorengo eskubideok lau urteren buruan preskribatuko dira:

- a) Administrazioak zerga zorra bidezko likidazioaren bitartez zehazteko duen eskubidea, dena delako aitortpen edo autolikidazioa aurkezteko arauzko epea amaitu eta biharamunetik aurrera konputatuta.

b) Administrazioak likidatutako eta autolikidatutako zerga zorren ordainketa exijitzeko duen eskubidea, ordaintzeko borondatezko epea amaitu eta biharamunetik aurrera konputatuta.

c) Tributu bakoitzaren arauditik eratorritzen diren itzulketak, okerreko sarreraren itzulketak eta bermeen kostuaren itzulketa eskatzeko eskubidea. Kasu horietan honela konputatuko da: tributu bakoitzaren arauditik eratorritako itzulketa eskatzeko epea amaitu eta biharamunetik aurrera edo, eperik izan ezean, itzulketa hori eskatu zitekeen eguna igaro eta biharamunetik aurrera; okerreko sarrera egin edo autolikidazioa aurkezteko epea amaitu ondorengo egunetik aurrera okerreko sarrera epe horren barruan egin bada; edota inpugnatutako egintza osorik edo partzialki bidegabekoa dela adierazi duen sententzia edo ebazpen administratiboa irmo bihurtu eta biharamunetik aurrera.

d) Tributu bakoitzaren arauditik eratorritzen diren itzulketak, okerreko sarreraren itzulketak eta bermeen kostuaren itzulketa lortzeko eskubidea, tributu bakoitzaren arauditik eratorritako itzulketak egiteko epea amaitu eta biharamunetik aurrera konputatuta, edota okerreko sarreraren itzulketa nahiz bermeen kostua jasotzeko eskubidea onartzen duen erabakia jakinarazi eta biharamunetik aurrera, konputatuta.

Konputu horietan, Zergen Foru Arau Orokorrak ezartzen dituen etenaldiak kontuan hartuko dira.

Irabazten den preskripzioak zerga zorra iraungitzen du, eta ez da zilegi hari uko egitea. Zergapekoaren beste zerga betebeharrak batzuei lotuta dauden betebeharrak formalak bakar-bakarrik exijitu daitezke beste zerga betebeharrak horiek zehazteko eskubidearen preskripzio epea amaitu ez den bitartean.

#### **1.2.6.4 Zerga zorra iraungitzeko beste modu batzuk**

Zorra konpentsatu edo barkatzeagatik eta lege xedapenetan aurreikusten diren gainerako bitartekoak aplikatzeagatik iraungi daitezke zerga zorrak.

Kompentsazioa ofizioz edo zergapekoak eskatuta erabakiko da.

Zerga zorrak foru arau bidez baino ezingo dira barkatu, bertan erabakitzen diren zenbateko eta baldintzei jarraikiz.

#### **1.2.6.5 Kreditu tributarioaren bermeak**

Zergen Foru Arau Orokorrak berme hauek jasotzen ditu:

- Lehentasun eskubidea (75. artikulua).
- Legezko hipoteka tazitua (76. artikulua)
- Ondasunen atxikipena (77. artikulua).
- Kautelazko neurriak: Administrazioak sumatzen badu arrazoiak badirela pentsatzeko zerga zorra ezin izango dela kobratu edo kobrantza oztopatuta gerta daitekeela, kautelazko neurriak hartu ahal izango ditu zerga zorra kobratuko dela ziurtatzeko. Honako hauek izan daitezke:

a) Zerga Administrazioak itzuli behar dituen kopuruak edo egin behar dituen bestelako ordainketak atxikitzea. Itzulketa erabakiarekin batera jakinaraziko zaio interesatuari.

b) Ondasun eta eskubideak prebentzioz bahitzea.

c) Ondasun edo eskubideen salmenta, karga edo erabilpena debekatzea.

d) Beren jarduera nagusiari dagozkion obra exekuzioak edo zerbitzu prestazioak kontratatzen edo birkontratatzeko dituzten pertsona edo entitateek kontratistei edo birkontratistei egiten dizkieten ordainketen portzentaje bat atxikitzea, kontratatzen edo birkontratatzeko diren obra edo zerbitzuei dagokien zatian, langileei, profesionaleri edo bestelako enpresariei jasanarazi behar zaizkien tributuen edo atxiki behar zaizkien kopuruaren zerga betebeharren berme gisa.

e) Legez aurreikusita dagoen beste edozein neurri.

Zerga zorraren gerorapen edo zatikapenak bermatzeko, kreditu entitate batek edo elkarren bermerako sozietate batek emandako abal solidarioa edo kauzio aseguruaren ziurtagiria bere alde eratzeko exijitu dezake Zerga Administrazioak.

Abal edo ziurtagiri hori lortzea ezinezkoa dela edo horiek emateak jarduera ekonomikoaren bideragarritasuna nabarmen konprometitzen duela frogatzen denean, Zerga Administrazioak bestelako bermeak onartu ahal izango ditu, hala nola hipoteka, bahia, fidantza pertsonal eta solidarioa edo nahikoa irizten dion bestelakoren bat, erregelamenduz ezartzen den eran.

Bermeak eratzeko betebeharretik erabat edo partzialki salbuetsita geratu ahal izango da zergapekoa, erregelamenduz ezartzen den kasuetan (79.2 artikulua).

### **1.3 TRIBUTUEN APLIKAZIOA** (80.etik 182. artikulura)

#### **1.3.1 Printzipio orokorrak**

Tributuen aplikazioak zergapekoei informatu eta laguntzeko nahiz tributuoak kudeatu, ikuskatu eta biltzeko Zerga Administrazioak egiten dituen jarduketa guztiak hartzen ditu, bai eta zergapekoek beren eskubideak erabili edo beren zerga betebeharrak betetzeko egiten dituztenak ere.

##### **1.3.1.1 Zergapekoei informatzea eta laguntzea**

Administrazioak zergapekoei behar den informazio eta laguntza eman behar die, haien eskubide eta betebeharreri buruz, besteak beste, zerga arauen testu eguneratuak eta doktrina administratiborik garrantzitsuena argitaratuta, zerga araudia aplikatzeko dauden irizpide administratiboen berri emanda edo zergapekoei autolikidazio eta aitopenen egiten lagunduta.

Zergapekoek eskatu dezakete ezen, zerga-gaia gertatu aurretik edo hura deklaratzeko borondatezko epea amaitu baino lehen, Zerga Administrazioak iritzi loteslea eman dezala gertakari, egintza edo negozio juridiko jakin batzuk egiteak edo zenbait eragiketa aurrera eramateak berentzat izan ditzakeen ondorio tributarioei buruz.

Aurreko apartatuan xedatutakoa aurrera eramateko, bide hauek erabiliko dira:

- Zerga kontsulta idatziak.
- Informazioa, ondasun higiezinak eskuratu edo eskualdatu aurretik eman beharrekoa.
- Aurretiazko balorazio erabakiak.
- Aurretiazko tributazio proposamenak.

##### **1.3.1.2 Gizarte lankidetzaren tributuen aplikazioan**

Interesatuak tributuen aplikazioan lagundu dezakete, erregelamenduz ezartzen diren modu eta baldintzen arabera.

Pertsona fisiko edo juridikoak –publikoak izan edo pribatuak izan– behartuta daude beste pertsona batzuekiko harreman ekonomiko, profesional edo finantzarioetatik eratortzen diren era guztietako datu, txosten, aurrekari eta frogagiriak Zerga Administrazioari ematera, zerga arloan garrantzitsuak direnean. Aipatutako betebeharrak erregelamenduz erabakitzen diren modu eta epeetan beteko dira. Ezarritako obligazioak ez betetzea ezin izango da sekretu bankarioaren babespean gelditu. Funtzionario publikoek, profesional ofizialak barne, Zerga Administrazioari laguntzeko betebeharra dute eta, horretarako, zerga arloan duten informazio garrantzitsu osoa jakinaraziko diote, lege batek ez badu kontrakorik adierazten.

Zerga Administrazioak bere eginkizunak betetzean eskuratzen dituen datu, txosten edo aurrekariak izaera erreserbatua dute, eta berak kudeatu behar dituen zergak edo baliabideak modu eraginkorrean aplikatzeko eta zigorrak ezartzeko baino ezin dira erabili. Hortaz, ezin izango zaizkio beste inori utzi edo jakinarazi, legeak ezartzen dituen kasuetatik kanpo.

#### **1.3.2 Zerga arloko jarduketa eta prozeduren arau komunak**

##### **1.3.2.1 Zerga prozeduren faseak**

Zerga arloko jarduketa eta prozedura ofizioz edo zergapekoak eskatuta hasi daitezke, autolikidazio bidez, aitopene bidez, eskaera bidez edo zerga araudian aurreikusitako beste edozein bitarteko erabiliz. Jarduketa eta prozedurak hasteko dokumentuetan, zergapekoaren

edo, honelakorik egonez gero, ordezkariaren izen-deiturak edo sozietate izena eta identifikazio fiskaleko zenbakia adieraziko dira beti.

Erreglamendu bidez finkatu ahal izango da zergapekoek aitorpenak, autolikidazioak, eskaerak edo zerga ondorioak dituen beste edozein agiri zer kasu eta baldintzatan aurkeztu beharko dituzten bide telematikoak erabiliz.

Zerga arloko jarduketa eta prozedurak egiten direnean, Zerga Administrazioak zergapekoei haien eskubideak erabiltzea eta beren obligazioak betetzea erraztuko die une guztietan.

Zergak aplikatzeko prozeduretan Zerga Administrazioak egiten dituen jarduketak komunikazioetan, diligentzietan eta txostenetan nahiz prozedura bakoitzaren araudiak aurreikusitako beste agiri batzuetan dokumentatuko dira.

Zergak aplikatzeko prozedura guztietan, ebazpen proposamena idatzi aurretik interesatuari entzungo zaio egoki jotzen duena alegatu dezan, honako kasu hauetan izan ezik:

- a) Zerga Administrazioak behin-behineko likidazioa egin dezakeenean, legeak hala ahalbideratzen duelako, zergapekoari likidazio proposamenik aurrez jakinarazi behar izan gabe.
- b) Dena delako prozedurari buruzko arauk alegazioetarako aurreikusten duten tramitea proposamenaren ondoren datorrenean.
- c) Premiamenduzko prozeduran, hala berrikusita dagoenean.

Aipatutako entzunaldiak hamar eguneko iraupena izango du gutxienez, eta hamabost eguneko gehienez.

Zerga prozedurak amaitu daitezke ebazpena emateagatik, interesatuak bere asmoan atzera egiteagatik, eskaera oinarritzen duen eskubideari uko egiteagatik, ustekabeko arrazoiak direla-eta prozedurekin aurrera jarraitzea materialki ezinezkoa gertatzeagatik, preskripzioagatik, errekeritutako obligazioa betetzeagatik edo ordenamendu juridikoan aurreikusten den beste edozein arrazoirengatik.

### **1.3.2.2 Zerga likidazioak**

Zerga Administrazioaren organo eskudunak ematen duen amaierako egintza da zerga likidazioa, zerga zorraren zenbatekoa edo, hala badagokio, zerga araudiari jarraituz itzuli edo kopentsatu behar den kopurua kuantifikatu eta zehazteko.

Zerga likidazioak behin-behinekoak edo behin betikoak izango dira. Likidazioak jakinaraziko zaizkie zergapekoei.

### **1.3.2.3 Ebazteko betebeharra eta epeak**

Zerga Administrazioa behartuta dago zergak aplikatzeko prozeduretan planteatzen diren gai guztiak espresuki ebaztera eta ebazpen espresu hori jakinaraztera.

Dena delako prozedurari buruzko araudian, zein den ebazpena jakinarazteko gehieneko epea finkatuko da. Prozeduren arau erregulatuak gehieneko eperik finkatzen ez badute, sei hilabetekoa izango da.

Epea honela kontatuko da:

- Ofizioz hasitako prozeduretan, prozedura hasteko erabakia jakinarazten den egunetik aurrera.
- Interesatuaren eskariz hasitako prozeduretan, administrazio eskudunaren erregistroan agiriari sarrera eman zaion egunetik aurrera.

Erregela honetatik kanpo geratzen dira aitorpen edo autolikidazio bidez hasitako kudeaketa prozedurak eta, orobat, premiamenduzko prozedura, horien jarduketak preskripzio epeak amaitu arte luzatu ahal izango baitira.

Ofizioz hasitako prozeduretan, gehieneko epea ebazpen espresurik jakinarazi gabe amaitzen bada, horrek tributuak aplikatzeko prozedura bakoitzaren araudian aurreikusitako ondorioak sortuko ditu.

Behin prozedura iraungita, iraungipen hori ofizioz edo interesatuak eskatuta deklaratu da, eta jarduketak artxibatzeko aginduko da.

#### **1.3.2.4 Frogabideak, balorazioa eta frogaren zama**

Zerga prozeduretan aplikagarri izango dira Kode Zibilean eta Prozedura Zibileko Legean frogabideei eta balorazioari buruz ezarrita dauden arauak, zerga araudiak bestelakorik ezartzen ez bada behintzat.

Baldin eta gastu kengarriak eta egindako kenkariak enpresari edo profesionalen eragiketen ondorioz sortu badira, eragiketa egin duen enpresariak edo profesionalak emandako fakturarekin edo horren ordezeko agiriarekin frogatuta geratuko dira nagusiki. Bai faktura eta bai ordezeko agirian zerga araudiak ezarritako beharkizunak bete beharko dira.

Jarduketa eta prozedura tributarioen barruan egiten diren diligentziak agiri publikoak dira, eta horiek formalizatzea ekarri duten gertakariak frogatzeko balio dute, aurkakoa egiaztatzen ez bada.

Zerga arauak ezarritako presuntzioak kontrako frogaz deuseztatu daitezke, salbu foru arau batek espresuki debekatzeko duenean.

#### **1.3.2.5 Jakinarazpenak**

Zergapekoari jakinarazpenak egiteko araubidea administrazio arau orokorretan jasotakoa izango da, betiere Zergen Foru Arau Orokorrak ezarritako berezitasunak aintzat hartuta.

Interesatuaren eskariz hasitako prozeduretan, jakinarazpena zergapekoak edo ordezkariak horretarako adierazitako tokian edo, horren ezean, bataren zein bestearen zerga helbidean egingo da.

Ofizioz hasitako prozeduretan, zergapekoaren edo ordezkariaren zerga helbidean, lantokian, jarduera ekonomikoa garatzen den lekuan edo jakinarazitako egintza interesatuak edo ordezkariak jaso dutela egiaztatzeko moduko beste edozein tokitan egin ahal izango da jakinarazpena.

#### **1.3.2.6 Egiaztapen eta ikerketa ahalmenak eta funtzioak**

Zerga Administrazioak ahalmena du gertakari, egintza edo negozio juridiko guztiak nahiz horiekin lotuta dagoen edozein zirkunstantzia, datu edo agiri egiaztatu eta ikertzeko, zerga obligazioak betetzen direla ziurtatzeko garrantzitsuak izan daitezkeenean.

#### **1.3.2.7 Iruzuraren aurkako borroka**

Ogasun eta Finantza Departamentuak Zergen Egiaztapen Plana prestatuko du urtero. Planak izaera erresebatua izango du, baina horrek ez du eragotziko haren irizpide orokorrak ezagutaraztea.

Zergen Egiaztapen Planak Ikuskapen Plana hartuko du bere baitan, erregelamenduz ezartzen den edukia jasota.

### **1.3.3 Zerga kudeaketako jarduketak eta prozedurak**

#### **1.3.3.1 Kontzeptua eta definizioak**

Ikuskapenean eta zergabilketan sartzen ez diren funtzio administratiboak zerga kudeaketarako jarduketak eta prozedurak dira, betiere tributuak aplikatzea helburu duten jarduketak egiteko.

Zerga kudeaketa hasteko erak hauek dira:

- a) Dagokionak eskatuta, autolikidazio edo aitopen bat aurkeztuz, edo zergapekoaren eskariz.
- b) Ofizioz, Zerga Administrazioaren aldetik.

Zerga aitopena da Zerga Administrazioari aurkezten zaion eta, tributuak aplikatzeari begira, edozein gertaera garrantzitsu egin izana aitortu edo agerian uzten duen edozein agiri.



Autolikidazioak zergapekoek egiten dituzten aitortpenak dira. Horietan, tributua likidatzeko beharrezkoak diren datuak eta eduki informatiboko bestelakoak Zerga Administrazioari jakinarazteaz gain zergapekoek zerga zorraren zenbatekoa edo, hala badagokio, itzuli edo konpentsatu beharreko zenbatekoa zehaztu eta ordaintzeko beharrezkoak diren kalifikazio eta kuantifikazio eragiketak egiten dituzte.

### **1.3.3.2 Prozedura motak**

Besteak beste, honako hauek dira zerga kudeaketako prozedurak:

a) Autolikidazio bidez hasitako prozedura.

Tributuaren araudiak hala ezartzen duenean, kudeaketa hasteko zergapekoak aitortpen bat aurkeztu beharko du, eta bertan zerga zorraren zenbatekoa edo itzuli nahiz konpentsatu beharreko kopurua adierazi, dagokionaren arabera.

Prozedura hau ikuskapen prozeduretako bat hasteagatik amaitu daiteke, egiaztapen murriztuko prozedura alde batera utzita.

b) Aitortpen bidez hasitako prozedura.

Tributuaren araudiak hala ezartzen duenean, kudeaketa zergapekoak aitortpen bat aurkeztuta hasiko da. Bertan zerga-gaia gauzatu dela adieraziko du, eta behar diren datuak jakinaraziko ditu Administrazioak zerga betebeharra behin-behineko likidazio bat eginez kuantifikatu dezan.

Prozedura hau, autolikidazio bidez hasitako prozedurak bezala amaitu daiteke.

Autolikidazio eta aitortpen bidez hasitako prozeduretan, Zerga Administrazioak autolikidazio edo aitortpenak eta horiei erantsitako dokumentazioa berrikusi ditzake, zerga araudia behar bezala aplikatu den eta adierazitako datuak berak dituenekin bat datozen egiaztatze aldera.

c) Zerga zorra likidatzeko ofizios hasitako prozedura.

Zerga Administrazioak zergapekoari errekerimendua egin badio arauzko epean egin ez dituen autolikidazio edo aitortpenak aurkezteko, errekerimendua jakinarazi eta biharamunetik hasita hilabeteko epea behin igarota Administrazioak zerga zorra kuantifikatuko duen behin-behineko likidazio bat ofizios egiteko prozedura abiatuko du, baldin eta epe horretan obligazioa ez bada betetzen edo behar bezala ez bada frogatzen betebeharririk ez dagoenik.

d) Balioak egiaztatzeko prozedura.

Zerga Administrazioak balioak egiaztatu ahal izango ditu, jakinarazpen baten bitartez edo, nahiko daturik dagoenean, behin-behineko likidazioa eta balorazioa eginda.

Interesatuak perituen tasazio kontrajarria sustatu ahal izango dute egiaztapen fiskaleko baliabideak zuzentzeko, administratiboki egiaztatutako balioen arabera egindako likidazioaren aurka edo, zerga araudian hala aurreikusiz gero, behar bezala jakinarazitako balioak egiaztatzeko egintzaren aurka bidezkoa den lehendabiziko errekurtsio edo erreklamazioaren epearen barruan.

e) Egiaztapen mugatuko prozedura.

Egiaztapen mugatuko prozeduran, Zerga Administrazioak zerga betebeharra dakarten gertakari, egintza, elementu, jarduera, ustiapen eta gainerako zirkunstantziak egiaztatu ahal izango ditu. Prozedura honetan, jarduketa zehatz batzuk bakarrik egin ahal izango ditu.

Modu hauetako batean amaituko da prozedura:

a) Zerga Administrazioak ebazpen espresua emanaz, hain zuzen ondorengo apartatuan jasotako edukia izango duena.

b) Prozedura iraungiz, behin 6 hilabeteko epea igarota, prozedura hasteko erabakia jakinarazten denetik aurrera; nolana ere, horrek ez du eragotziko Zerga Administrazioak prozedura hori berriro hasi ahal izatea preskripzio epearen barruan.

c) Ikuskapen prozesu bat hasiz, egiaztapen mugatuaren gaia hartzen duena.

### **1.3.4 Ikuskapen jarduketak eta prozedurak**

#### **1.3.4.1 Funtzioak**

Zerga ikuskapenean, funtzio hauek betetzen dira, besteak beste:

- a) Zerga-gaiak ikertzea, Administrazioak ezagutzen ez dituenak.
- b) Aitorpenak nahiz autolikidazioak egiaztatzea.
- c) Zergen aplikazioarekin lotuta dauden informazioa lortzeko jarduketak egitea.
- d) Eskubide, errenta, produktu, ondasun, ondare, enpresa eta gainerako elementuen balioa egiaztatzea.
- e) Egiaztapen eta ikerketetatik ateratzen diren zerga likidazioak egitea.
- f) Egiaztatzea zerga onurak edo pizgarriak eta zerga itzulketak lortzeko exijitutako beharkizunak betetzen direla nahiz zerga araubide bereziak aplikatzeko behar diren baldintzak izan badirela.
- g) Ikuskapen saioetan zergapekoak informatzea, haien zerga eskubide-betebeharrez eta azken horiek betetzeko moduz.
- h) Zerga esku hartze iraunkorrak edo ez-iraunkorrak egitea.
- i) Herri Administrazioiko beste organo batzuei aholkua ematea eta haientzat txostenak egitea.
- j) Beste xedapen batzuetan jasota dauden edo agintari eskudunek agintzen dizkieten beste funtzio batzuk.

#### **1.3.4.2 Ahalmenak**

##### 1. Agirien azterketa:

Ikuskapen jarduketak egitean, elementu hauek izango dira aztergai: agiriak, liburuak, kontabilitate nagusia eta osagarria, fitxategiak, fakturak, frogagiriak, zergetarako garrantzizkoa den posta mezuak, datu base informatizatuak, eta jarduera ekonomikoari buruzko programa, erregistro eta artxibo informatikoak. Era berean, ikuskagai izango dira Administrazioari aurkeztu behar zaizkion edo zerga betebeharrak exijitzeko behar diren ondasun, elementu eta ustiapenak, eta bestelako aurrekariak edo informazioa.

##### 2. Finkan edo establezimenduan sartzea

Ikuskapen jarduketarako beharrezkoa denean, zergak ikuskatzen dituzten funtzionarioak sartu ahal izango dira, arauzko baldintzak betez, finketan, negozio lokaletan eta gainerako establezimendu edo tokietan, baldin eta horietan zergari lotutako jarduerak edo ustiapenak egiten badira, zergapeko ondasunak badaude, zerga-gaiak edo zerga betebeharren beharkizunak gertatzen badira edo horiei buruzko frogaren bat badago.

##### 3. Agertu beharreko errekerimenduak

Ikuskariak errekeritutako zergapekoa bera edo ordezkaria agertu beharko da jarduketak egiteko adierazitako tokian, egunean eta orduan, eta berari eskatutako dokumentazioa eta gainerako elementuak aurkeztu edo eskura izan beharko ditu.

##### 4. Herri agintarien agentetzat hartzea

Ikuskapena egiten duten funtzionarioak herri agintarien agentetzat hartu behar dira, eta bulego publikoetatik kanpo izaera hori egiaztatu beharko dute horrelakorik eskatzen bazaie.

#### **1.3.4.3 Ikuskarien jarduketaren dokumentazioa**

Zerga ikuskarien jarduketak komunikazio, diligentzia, txosten eta aktetan dokumentatuko dira.

#### **1.3.4.4 Ikuskapen prozedura eta jarduketa motak**

Honako hauek dira ikuskapen prozedurak eta jarduketak, besteak beste:

- a) Egiaztapen eta ikerketa prozedura.
- b) Egiaztapen mugatuko prozedura.

- c) Zergapekoa bertaratu gabeko erregularizazio prozedura.
- d) Informazioa lortzeko jarduketak.

#### **1.3.4.5 Ikuskapen prozeduretako jarduketan tokia**

Ikuskapen jarduketak nonahi egin daitezke, ikuskariak erabakitzen duten tokiaren arabera:

- a) Zergapekoaren zerga helbidearen tokian edo ordezkariaren helbidearen, langelaren edo bulegoaren tokian.
- b) Zergapeko jarduerak osorik edo partzialki egiten diren tokian.
- c) Zerga-gaiaren edo zerga betebeharraren beharkizunari buruz frogaren bat, partziala bada ere, dagoen tokian.
- d) Zerga Administrazioako bulegoetan, ikuskatu beharreko elementuak haietan aztertu daitezkeenean.

#### **1.3.4.6 Ikuskapen prozeduretako jarduketan ordutegia**

Bulego publikoetan egiten diren jarduketak lanaldiaren barruan gauzatuko dira.

Baldin eta jarduketak interesatuaren lokaletan gauzatzen badira, haietan egiten den bulego edo jardueraren lanaldia errespetatuko da, eta elkarrekin ados jarritz gero beste egun edo ordu batzuetan egin ahal izango dira.

Jarduketan zirkunstantziak direla-eta ezinbestekoa denean, aurreko apartatuan aipatutako egun eta orduetatik kanpo jardun ahal izango da, arauz ezartzen denari jarraituz.

#### **1.3.4.7 Egiaztapen eta ikerketa prozedura**

##### **1.3.4.7.1 Xedea**

Prozedura honen xedea izango da zerga obligazioak behar bezala betetzen direla egiaztatzea eta ikertzea, eta, bidezkoa denean, prozeduraren barruan zergapekoaren zerga egoera erregularizatuko da, likidazio bat edo batzuk eginez.

##### **1.3.4.7.2 Kautelazko neurriak**

Egiaztapen eta ikerketa prozeduran, behar bezala arrazoitutako kautelazko neurriak hartu ahal izango dira, zerga betebeharrak ba ote dagoen edo betetzen ote den egiaztatzeko frogak desagertzea, suntsitzea edo aldatzea saihestu dadin.

Neurrien artean, honako hauek zigitatu, gordailatu edo inkautatu ahal izango dira, bidezkoa denean: Zergapeko merkantzia edo produktuak, eta, era berean, informazioa eduki dezaketen liburu, erregistro, agiri, artxibo eta lokalak, edo datuak tratatzeko ekipa elektronikoak.

Aurretik aipatutako helburuekin proportzionatuak izango dira, denboran mugatuta egongo dira, eta likidazio eskumena duen organoak 15 eguneko epean berretsi behar ditu neurriak, horiek hartu direnetik aurrera, eta haien arrazoi izan ziren zirkunstantziak desagertuz gero altxatu beharko dira.

##### **1.3.4.7.3 Egiaztapen eta ikerketa prozedura hastea**

Egiaztapen eta ikerketa prozedura era hauten hasi daiteke:

- a) Ofizioz.
- b) Zergapekoak eskatuta. Egiaztapen eta ikerketa prozedura partzial batean ikuskatzen ari diren zergapeko guztiek Zerga Administrazioari eskatu ahal izango diote jarduketek izaera orokorra izateko zergari dagokionez.

##### **1.3.4.7.4 Egiaztapen eta ikerketa prozedurako jarduketan hedadura**

Egiaztapen eta ikerketa prozedurako jarduerak orokorrak edo partzialak izan daitezke.

Egiaztapen eta ikerketa prozedurako jarduketak partzialak izango dira egiaztapen aldiaren barruan zerga betebeharraren elementu guztiak hartzen ez dituztenean, bai eta arauz jasotzen diren kasu guztietan ere.

#### **1.3.4.7.5 Egiaztapen eta ikerketa prozeduraren gehieneko epea**

Egiaztapen eta ikerketa prozedurako jarduketak hamabi hilabeteko epean amaitu beharko dira, zergapekoari haren hasiera jakinarazi zaionetik aurrera.

Ondorengo zirkunstantzietako bat gertatzen denean, aipatutako epea zabaldu daiteke:

1. Jarduketek konplexutasun berezia dutenean. Kasu horietan, jarduketek konplexutasun berezia dutela ulertu behar da:

a) Zergapekoaren eragiketen bolumena kontuei auditoretzako eginbeharra izateko ezarritakoa edo handiagoa denean.

b) Elkarri lotutako pertsonen edo entitateen artean egindako jarduera edo eragiketak egiaztatzen direnean.

c) Egin beharreko jarduketek 75etik gorako zergapekori eragiten dietenean, betiere jarduketa horiek zergapekoaren zerga egoera erregularizatzeko beharrezkoak badira.

d) Gertakariak, egintzak, elementuak, jarduerak, ustiapenak, baloreak eta zerga betebeharraren gainerako zirkunstantziak Gipuzkoatik kanpo gertatzen direnean eta, horretarako, egiaztapen eta ikerketa jarduketak lurralde eremu horretatik kanpo egitea beharrezkoa denean.

e) Zergapekoak zerga administrazio bati baino gehiagori ordaintzen dienean, Sozietateen gaineko Zergagatik edo Balio Erantsiaren gaineko Zergagatik.

f) Zergapekoa sartuta dagoenean Sozietateen gaineko Zergan bateratze fiskaleko araubidean edo Balio Erantsiaren gaineko Zergan entitate taldeen araubidean zergapetuta dagoen talde batean, eta talde horri ikuskapen egiaztapena egiten ari zaionean.

g) Zergapekoak zergak nazioarteko gardentasun fiskaleko araubidearen bidez ordaindu behar dituztenean edo errenten egozpeneko araubideari lotutako entitate batean parte hartzen duenean, baldin eta ikuskariak entitate hori egiaztatzen ari badira.

h) Zergapekoaren kontabilitateko edo erregistroko betebeharrak funtsean ez betetzeak edo liburuak edo erregistroak galtzeak edo ez aurkezteak egiaztapena are gehiago zailtzen duenean.

i) Zergapekoen jarduna ikertzen ari denean zergetan iruzur egin edo saihesteko edo ez dagozkien itzulketak edo zerga onurak jasotzeko ustezko helburua duen sare batean edo talde antolatu batean ustez parte hartzen ari direlako. Kasu honetara bilduko da bereziki Balio Erantsiaren gaineko Zergari iruzur egiteko ustezko talde antolatua ikertzea, baldin eta kanpoko edo Europako Batasunaren barruko merkataritza eragiketekin zerikusia badu.

j) Zergapekoak ikertzen direnean eragiketa simulatuak egiteagatik, fakturak, ziurtagiriak edo bestelako agiri faltsu edo faltsutuak erabiltzeagatik edo tartejarritako pertsona fisiko edo juridikoek parte hartzeagatik, baldin eta jarduketa horien helburua bada ondasun, eskubide edo errenten benetako titularrari dagokion zerga ordainketa saihestea.

k) Egiaztapena ekonomikoki elkarren artean lotutako pertsonen edo entitateen buruzkoa denean, baldin eta ondasun edo zerbitzu jakin baten produkzioan parte hartzen badute, betiere ikuskapen jarduketaren xedea produkzio eta banaketa prozesuaren faseak egiaztatzea bada.

l) Zerga onura bat aplikatzea bidezkoa ote den egiaztatzeko, beharrezkoa denean beste zerga baterako aurreikusitako beharkizunak edo zerga araubideak betetzen direla baieztatzea.

m) Zerga araubide berezietara bildutako enpresa berregituraketako eragiketak egiaztatzen direnean eta hainbat zergapekori dagokienez jarduketak egin behar direnean, bai administrazio ikertzailearen barruan eta bai beste zerga administrazio batzuen eremuan.

n) Egiaztapen eta ikerketa prozeduraren barruan elusioaren aurkako prozeduraren zirkunstantziak gertatu daitezkeela uste denean.

2. Jarduketan barruan atzematen denean zergapekoak Zerga Administrazioari bere jarduera enpresarial edo profesionaletako bat ezkutatu diola.

#### **1.3.4.7.6 Egiaztapen eta ikerketa prozedura amaitzea**

Hiru eratarata bukatu daiteke prozedura hau:

1. Akta bidez. Beste elementu batzuen artean, hau aipatu behar da: zerga-gaiaren funtsezko elementuak edo zerga betebeharraren eta zergapekoari egindako egozpenaren izatezko oinarria, bai eta erregularizazioaren zuzenbidezko oinarriak ere.
2. Txosten bidez. Baldin eta erregularizazioa bidezkoz hartzen ez bada Ikuskapen Planean sartzea ekarri zuten zantzuak funsgabeak zirela egiaztatzeagatik edo prozedura garatzea ezinezkoa izan bada arauz jasotzen denari jarraituz.
3. Ikuskapen Plana onartzeko eskumena duen organoaren idatzizko aginduaren bidez.

#### **1.3.4.7.7 Akta motak**

Tramitazioaren ondorioetarako, adostasunezkoak edo desadostasunezkoak izan daitezke ikuskapen aktak.

##### **1. Adostasun aktak**

Noiz?:

- a) Zergapekoak edo ordezkariak zerga ikuskarien aktaren proposamen osoarekin ados dagoela adierazten duenean eta horrela espresuki jasota uzten denean.
- b) Zerga ikuskarien iritziz zergapekoaren zerga egoera zuzena bada eta inolako erregularizaziorik bidezkoa ez bada, zergapekoak berak adostasuna emanda.

Urraketak eginez gero, diruzko zigorren zenbatekoa %40 murriztuko da zergapekoak erregularizazioari nahiz zigorrari adostasuna ematen dienean.

##### **2. Desadostasun aktak**

Noiz?:

Zergapekoa edo ordezkaria agertzen ez bada horretarako adierazitako tokian eta egunean edo, behin agertuz gero, akta jasotzeari edo izenpetzeari uko egiten dionean.

Baldin eta aktan formalizatutako erregularizazio proposamena aldatzen bada haren Administrazioaren proposamenean jasotakoaren aldean, alegazioak aurkeztu ahal izango dizkio zergapekoak ikuskapenean diharduen organoari, behin espedienteaz aztertuta, hamabost egun naturaleko epean akta egin edo jakinarazi denetik aurrera, edo, bestela, adostasuna eman ahal izango dio proposameneri; azken kasu horretan, tramitazioak adostasun akta gisa jarraituko du.

#### **1.3.4.8 Egiaztapen murriztuko prozedura**

Noiz erabiltzen da? Zerga Administrazioiko beste organo batzuek eskatuta egiaztatzen duenean zergapeko batek aurkeztutako aitortzen elementuren bat zerga araudiarekin bat datorrela. Era berean, eskatutako itzulketak bat, zerga pizgarri jakin bat edo zergapekoak eskatutako araubide berezi baten aplikazioa bidezkoa ote den egiaztatu behar denean erabili ahal izango da.

Sei hilabeteko epean amaitu beharko dira, zergapekoari haren hasiera jakinarazi zaionetik aurrera eta amaitutzat hartuko da, zerga ikuskarien iritziz, bidezko administrazio egintzak oinarritzeko behar diren datu eta frogak lortu direnean, bai zergapekoaren aitortzena zuzentzat hartuta edo bai hori zuzenbidearen arabera erregularizatzea proposatuta.

Prozedura osoa txosten batean dokumentatuta utziko da eta zergapekoari jakinarazi beharko zaio, jarduketa konkretuak zehaztuta. Gainera, zergapekoari informatuko zaio txostena haren zerga egoera erregularizatzeko behar diren administrazio egintzak emateko eskumena duen organoari igorriko zaiola, eta hamabost eguneko epea emango zaio egoki deritzen alegazioak aurkeztu diezazkion aipatutako organoari.

Aipatutako ikuskapen txostenaren kontra ezin izango da jarri errekurtsio edo erreklamazio independenterik. Halere, hartatik eratorritako egintza eta likidazioen aurka jartzen diren haietan, txostenean proposatutako erregularizazioa bidezkoa ote den azaldu ahal izango da.

### **1.3.5 Zergabilketako jarduketak eta prozedura**

#### **1.3.5.1 Xedapen orokorrak**

Zerga zorrak kobratzeko administrazio funtzioak betetzen dira zergabilketan.

Bi eratara bildu daitezke zerga zorrak:

- a) Borondatezko epean, Zergen Foru Arau Orokorrak 61. artikuluan jasotako epeetan ordainduz edo betez.
- b) Epe exekutiboan, zergapekoak bere kabuz ordainduz edo betez edo, horren ezean, premiamenduzko prozedura administratiboaren bidez.

Epe exekutiboa honela hasiko da:

- a) Zerga Administrazioak likidatutako zorrak direnean, Zergen Foru Arau Orokorrak 61. artikuluan haiek ordaintzeko jasota dagoen epea amaitu ondorengo egunean.
- b) Diru sarrera egin gabe aurkeztutako autolikidazioaren bidez ordaindu beharreko zorrak direnean, tributu bakoitzaren araudian ordaintzeko ezarritako epea amaitu ondorengo egunean edo, hura bukatu bada, autolikidazioa aurkeztu ondorengo egunean.

Behin epe exekutiboa hasi eta gero, Zerga Administrazioak zor likidatuak edo autolikidatuak bilduko ditu, zergapekoaren ondarearen gainean premiamenduzko prozedura erabiliz.

Epe exekutiboa hasteak berarekin ekarriko du berandutza interesak eta epe exekutiboko errekarguak eta, bidezkoa denean, premiamenduzko prozeduraren kostuak exijitzea.

#### **1.3.5.2 Premiamenduzko prozedura**

Premiamenduzko prozedura administratiboa da bakar-bakarrik, eta zerga zorrak zordunaren ondarea exekutatzuz kobratzeko jarduketa guztiez osatuta dago. Soilik Zerga Administrazioak izango du prozeduraren ardura hartu eta gorabehera guztiak ebazteko eskumena.

##### **1.3.5.2.1 Premiamenduzko prozedura etetea**

Premiamenduzko prozedura etenda geratuko da errekurtsioei eta erreklamazio ekonomiko-administratiboei buruzko arauetan jasotako moduan eta beharkizunak betez, bai eta zerga araudian jasotako gainerako kasuetan ere.

Zergabilketako organoek zuzenean etengo dute premiamenduzko prozedura, bermerik eratu gabe, baldin eta interesatuak erakusten badu zerga zehaztean bere kalterako gertatu dela akats materiala, aritmetikoa edo gertatzezkoa, zorra ordaindu, barkatu, konpentsatu, geroratu edo eten dela, edo ordainketa exijitzeko eskubidea preskribatu dela.

Administrazio organo eskudunari hirugarrengotzako erreklamazioa aurkeztuko zaio bi kasu hauetan: hirugarren batek bahitura altxatzea nahi duenean, ondasun edo eskubide bahituen jabari edo titulartasuna berea dela uste duelako; edo, bestela, hirugarren batek uste duenean Herri Ogasunak bere kreditua lehentasunez itzuli behar diola.

Baldin eta jabariko hirugarrengotza aurkezten bada, premiamenduzko prozedura etenda geratuko da auzipeko ondasun eta eskubideei dagokienez, behin ziurtatzeko bidezko neurriak hartuta.

Eskubide hobea duen hirugarrengotza denean, prozedurak aurrera jarraituko du harik eta ondasunen bidez zorra osatu arte, eta emaitza gordailuan utziko da hirugarrengotza ebatzi zain.

### **1.3.5.2.2 Premiamenduzko prozedura hastea**

Zergapekoari premiamenduzko probidentzia jakinarazita hasiko da premiamenduzko prozedura. Probidentzia horretan, ordaintzeko zorra identifikatuko da, errekarquak likidatuko dira eta ordaintzeko eskatuko zaio.

Premiamenduzko probidentziaren aurka, bakarrik honako kontraktasun arrazoi hauek izango dira onargarriak:

- a) Zorra erabat amaitzea, edo ordainketa exijitzeko eskubidea preskribatzea.
- b) Zorra geroratu, zatikatu edo konpentsatzeko eskatzea borondatezko epean, eta zergabilketako prozedura etenda geratzeko beste arrazoi batzuk.
- c) Likidazioa ez jakinaraztea.
- d) Likidazioa deuseztatzea.
- e) Premiamenduzko probidentziaren edukian akats bat izatea, zorduna edo zor premiatua identifikatzea eragozten duena.

Zergapekoak ez badu zorra ordaintzen emandako epean, ondasunak bahituko zaizkio, premiamenduzko probidentzian horrela ohartarazi ondoren.

### **1.3.5.2.3 Bermeak exekutatzea**

Baldin eta zerga zorra bermatuta badago, lehendabizi bermea exekutatu da premiamenduzko prozedura administratiboaren bidez.

### **1.3.5.2.4 Ondasun eta eskubideak bahitzea**

Beti proportzionaltasunaren printzipioa betez, zergapekoaren ondasun eta eskubideak bahituko dira honako hauek ordaintzeko adina:

- a) Ordaintzeko zor edo zigorraren zenbatekoa.
- b) Ordainketa egunera arte sortu diren edo sortzen diren interesak.
- c) Bidezko errekarquak.
- d) Premiamenduzko prozeduraren kostuak.

Zerga Administrazioak bahitzeko errazagoak diren edo zergapekoari kalte txikiagoa dakarkioten ondasun eta eskubideak bahituko dizkio, harik eta zorraren zenbatekoa ordaindu arte. Nolanahi ere, azkenik bahituko zaizkio tratatuak izateko baldintza zergapekoak konstituzionalki babestua duen helbidean sartzea duten ondasun eta eskubideak.

### **1.3.5.2.5 Bahitura diligenzia eta prebentziozko idaztoharra**

Bahitura jarduketa bakoitzeko, diligenzia bat egin behar da, jarduketarekin zer ikusia duen pertsonari jakinaraziko zaiona.

Baldin eta ondasun bahituak erregistro publiko batean inskribatu badaitezke, Zerga Administrazioak eskubidea izango du erregistroan bahituraren prebentziozko idaztoharra egiteko.

### **1.3.5.2.6 Premiamenduzko prozedura amaitzea**

Premiamenduzko prozedura kasu hauetan amaituko da:

- a) Kopurua ordainduta.
- b) Kreditua erabat edo partzialki kobragaitza dela erabakita, behin ordaindu behar duten guztiak kobragaitzat hartuta.
- c) Zerga zorra edo zigorra beste edozein arrazoiengatik amaitu dela erabakita.

## **1.4 ZIGORTZE AHALMENA** (183.etik 218. artikulura)

### **1.4.1 Zerga arloko zigortze ahalmenaren printzipioak**

Zerga arloko zigortze ahalmena gauzatzean, administrazio arloko zigortze ahalmenari buruzko printzipioen arabera jokatu da, Zergen Foru Arau Orokorrean eta tributu bakoitzari buruzko arauetan jasotako berezitasunak kontuan hartuta.

Bereziki, printzipio hauek aplikatuko dira: legezkotasuna, tipikotasuna, erantzukizuna, proportzionaltasuna eta ez-metaketa.

Horiez gain, atzeraeraginik ezaren printzipioa izaera orokorrean aplikatuko da.

#### **1.4.1.1 Erantzukizunaren printzipioa zerga urraketan arloan**

Foru arauetan edo legeetan jasotako ekintzek edo omisioek ez dute erantzukizunik sortuko zerga urraketa dela-eta, honako kasu hauetan:

- a) Zerga-gaietan jarduteko ahalmenik ez dutenek egiten dituztenean.
- b) Ezinbestez gertatzen direnean.
- c) Erabaki kolektibo baten ondorio direnean, hura onartu zenean beren botoa salbuetsi edo bilerara joan ez ziren haientzat.
- d) Zerga obligazioak betetzeko beharrezko diligenza jarri denean.
- e) Zerga Administrazioak zerga obligazioak betetzeko eman dituen programa informatikoen akats teknikoaren ondorio direnean.

#### **1.4.1.2 Zerga zigorren ez-metaketa printzipioa**

Baldin eta Zerga Administrazioaren iritziz urraketa Herri Ogasunaren aurkako delitua izan badaiteke, erruduntasun testigantza jurisdikzio eskudunera eramango du edo espedientea Ministerio Fiskalari bidaliko dio. Era berean, administrazio prozedurarekin jarraitzeari utzi eta etenda geratuko da harik eta aginte judizialak sententzia irmoa eman arte, jarduketak itxi edo artxibatu arte edo Ministerio Fiskalak espedientea itzuli arte.

Aginte judizialaren sententzia kondenatzaileak administrazio zigorra baztertuko du.

Baldin eta deliturik ez bada antzeman, Zerga Administrazioak jarduketak hasi edo jarraituko ditu auzitegiek frogatuz hartu dituzten gertakarien arabera, eta konputua eten zen puntuan kontatzen hasiko da berriro preskripzio epea. Prozeduraren etenaldian egindako administrazio jarduketarik egon ez balitz bezala jokatu da.

### **1.4.2 Zerga urraketa eta zigorrei buruzko xedapen orokorrak**

#### **1.4.2.1 Subjektu urratzaileak**

Besteak beste, hauek izango dira subjektu urratzaileak:

- a) Subjektu pasiboak.
- b) Konturako ordainketak egitera behartuak.
- c) Partikularren artean tributuaren ondorioz sortzen diren obligazioetan behartutakoak.
- d) Zerga betebeharrak formalak betetzera behartuak.
- e) Sozietate nagusia, bateratze fiskaleko araubidean.
- f) Bazkide edo kideei errentak egotzi edo esleitzera behartuta dauden entitateak.
- g) Zerga arloan jarduteko ahalmenik ez duten zergapekoen legeko ordezkaria.



### **1.4.2.2 Zerga urraketen kontzeptua**

Zerga urraketatzat hartuko dira edozein mailatako arduragabekeria duten dolu edo erruzko ekintza edo omisioak, betiere foru arau honetan edo beste foru arau edo lege batean hala sailkatuta eta zigortuta badaude.

### **1.4.2.3 Zerga zigorren motak**

- Diruzko zigorrak: isun finkoa edo proportzionala izan daiteke.

- Diruzkoak ez diren zigorrak honako hauek izan daitezke:

a) Subentzio edo diru laguntza publikoak lortzeko aukera eta eskaera izaerako zerga onurak eta pizgarriak izateko eskubidea galtzea.

b) Zigorra jarri duen administrazio publikoarekin kontratatzeke debekua, urte bat edo biko epean, arauz jasotzen denari jarraituz.

### **1.4.2.4 Zerga zigorrak mailakatzeko irizpideak**

Zerga zigorrak zenbait irizpideren arabera mailakatu daitezke:

a) Zerga urraketak behin eta berriz egitea.

b) Datuak ezkutatzea.

c) Iruzur bitartekoak edo tarteko pertsona erabiltzea.

d) Interesatuak ikuskarien lanean bereziki laguntzea, Zerga Administrazioak nekez lortu ditzakeen datuak bere kabuz emanez, baldin eta zorra gehitzea badakarte.

### **1.4.2.5 Zigorrak murriztea**

Diruzko zigorren zenbatekoa %40 murriztuko da zergapekoak erregularizazioari nahiz zigorrari adostasuna ematen dienean.

### **1.4.2.6 Zerga urraketen eragindako erantzukizuna amaitzea**

Zerga urraketek eragindako erantzukizuna behin subjektu urratzailea hilda eta zigorren preskripzio epea igarota amaituko da.

Zerga zigorrak jartzeko preskripzio epea lau urtekoa izango da, eta urraketak egin ziren momentutik aurrera hasiko da.

### **1.4.2.7 Zerga zigorrak amaitzea**

Zerga zigorrak amaituko dira behin ordainduta edo beteta, ordainketa exijitzeko eskubidea preskribatuta, konpentsatuta, barkatuta eta haiek ordaintzera behartutako guztiak hilda.

Zerga zigor irmoak bakarrik Ogasun eta Finantza Departamentuko foru diputatuak barkatu ahal izango ditu, hala nahi badu.

## **1.4.3 Zerga urraketa eta zigorrak**

### **1.4.3.1 Autolikidaziotik eratorritako zerga zorra ordaintzeari uzteagatik**

Zerga urraketa hau egitea %50etik %150era bitarteko diruzko isun proportzionalaz zigortuko da.

Dena den, urraketa subjektu urratzaileari atxikitako kopuruak edo konturako sarrerak edo benetan jasandako zergak ordaintzeari utzi izanaren ondorio denean, zigorraren oinarriaren %75 eta %150 bitartekoa izango da zigorra.

### **1.4.3.2 Likidazioak egiteko behar diren aitorten edo agiriak osorik eta zuzen aurkezteko obligazioa ez betetzeagatik**

Zerga urraketa hau egitea %50etik %150era bitarteko diruzko isun proportzionalaz zigortuko da.

### **1.4.3.3 Itzulketak oker lortzeagatik**

Zerga urraketa hau egitea %50etik %150era bitarteko diruzko isun proportzionalaz zigortuko da.

### **1.4.3.4 Zerga itzulketak, onurak edo pizgarriak oker eskatzeagatik**

Urraketa %15eko diruzko isun proportzionalaz edo 300 euroko diruzko isun finkoaz zigortuko da.

### **1.4.3.5 Partida positiboak edo negatiboak nahiz itxurazko zerga kredituak oker zehaztu edo frogatzeagatik**

Urraketa %10eko diruzko isun proportzionalaz zigortuko da oinarri ezargarrian konpentsatu edo kentzeko partidak badira, edo %30ekoaz, berriz, kuotan kentzeko partidak edo itxurazko zerga kredituak badira.

### **1.4.3.6 Autolikidazio edo aitortenak kalte ekonomikorik sortu gabe epe barruan ez aurkezteagatik edo zerga helbidea jakinarazteko obligazioa ez betetzeagatik**

### **1.4.3.7 Autolikidazio edo aitortenak oker aurkezteagatik kalte ekonomikorik sortu edo banakako informazio errekerimenduei erantzun gabe**

### **1.4.3.8 Kontabilitate eta erregistro obligazioak ez betetzeagatik**

### **1.4.3.9 Fakturazio edo dokumentazio obligazioak ez betetzeagatik**

### **1.4.3.10 Zerga Administrazioaren lanari aurre egin, eragozpen edo aitzakiak jarri edo uko egiteagatik**

## **1.4.4 Zerga arloko zigor prozedura**

Zerga arloko zigor prozedura ofizioz hasiko da beti eta zergen aplikazio prozeduretatik bereizita tramitatuko da, salbu zergapekoak uko egiten badio; hala bada, espresuki jasota utziko da, eta harekin batera tramitatuko da.

### **1.4.4.1 Zerga arloko zigor prozedura tramitatzea**

Zigor prozedura tramitatzean, behin jarduketak amaituta, ebazpen proposamena egingo da, eta horretan arrazoituta jaso behar dira gertakariak, horien kalifikazio juridikoa eta horiek dakarten urraketa, edo, bidezkoa denean, urraketa edo erantzukizunik egon ez izanaren adierazpena.

Era berean, ebazpen proposamenean zigorra zehaztu behar da, mailaketa irizpideak adierazita eta horien bidezotasuna modu egokian arrazoituta.

Ebazpen proposamena interesatuari jakinarazi behar zaio, eta adieraziko zaio espedientea ikusgai jarrita egongo dela eta 15 eguneko epea emango zaiola egoki deritzon guztia alegatu eta egoki deritzen agiri, frogagiri eta frogak aurkeztu ditzan.

### **1.4.4.2 Prozedura laburtua**

Baldin eta zigor espedientea hastean organo eskudunaren esku badaude zigor proposamena egiteko gertatzeko elementu guztiak, zigor proposamenaren hasierari buruzko jakinarazpen agiria ebazpen proposamena ere izango da. Horrela ohartarazi behar zaie interesatuei, espedientea ikusgai jartzekotan, eta hamabost eguneko epea eman behar zaie eskubidez komeni zaiena alegatu eta, bidezkoa denean, egoki deritzen agiri, frogagiri eta frogak aurkeztu ditzaten.

### **1.4.4.3 Zerga arloko zigor prozedura amaitzea**

Zerga arloko zigor prozedura ebazpen edo iraungipen bidez amaituko da.

Prozedura gehienez sei hilabeteko epean amaitu behar da, prozeduraren hasiera jakinarazten denetik aurrera.

Aipatutako epea ebazpen espresua jakinarazi edo jakinarazitzat hartu gabe amaitzeak berarekin ekarriko du prozedura iraungitzea.

#### **1.4.4.4 Zigorren aurkako errekurtsioak**

Zigor prozeduraren ebazpen egintzaren aurka errekurtsioa edo erreklamazio independentea jarri ahal izango da.

Honako efektu hauek izango ditu zigor baten aurkako errekurtsio edo erreklamazio administratiboa behar den epean eta moduan aurkezteak:

- a) Zerga zigorren exekuzioa zuzenean etenda geratuko da borondatezko epea, bermea aurkeztu beharrik gabe, harik eta zigorrak administrazio bidean irmoak izan arte.
- b) Ez da berandutza interesik exijituko administrazio bidea amaitzen duen ebazpenaren jakinarazpena dela-eta irekitako borondatezko aldi ordaintzeko epea bukatu arte igarotzen den denboragatik.
- c) Galdu egingo da zergapekoa ados dagoenean dagokion murrizpena.

### **1.5 ADMINISTRAZIO BIDEAN BERRIKUSTEA (219.etik 246. artikulura)**

#### **1.5.1 Arau komunak**

##### **1.5.1.1 Berrikuspen bideak**

Zergak aplikatzeko egintza eta jarduketak nahiz zerga zigorrak jartzeko egintzak berrikusi ahal izango dira, ondorengo kapituluetan jasotakoaren arabera, hauek direla medio:

- a) Berrikuspen prozedura bereziak.
- b) Berraztertze errekurtsioa.
- c) Erreklamazio ekonomiko-administratiboak.

##### **1.5.1.2 Auzipeko egintzaren exekuzioa etetea**

Berraztertze errekurtsio bidez edo bide ekonomiko-administratiboan inpugnatutako egintzaren exekuzioa automatikoki etenda geratuko da interesatuak eskatuta, baldin eta egintza horren zenbatekoa, etenak dakartzan berandutza interesak eta etena eskatzean bidezkoak izan daitezkeen errekarquak bermatzen badira arauz jasotzen denari jarraikiz.

Baldin eta zerga zigorraren aurka egiten bada, horren exekuzioa automatikoki etenda geratuko da.

Honako berme hauek beharko dira, aipatutako eten automatikoa lortzeko:

- Diruaren edo balore publikoen gordailua.
- Kreditu entitate baten edo elkarrekiko bermerako sozietate baten abal edo fidantza solidarioa, edo kauzio aseguruako ziurtagiria.
- Kaudimen aitortua duten Gipuzkoako bi zergadunek emandako fidantza pertsonal eta solidarioa, baldin eta zorrak ez badira handiagoak zerga araudian horretarako jasoko den kopurua baino.

Interesatuak ezin dituen aurkeztu aurreko apartatuan aipatutako etena lortzeko behar diren bermeak, nahikotzat hartzen diren bestelako bermeak eratu ondoren erabakiko da exekuzioa etetea.

Aurrekoa eragotzi gabe, kasu hauetan auzipeko egintzaren exekuzioa etetea erabaki ahal izango da:

- Bermeak osorik edo partzialki aurkeztetik salbuetsita, baldin eta exekuzio horrek kalte konpongaitzak edo konponezinak ekarri baditzake, arauz jasotzen denari jarraituz.

Kasu honetan, etenari buruzko ebazpena aldatu ahal izango da, baldin eta hura arrazoitu zuten baldintzak desagertu direla hautematen bada, bermeei balioa edo eraginkortasuna galdu badute edo jakinekora bada ustez berme gisa aurkeztu daitezkeen bestelako ondasun edo eskubideak izan badirela nahiz eta etenari buruzko ebazpena ematean ezezagunak izan.

- Bermerik aurkezteko beharrik gabe, baldin eta egintza ematean akats aritmetiko, material edo gertatzezkoa gertatu zitekeela hautematen bada.

Zerga zor bati edo kopuru likido bati buruzkoak ez diren egintzak direnean, eta interesatuak eskatzen badu eta exekuzio horrek kalte konpongaitzak edo konponezinak ekarri ditzakeela frogatzen badu.

Honako berme hauek beharko dira, aurreko apartatuan aipatutako eten automatikoa lortzeko:

- a) Diruaren edo balore publikoen gordailua.
- b) Kreditu entitate baten edo elkarrekiko bermerako sozietate baten abal edo fidantza solidarioa, edo kauzio aseguruak ziurtagiria.
- c) Kaudimen aitortua duten Gipuzkoako bi zergadunek emandako fidantza pertsonal eta solidarioa, baldin eta zorrak ez badira handiagoak zerga araudian horretarako jasoko den kopurua baino.

Interesatuak ezin dituen aurkeztu aurreko apartatuan aipatutako etena lortzeko behar diren bermeak, nahikotzat hartzen diren bestelako bermeak eratu ondoren erabakiko da exekuzioa etetea.

Aurrekoa eragotzi gabe, kasu hauetan auzipeko egintzaren exekuzioa etetea erabaki ahal izango da:

- a) Bermeak osorik edo partzialki aurkeztetik salbuetsita, baldin eta exekuzio horrek kalte konpongaitzak edo konponezinak ekarri baditzake, arauz jasotzen denari jarraituz.

Letra honetan aipatutako kasuan, etenari buruzko ebazpena aldatu ahal izango da, baldin eta hura arrazoitu zuten baldintzak desagertu direla hautematen bada, bermeei balioa edo eraginkortasuna galdu badute edo jakinekora bada ustez berme gisa aurkeztu daitezkeen bestelako ondasun edo eskubideak izan badirela nahiz eta etenari buruzko ebazpena ematean ezezagunak izan.

- b) Bermerik aurkezteko beharrik gabe, baldin eta egintza ematean akats aritmetiko, material edo gertatzezkoa gertatu zitekeela hautematen bada.

- c) Zerga zor bati edo kopuru likido bati buruzkoak ez diren egintzak direnean, eta interesatuak eskatzen badu eta exekuzio horrek kalte konpongaitzak edo konponezinak ekarri ditzakeela frogatzen badu.

## **1.5.2 Berrikuspen prozedura bereziak**

### **1.5.2.1 Berrikuspen prozedura berezien motak**

Berrikuspen prozedura berezi hauek daude:

- a) Zuzenbidean erabat deusezak diren egintzen berrikuspena.
- b) Egintza deuseztagarrien kaltegarritasunaren adierazpena.
- d) Ezeztapena.
- e) Akats zuzenketa.
- f) Okerreko sarreren itzulketa.

### **1.5.2.1.1 Zuzenbidean erabat deuseza adieraztea**

Zuzenbidean erabat deusezak adierazi ahal izango dira zerga arloan emandako egintzak eta organo ekonomiko-administratiboaren ebazpenak, baldin eta administrazio bideari amaiera eman badiote edo epe barruan errekurritu ez badira, kasu hauetan:

- a) Konstituzioaren babespean egon daitezkeen eskubide eta askatasunei kalte egiten dietenean.
- b) Gaia edo lurraldea dela-eta nabarmenki eskumenik ez duen organoak eman dituztenean.
- c) Eduki ezinezkoa dutenean.
- d) Urraketa penala direnean edo horren ondorioz ematen direnean.
- e) Horretarako lege jasotako prozedura edo organo kolegiatuen borondatea osatzeko funtsezko erregelak dituzten arauak erabat baztertuta eman direnean.
- f) Lege antolamenduaren aurkako egintza espresuak eta ustezkoak, baldin eta horien bitartez ahalmen edo eskubideak eskuratzen badira, horiek eskuratzeko funtsezko beharrezunak betetzen ez direnean.
- g) Foru arau edo lege batean espresuki jasotzen den beste edozein kasutan.

Nola hasten da?: ofizioz edo interesatuak eskatuta.

Nork ebazten du prozedura? Gipuzkoako Foru Aldundiaren eskumenen esparruan, Ogasun eta Finantza Departamentuko foru diputatuak.

Ebazpen epea: gehienez urtebete jakinarazi behar da ebazpen espresua. Behin epe hori igarota, iraungitza joko da eta eskaera isiltasun administratiboz ezetsitza ulertuko da.

### **1.5.2.1.2 Egintzak kaltegarritzat hartzea**

Zerga Administrazioak herri onurarako kaltegarritzat hartu ahal izango ditu interesatuen alde hartutako egintza eta ebazpenak, baldin eta lege antolamenduaren edozein urraketa egiten badute, geroago administrazioarekiko auzien bidea haien aurka erabiltzeko asmoz.

Nola hasten da?: ofizioz.

Egintza epea: 4 urte.

Ebazpen epea: 6 hilabete.

Nork adierazten du kaltegarritasuna?: Diputatuen Kontseiluak.

### **1.5.2.1.3 Zergak aplikatu eta zigorrak jartzeko egintzak ezeztatzea**

Zerga Administrazioak interesatuen aldeko bere egintzak ezeztatu ahal izango ditu, baldin eta irizten badio lege antolamendua nabarmen urratzen dutela, geroago lege egoera partikular bati dagokionez gertatutako arrazoiek egintzaren bidegabetasuna agerian uzten badute edo prozedura tramitatzean interesatuak babesik gabe geratu badira.

Nola hasten da?: ofizioz.

Egintza epea: 4 urte.

Ebazpen epea: 6 hilabete.

Nork adierazten du kaltegarritasuna?: egintza eman zuen organoak.

### **1.5.2.1.4 Akats zuzenketa**

Erreklamazioaren egintza edo ebazpena eman duen organoak akats materialak, izatezkoak edo aritmetikoak zuzenduko ditu edozein momentutan, ofizioz edo interesatuak eskatuta, betiere preskripzio epea igaro ez bada.

Nola hasten da?: Ofizioz.

Egintza epea: 4 urte.

Ebazpen epea: 6 hilabete.

Nork egiten du?: erreklamazioaren egintza edo ebazpena eman duen organoak.

#### **1.5.2.1.5 Okerreko sarrerak itzultzeko prozedura**

Okerreko sarrerak itzultzeko eskubidearen aitortpen prozedura ofizioz edo interesatuak eskatuta hasiko da, kasu hauetan:

- a) Zerga zorrak edo zigorrak bi aldiz ordaindu direnean.
- b) Ordaindutako kopurua handiagoa izan denean administrazio egintza edo autolikidazio bat dela-eta ordaindu beharreko zenbatekoa baino.
- c) Zerga zorren edo zigorren kopuruak preskripzio epeak amaitu ondoren ordaindu direnean.
- d) Zerga araudiak horrela jasotzen duenean.

Nola hasten da?: ofizioz edo interesatuak eskatuta.

Egintza epea: 4 urte.

Ebazpen epea: 6 hilabete.

Nork ebazten du?: ahalmena duen organoak.

#### **1.5.3 Berraztertze errekurtsua**

Erreklamazio ekonomiko-administratiboa jarri dakiekeen Zerga Administrazioaren egintzen aurka, berraztertze hautazko errekurtsua aurkez daiteke, eta beti ere erreklamazio haren aurretik aurkeztu behar da..

Berraztertze errekurtsua erreklamazio ekonomiko-administratiboaren aurretik aurkeztu behar da, bidezkoa denean.

Nortzuek aurkeztu dezakete?: zergapekoak, subjektu urratzaileak eta legezko interesa dutenak.

Egintza epea: hilabetea.

Ebazpen epea: hiru hilabete.

Nork ebazten du?: erreklamatzeko den egintza eman zuen organoa.

#### **1.5.4 Erreklamazio ekonomiko-administratiboak**

##### **1.5.4.1 Erreklamazio ekonomiko-administratiboaren aplikazio eremua**

Bide ekonomiko-administratiboan erreklamatu ahal izango dira gai hauek:

- a) Zergen aplikazioa eta zerga zigorren ezarpena.
- b) Zuzenbide publikoari lotutako bestelako sarreraren bilketa.
- c) Espresuki foru arau bidez jasotzen den beste edozein gai.

Nortzuek aurkeztu dezakete?: zergapekoak, subjektu urratzaileak eta legezko interesa dutenak.

Egintza epea: hilabetea.

Ebazpen epea: urtebetea.

Nork ebazten du?: Foru Auzitegi Ekonomiko Administratiboa

Ebazpenak inoiz ezin izango du okerrera eramane erreklamatzekoaren hasierako egoera.

### **1.5.4.2 Aparteko berrikuspen errekurtsua**

Interesatuak aparteko berrikuspen errekurtsua jarri ahal izango dute Zerga Administrazioaren egintza irmoen aurka eta Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboaren ebazpen irmoen aurka, zirkunstantzia hauetako bat gertatzen denean:

a) Arazoa erabakitzeko funtsezko balioa duten edo egintza edo ebazpen errekurritua ematean aurkeztu ezinekoak diren agiriak agertzea egintza edo ebazpen errekurritua eman ondoren, baldin eta akatsa agerian uzten badute.

b) Egintza edo ebazpena ematean horren aurretik edo ondoren epailearen sententziak faltsutzat hartu dituen agiri edo testigantzek funtsezko eragina izatea.

c) Egintza edo ebazpena ematea prebarkazio, eroskeria, bortxakeria, iruzurrezko azpijoko edo bestelako portaera zigorgarri baten ondorioz, eta sententzia judicial irmo batek hala aitortzea.

Nortzuek aurkeztu dezakete?: interesatua, eta Ogasun eta Finantza Departamentuko zuzendari nagusiak beren eskumeneko arloetan.

Egintza epea: hiru hilabete, agirien berri izan denetik edo sententzia judicial irmoa eman denetik aurrera.

Ebazpen epea: urtebetea.

## **2 ATALA. PERTSONA FISIKOEN ERRENTAREN GAINEKO ZERGA**

### **2.1 OINARRIZKO ARAUDIA**

Gipuzkoan, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari dagokion oinarritzko zerga araudia hona hau da:

- 10/2006 Foru Araua, 2006ko abenduaren 29koa, Gipuzkoako lurralde historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergarena.

- 137/2007 Foru Dekretua, 2007ko abenduaren 19koa, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Erregelamendua onartzen duena.

- 3/2011 Foru Agindua, 2011ko urtarrilaren 11koa, 2011ko urtarrilaren 1etik aurrera Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zenbatespen objektiboko metodoan aplikagarri diren zeinu, indize edo moduluak finkatzen dituena.

### **2.2 SALBUETSITAKO ERRENTAK**

#### **2.2.1 Foru Araua (9. artikulua)**

1. Terrorismo ekintzengatik jasotzen diren prestazio publikoak.

2. Gizarte Segurantzak edo honen ordezkotako entitateek erabateko ezintasun iraunkorragatik edo baliaezintasun handiagatik onartutako prestazioak, eta 55 urtetik gorako pertsonen ezintasun iraunkor osoagatik jasotakoak.

ERNE: 55 urtetik gorakoen ezintasun iraunkor osoagatik jasotako prestazioen kasuan, prestazio horiek ez daude salbuetsita zergadunek jarduera ekonomikoen etekinak izan dituztenean edo Gizarte Segurantzatik, pentsio planetatik, aseguratutako aurreikuspen planetatik, borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetatik, edo aseguru kolektiboetatik datozen pentsio edo prestazioak ez diren bestelako lan etekinak jaso dituztenean. Ondorio horietarako, lehendik emandako zerbitzuengatik jasotako diruzko edo gauza bidezko ordainsari sinbolikoak ez dira lan etekintzat hartuko, urteko zenbatekoa 600 eurotik gorakoa ez bada. Dena den, prestazioak

aldizka jasotzen direnean, baliaezintasunagatik jasotakoak beti daude salbuetsita jasotzen diren lehen zergaldian.

Era berean, salbuetsita daude zahartasun eta elbarritasunari buruzko derrigorrezko aseguruaren pentsioak (SOVI delakoarenak), euren zergatia zergadunaren elbarritasuna denean.

3. Klase pasiboen araubidean desgaitasun edo ezintasun iraunkorragatik jasotako pentsioak, baldin eta haien arrazoia izan den lesio edo gaixotasunak pentsioaren jasotzailea erabat desgaitu badu edozein lanbidetan jarduteko, edo, bestela, baldin eta zergaduna 55 urtetik gorakoa izanik lesioak edozein lanbidetan jarduteko desgaitu ez badu.

ERNE: pentsio horiek 55 urtetik gorako pertsonak jasotzen badituzte, ez daude salbuetsita zergadunek jarduera ekonomikoen etekinak izan dituztenean edo Gizarte Segurantzatik, pentsio planetatik, aseguraturako aurreikuspen planetatik, borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetatik edo aseguru kolektiboetatik datozen pentsio edo prestazioak ez diren bestelako lan etekinak jaso dituztenean. Ondorio horietarako, lehendik emandako zerbitzuengatik jasotako diruzko edo gauza bidezko ordainsari sinbolikoak ez dira lan etekintzat hartuko, urteko zenbatekoa 600 eurotik gorakoa ez bada. Dena den, prestazioak aldizka jasotzen direnean, baliaezintasunagatik jasotakoak beti daude salbuetsita jasotzen diren lehen zergaldian.

4. Langilea kaleratu edo lana uzteagatik jasotzen diren kalte-ordainak (ikus aurrerago 2. apartatua).

5. Era berean, ez dira aitortu beharko pertsoneri eragindako kalte fisiko, psikiko edo moralengatik ematen diren erantzukizun zibileko kalte-ordainak, legez edo juridikoki onartzen den zenbatekoan.

6. Pertsoneri kalte fisiko, psikiko edo moralak eragiteagatik aseguru kontratuetatik jasotzen diren diru kopuruak, 150.000,00 euroraino. Lesioak prestazioaren jasotzailea desgaitzen badu edozein lanbide edo jardueratan aritzeko, kopuru hori 200.000,00 eurokoa izango da, eta gainera, jasotzaileak beste pertsona baten laguntza behar badu eguneroko eginbehar oinarritzkoetarako, orduan 300.000,00 eurokoa izango da muga.

7. Loteria, joko eta apustuen sariak, honako hauek antolatzen dituztenean: Espainiako Loteria eta Apustuatarako Erakundeak, autonomia erkidegoek, Gurutze Gorriak, ONCEk eta Europar Batasunean kudeatutako organismoek antolatzen dituztenak.

8. Zenbait sari literario, zientifiko eta artistiko, nahiz giza eskubideen defentsa eta sustapenari lotutakoak, Zerga Administrazioak zerga ordaintzetik salbuetsi dituztenean.

9. Beka publikoak eta irabazi asmorik gabeko entitateek emandakoak, betiere entitate horiei irabazi asmorik gabeko entitateen zerga araubideari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarriari buruzko Foru Arauan ezarritako araubide berezia aplikagarri bazaie eta honako honetarako jaso badira:

- Ikasketak egiteko, dela Espainian dela atzerrian, hezkuntza sistemaren maila eta gradu guztietan, unibertsitateko hirugarren zikloraino (doktoretza).

- Ikerketak egiteko,

- Urtarrilaren 27ko 63/2006 Errege Dekretuak, ikertzaile bekadunaren Estatutua onartzen duenak, definitzen duen alorrean.

- Herri administrazioetako funtzionario eta gainerako langileek jasotzen dituztenean.

- Unibertsitateetako irakasle eta ikertzaileek jasotzen dituztenean.

10. Pertsona minusbaliatuak, 65 urtetik gorakoak edo adingabeak etxean hartzeko, herri erakundeetatik jasotako zenbatekoak.

11. 1936-1939 bitarteko gerra zibilean zauriak edo mutilazioak jasan zituztenen alde onartutako pentsioak, dela Estatuko Klase Pasiboen araubidearen bitartez, dela berriaz egindako legeriaren babesean.



12. Ekainaren 20ko 1/1994 Errege Dekretu Legegileak, Gizarte Segurantzari buruzko Lege Orokorraren testu bateratua onartzekoak, II. tituluaren IX. kapituluaren kargupeko seme-alabengatik ematen dituen familia laguntzak, eta Gizarte Segurantzaren eta klase pasiboaren araubide publikoetatik jasotzen diren zurtasun pentsioak eta hartzeko pasiboak nahiz hogeita bi urtetik beherako biloben eta anai-arreben alde edo lan orotarako desgaitutakoen alde onartutakoak.

Puntu honetan sartzen dira, baita ere, aurreko paragrafoan aipatutakoak bezalako egoerengatik jasotzen diren prestazioak, onuradunak hauek direnean:

- Norbere konturako langileen edo langile autonomoen Gizarte Segurantzaren araubide berezian sartuta ez dauden profesionalak, Gizarte Segurantzaren araubide bereziaren ordezkotza gisa jarduten diren gizarte aurreikuspeneko mutualitateek onartutako prestazioak direnean.

- Kooperatibetako bazkideak, prestazioak borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateek onartutakoak direnean.

Salbuetsita daude, baita ere, jaiotzagatik, erditze anitzzagatik, adopzioagatik, adopzio anitzzagatik, kargupeko seme-alabengatik eta zurtasunagatik jasotzen diren gainerako prestazio publikoak.

Amatasuna dela-eta autonomia erkidegoetatik edo toki erakundeetatik jasotzen diren prestazio publikoak ere salbuetsita daude.

13. Dena delako entitate kudeatzaileak onartutako langabezi prestazioak, ekainaren 19ko 1044/1985 Errege Dekretuak ezarritako ordainketa bakarrean jasotzen direnean.

Beharkizunak:

- Jasotako kopuruak aipatutako errege dekretuak ezarritako helburuetara bideratzea eta bertan aipatzen diren kasuetan ematea.

- Akzioari edo partaidetzari 5 urtez eustea, onuraduna sozietate laboraletan edo lan elkartuko kooperatibetan sarturik badago; edo, bestela, 5 urtez aritzea jardueran, diru kopuruak jarduera hori langile autonomo gisa egiteko erabili badira.

14. Maiatzaren 28ko Errege Dekretu Legegilean eta ekainaren 5eko 14/2002 Legearen 2. artikuluan xedatutakoagatik jasotako gizarte laguntzak.

15. Goi mailako kirolariei emandako laguntza ekonomikoak, erakunde eskudunek antolaturiko prestazio programen ondorio direnean. Urteko muga 60.100,00 eurokoa izango da, eta baldintza hauetako bat bete behar dute:

- Beren onuradunek goi mailako kirolari izaera aitortua izatea aplikagarria den legeriaren arabera.

- Kirol gaitan eskudun diren erakundeek zuzenean edo zeharka ematea laguntza horiek.

16. Nazioarteko bake misioak betetzeagatik edo horietan kalte fisiko edo psikikoak jasateagatik jasotzen diren aparteko haborokinak eta prestazio publikoak. Hemen nazioarteko giza laguntza misioak ere sartzen dira.

17. Atzerrian egindako lanengatik jasotzen diren lan etekinak, 60.100,00 euroko mugarekin urtean, baldintza hauek betetzen direnean:

- Lan horiek Espainian egoitzarik ez duen enpresa edo entitate batentzat egin behar dira edo, bestela, atzerrian finkaturik dagoen establezimendu iraunkor batentzat. Bereziki, gertatzen bada lanak hartu behar dituen entitateak lotura bat duela langilea enplegatu duen entitatearekin edo haren zerbitzuak jasotzen dituen enpresarekin, ulertuko da lan horiek entitate ez-egoiliarrentzat egin direla entitate ez-egoiliarri talde barruko zerbitzua eman zaiola uste daitekeenean, Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasotakoaren arabera, aipatutako zerbitzuak entitate hartzaileari abantaila edo erabilgarritasunen bat dakarkiolako edo ekar diezaiokelako.

- Lanak egiten diren lurraldean zerga honen antzeko edo pareko zerga bat aplikatzea, eta herrialde edo lurralde hori paradisua fiskaltzat kalifikatuta ez egotea. Baldintza hori betetzen dela ulertuko da lanak egiten diren herrialde edo lurraldeak nazioarteko zergapetze bikoitza

saihesteko hitzarmena sinatua duenean Espainiarekin eta hitzarmen horretan informazioa elkarri trukatzeko klausula jasotzen denean.

Atzerrian egindako lanengatik jasotako ordainsaria kalkulatzeko, langileak atzerrian benetan eman dituen egun kopurua hartuko da kontuan, bai eta atzerrian emandako zerbitzuei dagozkien berariazko ordainsariak ere.

Egun bakoitzean atzerrian egindako lanengatik sortutako etekinak kalkulatzeko, aipatutako lanen berariazko ordainsariak alde batera utzita, proportzionalki banatzeko irizpidea erabiliko da urtearen egun kopuru osoa kontuan hartuta.

Atzerrian destinaturik dauden zergadunentzat, salbuespen hori bateraezina da tributaziotik kanpo geratzen diren soberakinen araubidearekin, zenbatekoa edozein dela ere. Zergadunak salbuespen honen ordez soberakinen araubidea aplikatzea aukera dezake.

Langilea atzerrira aldatzeak bera enplegatu duen enpresak edo entitateak nazioz gaindiko zerbitzu prestazio bat egiteagatik gertatu behar du. Enpresa edo entitate horrek Espainian izan behar du egoitza.

18. Itsasontzietako tripulatazaileek beren lan pertsonalagatik lortzen dituzten etekin %50 ere ez da aitortuenean sartuko, baldin eta itsasontzi horiek Kanarietako araubide ekonomiko eta fiskala aldatzen duen uztailaren 6ko 19/1994 Legeak 75. artikuluan aipatzen dituen itsasontzi eta itsas enpresetako erregistro berezian inskribatuta badaude.

19. Errenta positiboak ez dira aitortuko honako hauek datozenean:

- Europar Batasunak nekazaritzari emandako laguntzetatik, helburua hauxe bada:
- Esne produkzioa behin betiko uztea.
- Mahasti, madari, mertxika edo nektarina produkzioa behin betiko uztea.
- Platanondo, madariondo, sagarrondo, mertxikondo eta nektarinondoak erauztea.
- Azukre-erremolaxaren eta azukre-kanaberaren laboreak behin betiko uztea.
- Europako Batasunak arrantzari emandako laguntzetatik, helburua hauxe bada:
- Arrantza behin betiko uztea.
- Itsasontzi batek arrantzan ez jarraitzea.
- Itsasontzi bat eskualdatzea, beste herrialde batean sozietate mistoak sortu nahi direlako edo horren ondorioz.
- Arrantzontziaren salmentatik, baldin eta erosleak, saldu denetik urtebeteko epean, hondakin bihurtzen badu ontzia eta arrantza uzteagatik dagozkion laguntza jasotzen badu.
- Sute, uholde edo hondoratzeengatik ondare elementuetan izandako suntsipena konpontzeko laguntza publikoak.
- Errepide bidezko garraio jarduera uzteko emandako laguntzetatik, administrazio eskudunak garraiolariari ordaindu dizkienean laguntza horiek emateko araudian ezarritako baldintzak betetzeagatik.
- Abere azienda derrigorrez hiltzeagatik jasotako kalte-ordain publikoetatik, epidemiak edo gaixotasunak desagertarazteko ematen direnean eta ugalketarako abereei eragiten dietenean.

Hau da, honako errentak ez dira aitortuko:

- Jasotako laguntzen zenbatekoa.
- Arrantzontzia saltzen bada, lortu diren ondare irabaziak. Ondare galerak egon badira, oinarri ezargarri orokorrean sar daitezke.
- Ondare elementuen suntsipena konpontzeko jasotzen diren laguntzen zenbatekoa elementu horietan eragindako galerak baino txikiagoa denean, diferentzia negatiboa oinarri ezargarrian sartu ahal izango da. Galerarik ez badago, laguntzen zenbatekoa bakarrik geldituko da aitortuenera kanpo.

Jasotzen diren laguntza publikoak ez badira zenbaki honetan aipatutakoak, eta haien helburua ondare elementuek sute, uholde, hondorapen edo bestelako arrazoi naturalengatik jasandako kalteak konpontzea bada, konponketa kostua gainditzen duten zatiagatik sartuko dira oinarri ezargarrian. Konponketa gastuak, laguntza horren zenbatekoraino, ez dira inoiz ere kengarriak izango eta ez dira hobekuntza gisa konputatuko.

Laguntza publikoak jasotzen badira zergadunaren ohiko etxebizitza edo jarduera ekonomikoaren lokala aldi baterako edo behin betiko utzi beharra konpentsatzeko, eta horiek jasotzeko arrazoiak aurreko berberak badira, laguntza horiek salbuetsita egongo dira.

20. Mendiko finkak ustiatzen dituztenei emandako diru laguntzak ez dira aitortzen sartuko haien kudeaketarako honako plan hauek jarraitu badira:

- Basoak kudeatzeko plan teknikoak.
- Mendiak antolatzeke planak.
- Plan dasokratikoak.
- Basoberritze planak.

Baldintzak:

- Ustiapenak administrazio eskudunak onartzea.
- Batez besteko produkzioaldia hogeita hamar urtekoa edo handiagoa izatea.

21. Epaimahaiko izangaiek eta epaimahaikide titularrek eta hauen ordezkoez beren eginkizunak betetzeko jasotako diru laguntzak.

22. Zerbitzu publikoen funtzionamenduak pertsonengan eragindako kalte fisiko, psikiko edo moralengatik herri administrazioek emandako kalte-ordainak, betiere martxoaren 26ko 429/1993 Errege Dekretuak, Herri Administrazioen Prozeduren Erregelamendua ondare erantzukizunari dagokionez onartzekoak, hala jasotzen baditu.

23. Lurperatze edo ehorzketagatik jasotako prestazioak, izandako gastu guztien zenbatekoraino.

24. Biziarteko errenta aseguruak eratzeko unean agerian jartzen diren errentak, aurrezpen sistematikoko banakako planetatik datozenen.

25. Dibidenduak eta mozkin-partaidetzak. Urteko muga 1.500,00 euro da zergadun bakoitzeko. Familia unitateak batera aitortzen duenean, salbuespenak muga hori bera du (1.500,00 euro), eta kopuru hori ezin da biderkatu familia unitatean jasotzen dituzten kide kopuruarekin.

Salbuespen hau ez zaie aplikatuko inbertsio kolektiboko erakundeek banatutako dibidendu eta mozkin-partaidetzei eta etekinak ordaindu aurreko lehen bi hilabeteetan eskuratutako balore edo partaidetzetatik datozeinei, baldin eta data horren ondoren, baina epe berberaren barruan, balore homogeenak eskualdatu badira. Baloreak edo partaidetzak ez badira negoziagarriak bigarren mailako balore merkatu ofizialetan, epea urtebetekoa izango da.

Era berean, salbuespen hau ez zaio aplikatuko kooperatibek ekarpenak direla-eta bazkideei ordaindutako interesari.

26. Pertsona desgaituek errenta moduan jasotako prestazioetatik eratortzen diren lan etekinak, betiere pertsona desgaituen alde eraturako gizarte aurreikuspeneko sistemetan egindako ekarpenei badagozkie. Lanbidearteko gutxieneko soldata hiru halako izango da muga.

27. Senitartekoen zaintzarako eta laguntza pertsonalizaturako ematen diren prestazio ekonomiko publikoak, betiere autonomia pertsonala sustatzeko eta besteren beharra duten pertsonak zaintzeko legearen ondorio badira.

Era berean, salbuetsita dago zaintzaile ez-profesionalak autonomia pertsonala sustatzeko eta besteren beharra duten pertsonak zaintzeko Legearen 14. artikularen 4. apartatuan inguru familiarreko zaintzetarako jasotako prestazio ekonomikoaren onuraduna den mendeko pertsonari emandako arreta dela-eta jasotzen duen ordainsaria, aipatutako onuradunari aitortutako prestazio ekonomikoaren zenbatekoraino gehienez.

Aurreko paragrafoan jasotako salbuespenaren ondorioetarako, mendeko pertsonaren zaintzaile ez-profesionaltzat hartuko da ezkontidea, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikote-laguna, edo odolkidetasun, ezkontza edo adopzio bidezko senidea, hirugarren mailarainokoa, berau barne.

28. Lurralde mailako herri administrazioek emandako laguntzak, beren testu arautzaileak honako hauek edo beren ordezkioak direnean.

29. Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazioaren organo eskudunak baimendutako behi esnearen erreferentziatzko kopuruaren transferentziak direla-eta agerian jartzen diren errenta positiboak.

30. Amnistiaren urriaren 15eko 46/1977 Legeak jasotako kasuen ondorioz espetxeetako askatasun gabetzea konpentsatzeko estatuko edo autonomia erkidegoetako legerian jasota dauden kalte-ordainak.

31. "Oroimen Historikoari" buruzko abenduaren 26ko 52/2007 Legeko askatasun eta eskubideengatik jasotako heriotza eta lesio kalte-ordainak.

32. Kuotan kenkaridunak diren dohaintza eta ekarpenetatik datozen ondare irabaziak eta errenta positiboak, baldin eta irabazi asmorik gabeko entitateen zerga araubideari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarriei buruzko Foru Arauan aipatutako entitateei eginak izan badira.

33. 65 urtetik gorako pertsonak edo, autonomia pertsonala sustatzeko eta besteren beharra duten pertsonak zaintzeko legearen arabera, mendetasun ertaina edo handia duten pertsonak, ohiko etxebizitza saltzeagatik agerian jartzen diren ondare irabaziak.

34. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga Euskal Kultur Ondarea eta Espainiako Ondare Historikoa osatzen duten ondasunen bitartez ordaintzean sortzen diren ondare irabaziak, legez ezarritako baldintzekin.

35. Ohiko etxebizitza eskualdatzeagatik lortzen diren ondare irabaziak, baldin eta eskualdaketan lortu den zenbateko osoa beste ohiko etxebizitza bat erosteko berrinbertitzen bada. Lortutako zenbatekoaren zati bat bakarrik berrinbertitzen bada, ondare irabaziaren zati proportzionala ez da aitortu behar.

36. Bidai gastuak eta ostalaritza establezimenduetako mantenu eta egonaldi gastu arruntak, aurrerago ezartzen diren mugekin.

## 2.2.2 Laneko kalte-ordainen tratamendua

Salbuetsita dago Langileen Estatutuan, bere erregelamenduzko araudian nahiz, hala badagokio, sententziak betearazteko araudi erregulatzailan derrigorrezko izaeraz ezarritako kopuruetaraino.

Ondorio horietarako, hurrengo hauek ez dira derrigorrezko izaeraz ezarritakotzat jotzen eta, beraz, zergari lotuta daude eta oso-osorik aitortu beharko dira:

- Hitzarmen, itun edo kontratuen indarrez ezarritako kalte-ordainak.
- Oro har, lan kontratua amaitzeagatik jasotzen diren kalte-ordainak, baldin eta kontratua amaitutzat emateko aintzat hartu den zergatirako ez bada ez langileen estatutuan eta ez hori garatzen duten arauetan kalte-ordainik jasotzeko eskubiderik. Kasu horien artean honako hauek aipa daitezke:
  - Aldi baterako lan kontratuak amaitzea, epea bukatu zaielako.
  - Bidezkotzat jotzen diren kaleratze disziplinarioak.
  - Langileak bere borondatez lana uztea, horren zergatia Langileen Estatutuak 41. eta 50. artikuluetan aipatzen dituenen artean ez badago.

Esan dugun bezala, langilea kaleratu edo lana uzteagatik jasotzen diren kalte-ordainak ez dira aitortu behar Langileen Estatutuan ezarritako mugak gainditzen ez dituztenean. Honako hauek dira, besteak beste:

- Bidegabeko kaleratzeagatik jasotako kalte-ordainak: lan egindako urte bakoitzeko 45 eguneko soldata gainditzen ez duen kopururaino salbuesten dira kalte-ordain hauek, gehieneko muga 42 hilekoa delarik.

Kontratuak kontratazio mugagabea sustatzeko egiten direnean (abenduaren 26ko 63/1997 Legeari jarraikiz edo uztaillaren 9ko 12/2001 Legearen babespean), bidegabeko kaleratzeagatik jasotzen den kalte-ordainetik 33 eguneko soldata salbuetsiko da lan egindako urte bakoitzeko, gehieneko muga 24 hilekoa delarik.

Lan egindako urteak kalkulatzeko, urtebetera iristen ez diren epealdiak hilabeteka hainbanatuko dira.

Lan kontratua adiskidetze egintzaren aurretik amaitzen bada, kaleratzeagatik jasotako kalte-ordaina kaleratzea bidegabekotzat jo izan balitz jasoko zen kopururaino salbuetsiko da, baina betiere kontratuaren amaiera baja hobarrituen plan edo sistema kolektiboan barruan adostu ez bada.

- Langileak bere borondatez lana uzteagatik jasotako kalte-ordainak: lan egindako urte bakoitzeko 45 eguneko soldata gainditzen ez duen kopururaino salbuetsiko da kalte-ordaina, gehieneko muga 42 hilekoa delarik, honako arrazoi hauetako batengatik utzi bada lana:

- Lan baldintzak nabarmen aldatu direlako eta langilearen prestakuntza profesionala edo duintasuna kaltetzen direlako.

- Hitzarturiko soldata ordaintzen ez zaiolako edo ordainketa eten gabe atzeratzen delako.

- Enpresariak kontratuan finkatua duen beste edozein obligazio betetzen ez duelako, ezinbesteko kasuetan izan ezik.

Lana uzten bada lan baldintzak nabarmen aldatu direlako baina langilearen prestakuntza profesionala edo duintasuna kaltetu gabe (txandakako lanaldi, ordutegi eta lan araubidea), jasotzen diren kalte-ordainak ez dira aitorpenean sartuko beren zenbatekoak 20 eguneko soldata gainditzen ez duenean lan egindako urte bakoitzeko, gehieneko muga 9 hilekoa delarik.

Lan egindako urteak kalkulatzeko, urtebetera iristen ez diren epealdiak hilabeteka hainbanatuko dira.

- Enpresariaren heriotza, erretiro edo ezintasunagatik lana utzi behar izan denean jasotako kalte-ordainak: hilabeteko soldata.

Kanporatze kolektiboagatik jasotako kalte-ordainak: Langileen Estatutuaren arabera, kanporatze kolektiboan kalte-ordaina 20 eguneko soldatako izango da lan egindako urte bakoitzeko, eta hilekoak 12 izango dira gehienez.

Hala ere, kanporatzea enplegua murrizteko espedienteen ondorioz gertatzen bada, espediente horiek Langileen Estatutuak 51. artikuluan xedatutakoaren arabera izapidetu badira agintari eskudunek onarpena eman ondoren eta kaleratzea zio ekonomikoengatik, teknikoengatik edo ezinbesteko arrazoiengatik gertatu bada; lan egindako urte bakoitzeko 45 eguneko soldata gainditzen ez duen kalte-ordainaren zatia salbuetsiko da zergatik, gehieneko muga 42 hilekoa delarik.

Administrazio publikoek prestatzen dituzten giza baliabideen plan estrategikoek enplegua murrizteko espedienteen helburu berberak dituztenean, horien tratamendu bera izango dute.

Lan egindako urteak kalkulatzeko, urtebetera iristen ez diren epealdiak hilabeteka hainbanatuko dira

- Arrazoi objektiboan ondorioz lana utzi behar izan denean jasotako kalte-ordainak: lan egindako urte bakoitzeko 20 eguneko soldata gainditzen ez duen kopururaino salbuetsiko da kalte-ordaina, gehieneko muga 12 hilekoa delarik.

Langilea kaleratzea edo honek lana uztea Langileen Estatutuak 52.c) artikuluan aipatzen dituen arrazoiengatik gertatzen denean eta kaleratzea zio ekonomikoengatik, teknikoengatik edo ezinbesteko arrazoiengatik gertatu bada; lan egindako urte bakoitzeko 45 eguneko soldata gainditzen ez duen kalte-ordaina salbuetsiko da, gehieneko muga 42 hilekoa izango delarik.

Lan egindako urteak kalkulatzeko, urtebetera iristen ez diren epealdiak hilabeteka hainbanatuko dira

Ekainaren 24ko 4/1993 Legeak, Euskadiko Kooperatibenak, 103.2 artikuluan xedatutakoaren ondorioz, kooperatiba bateko bazkideek kooperatiba horretan baja hartzeagatik jaso ditzaketen kalte-ordainak ere ez dira aitortu sartuko beren. Salbuetsita dagoen zenbatekoak ez du gairitu behar lan araudiak derrigorrezko izaeraz ezartzen duen kopurua Langileen Estatutuak 52.c) artikuluan aipatzen dituen uzte kasuetarako.

Langileak enpresarekiko lotura guztiak benetan eta efektiboki galtzen ez baditu, derrigorrez aitortu beharko ditu kalte-ordain horiek. Kontrakoa frogatzen ez den bitartean, lotura mantentzen dela ulertuko da, baldin eta:

- Enpresak langilea berriro kontratatzen badu kaleratua izan edo lana utzi ondorengo hiru urteetan,
- Langilea enpresa berberak edo Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauak 16. artikuluan dioenaren arabera hari lotuta dagoen beste batek kontratatzen badu.

Lotura hori bazkidearen eta sozietatearen arteko harremanak definitzen duenean, beharrezkoa da partaidetza %25ekoa edo handiagoa izatea, edo bestela, %5ekoa edo handiagoa izatea, balore horiek balore merkatu ofizialetako batean negoziatzeko onartu direnean (Europako Parlamentuaren eta bertako Kontseiluaren 2004ko apirilaren 21eko 2004/39/EE Zuzentarauak, finantza tresnen merkatuei buruzkoak, III. tituluaren aipatzen direnak).

## **2.3 LAN ETEKINAK**

Lanaren etekintzat hartzen dira besteen kontura egindako lan pertsonaletik edo zergadunaren harreman laboral edo estatutariotik zuzenean edo zeharka eratortzen diren kontraprestazio eta onura guztiak, diruzkoak nahiz gauza bidezkoak izan, eta beren izena edo izaera edozein dela ere, baldin eta jarduera ekonomikoen etekinak ez badira.

Lanaren etekintzat hartzen dira:

- Soldatak eta lansariak.
- Izaera bereziko lan harremanetatik eratortzen diren ordainsariak.
- Kargu publikoa dela-eta ordaintzen diren kopuruak.
- Funtzionario espainiarrek nazioarteko organismoetan jasotzen dituzten ordainsariak, nazioarteko hitzarmen eta tratatuetan aurreikusitakoa eragotzi gabe.
- Legez onartuta dauden konfesio erlijiosoetako ministro edo apaizek lortutako kopuruak. Honako hauek daude legez onartuta: Eliza Katolikoa, Espainiako Entitate Erlijioso Ebanjelikoen Federazioa, Espainiako Komunitate Israeldarren Federazioa eta Espainiako Komisio Islamiarra.
- Administrazio kontseiluetako edo horren ordezkari batzordeetako administratzaile eta kideek eta beste ordezkari organoetako kideek jasotako ordainsariak.
- Sozietateen sortzaile edo sustatzaileek beren zerbitzu pertsonalen ordainetan beretzat gordetzen dituzten eskubide ekonomiko bereziak. Eskubide ekonomiko berezi horiek entitateak izan dituen irabazien portzentaje bat badira, balorazioa kapital sozialaren balio baliokidearen %35ekoa izango da gutxienez, betiere kapital sozial horrek irabazietan ahalbidetzen duen partaidetza aipatutako eskubideei aitortzen zaien berbera bada.
- Bekak, harreman laboral edo estatutario baten ondorioz lortzen direnean.
- Jarduera humanitarioetan edo asistentzia sozialekoetan laguntzen dutenek jasotako ordainsariak.
- Errepresentazio gastuengatik jasotzen diren ordainsariak, hau da, langileek libreki erabiltzeko jasotzen dituztenak gastu horiek egin direla justifikatu edo ez.

- Bidai gastuetarako dietak eta ordainketak. Dena den, lokomozio gastuak eta ostalaritza establezimenduetan egiten diren mantenu eta egonaldi gastuak hortik kanpo geratzen dira erregelamenduz ezarritako mugen barruan daudenean.
- Zerga honetan salbuetsita ez dauden sari eta kalte-ordainak, zergadunak harreman laboral edo estatutarioen ondorioz lortu dituzten: erretiro edo jaiotze sariak, lantokia, ordutegia, etab. aldatzeagatik jasotako kalte-ordainak eta abar.
- Langabezi prestazioak.
- Ezkontidearengandik edo izatezko bikote lagunarengandik jasotako pentsio konpentsagarriak, izatezko bikotea betiere maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratu bada, eta urteko mantenurako ordainketak.
- Lan etekintzat hartuko dira, baita ere, babes sozialeko beste sistema publiko zein pribatuetatik jasotzen diren hurrengo prestazio eta pentsioak:
  - Gizarte Segurantzaren eta Klase Pasiboen araubide publikoetatik jasotako pentsio eta hartzeko pasiboak, eta ezintasun, erretiro, istripu, gaixotasun, alarguntsa, zurztasun edo antzekoengatik erakunde publikoek ematen dituzten gainerako prestazioak.
  - Funtzionarioen derrigorrezko mutualitate orokorretatik, umezurutzen eskoletatik eta antzeko beste erakundeetatik onuradun gisa jasotzen diren prestazioak.
  - Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetako bazkide osoek eta haien onuradunek jasotako prestazioak
  - Pentsio planen onuradunek jasotako prestazioak eta Europako Parlamentuak eta bertako Kontseiluak 2003ko ekainaren 3an enpleguko pentsio fondoen jarduerari eta ikuskapenari buruz emandako 2003/41/EE Zuzentarauan araututako pentsio planetatik jasotakoak. Barruan sartzen dira gaixotasun larriaren kasuan edo iraupen luzeko langabezi egoeretan modu aurreratuan erabilitako kopuruak.
  - Gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin hitzartutako aseguru kontratuen onuradunek jasotako prestazioak, baldin eta jarduera ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko garaian, egindako ekarpenak zati batean gutxienez gastu kengarritzat hartu ahal izan badira edo zerga honen oinarri ezargarrion murriztu ahal izan badira.
  - Enpresen gizarte aurreikuspeneko planen onuradunek jasotako prestazioak.
  - Lanaren etekintzat hartzen dira, halaber, aseguru kolektiboko kontratuen onuradunek – enpresen gizarte aurreikuspeneko planekin zer ikusirik izan gabe– erretiroagatik edo ezintasunagatik jasotzen dituzten prestazioak.
  - Aurreikuspen plan aseguratuetakoa partaideek eta haien onuradunek jasotako prestazioak, gaixotasun larriaren kasuan edo iraupen luzeko langabezi egoeretan modu aurreratuan jasotako kopuruak barne.
  - Mendetasun aseguruaren onuradunek jasotako prestazioak, Autonomia pertsonala sustatzeko eta besteren beharra duten pertsonak zaintzeko Legean xedatutakoaren arabera.

### 2.3.1 Etekin garbia

Lanaren etekin garbia etekin osoei gastu kengarrien eta hobariaren zenbatekoa kenduz kalkulatu da.

- Zergadunak honako gastu hauek bakarrik kendu ahal izango ditu:
  1. Kotizazioak:
    - Gizarte Segurantzari egindako kotizazioak.
    - Funtzionarioen derrigorrezko mutualitate orokorreari egindako kotizazioak.
    - Eskubide pasiboen murrizketak eta umezurutzen eskolei edo antzeko erakundeei egindako kotizazioak.

- Zergadunek Gizarte Segurantzaren ordezeko entitate edo erakundeei ordaindutako zenbatekoak.

2. Kargu politikoek beren erakunde politikoari derrigorrez ordaintzen dizkioten zenbatekoak. Kargu horiek izan daitezke:

- Kargu hautetsiak.
- Izendapen libreko kargu politikoak, erakunde politikoak horretarako izendatu badu.

Etekin horiek zergadunaren errenta iturri nagusia badira, aipatutako lana betez lortutako etekin osoen %25 kenduko da gehienez.

- Hobariaren aplikazioa: etekin osoen eta gastu kengarrien arteko diferentzia positiboak honako hobariak izango ditu, hurrengo taularen arabera:

<b>Etekin osoen eta gastuen arteko diferentzia</b>	<b>Hobaria</b>
7.500,00 euroraino	4.650,00 €
7.500,01 eta 15.000,00 euro bitartean	4.650,00 € – [0,22 x (Diferentzia – 7.500,00 €)]
15.000,00 euro baino gehiago	3.000,00 €
7.500,00 eurotik gorako beste errenta iturri batzuk	3.000,00 €

Aktiboan dauden langileak desgaituak badira (ez pentsiodunak), honela gehitu ahal izango dituzte lehen aipatu diren hobariak:

- %100, minusbaliotasun maila %33koa edo handiagoa eta %65etik beherakoa denean.
- %250, minusbaliotasun maila %33 eta %65 bitartean dagoenean eta mugikortasuna mugatua dutenean edo desgaituen minusbaliotasun maila %65ekoa edo handiagoa denean.

Mugikortasun mugatua dutela ulertuko da abenduaren 23ko 1971/1999 Errege Dekretuak, minusbaliotasun maila aitortu, ezarri eta kalifikatzeko prozedurari buruzkoak, III. eranskinean jasotzen duen baremoaren A, B edo C letretako egoeretan sartuta daudenean edo baremo horren D, E, F, G edo H letretan 7 puntu edo gehiago lortu dituztenean.

Hobaria aplikatzearen ondorioz ateratzen den lan etekin garbia ezingo da negatiboa izan.

### **2.3.2 Etekin osoaren integrazio portzentajeak**

Lanaren etekin osoa hemen definitu diren etekin guzti-guztiek osatzen dute. Hala ere, zenbait kasutan etekin osa kalkulatzeko, etekinen zenbateko gordinari integrazio portzentajeak aplikatu behar zaizkio:

a) Lan etekinen sorrera aldia bi urtetik gorakoa bada eta etekinak aldiari aldiro lortu ez badira, haien %60 integratuko da; aldiz, bost urtetik gorako epean sortu badira, %50 integratuko da.

Bi urtetik gorako epean sortutako lan etekinak zatika jasotzen direnean, honako eragiketa hau egingo da: sorrera aldiko urteak, datatik datara konputatuak, zati etekinak zatikatu diren zergaldien kopurua: emaitza bi urtetik gorakoa bada, %60ko portzentajea aplikatuko da eta, emaitza bost urtetik gorakoa bada, %50eko portzentajea aplikatuko da.

b) Lanaren etekinak denboran zehar era irregular nabarmenean lortutakotzat kalifikatzen direnean, %50 integratuko da. Honako hauek dira, betiere zergaldi bakar batean egozten badira:

- Beste lantoki batera aldatzeagatik enpresak enplegatuei ordaindutako zenbatekoak, salbuetsita ez badaude.

- Gizarte Segurantzaren edo klase pasiboen araubide publikoetatik jasotzen diren kalte-ordainak, eta, era berean, umezurtzen eskolek eta antzeko erakundeek ordaindutako prestazioak, ehunekotan altxatuta ordaintzen direnean eta elbarritasunik eragiten ez duten lesioak direnean.



- Enpresek edo ente publikoek, elbarritasunik eragiten ez duten lesioengatik edo ezintasun iraunkorragatik, bere maila guztietan, ordaindutako prestazioak.
  - Langile edo funtzionarioen heriotzagatik eta ehorzketa gastuengatik ematen diren prestazioak –dela publikoak dela umezurtzen eskolek, antzeko erakundeek, enpresek eta ente publikoek ordaindutakoak– salbuetsita ez badaude.
  - Soldaten osagarriak, pentsioak edo iraupen mugagabeko urtealdiak konpentsatu edo zuzentzeko, nahiz lan baldintzak aldatzeagatik ordaintzen diren zenbatekoak.
  - Lan harremana elkarren arteko adostasunez amaitzeagatik enpresak langileei ordaindutako zenbatekoak. Hala ere, jasotzen diren lehen 60.000 euroko kopuruari %40ko integrazio portzentajea aplikatuko zaio.
  - Zerga honetan salbuetsita ez dauden literatur, arte edo zientzia sariak. ez dira saritzat hartuko jabetza intelektual edo industrialaren eskubideak lagatzetik datozen kontraprestazio ekonomikoak, edo horien ordezeko gisa ematen direnak.
- c) Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetatik, pentsio planetatik, aurreikuspen plan aseguratuetatik, enpresen gizarte aurreikuspeneko planetatik eta mendetasun aseguruetatik jasotzen diren prestazioak.
- Prestazioak kapital moduan jasotzen badira, %60 integratuko dira kontingentzia bakoitzagatik jasotzen den lehen prestazioa bada eta aurreneko ekarpena egin denetik bi urte baino gehiago igaro direnean. Bi urteko epea ez da exijituko prestazioak elbarritasun edo mendetasunagatik jasotzen badira.
- d) Aseguru kolektiboen kontratuetatik kapital moduan jasotzen diren prestazioak erretiroagatik edo elbarritasunagatik.

### 2.3.3 Aitortu behar ez diren joan-etorriko dietak eta bidai gastuak

Bidai gastuetarako dietak eta diru ordainketak lan etekintzat hartzen dira. Aldiz, lokomozio gastuak eta ostalaritza establezimenduetako mantenu eta egonaldikoak ez dira halakotzat hartzen jarraian adierazten diren baldintzak betetzen dituztenean.

- Garraio gastuetarako diru ordainketak

Enpresak edo enplegu emaileak ematen dituen diru kopuruak enplegatu edo langileak lantegi, tailer, bulego edo lantokitik kanpo lan egiteagatik dituen garraio gastuak konpentsatzeko direnean, zergapetu gabe geratuko dira honako baldintza eta zenbateko hauetan:

- Enplegatu edo langileak garraibide publikoak erabiltzen dituztenean, faktura edo antzeko agiri bidez frogatzen den gastuaren zenbatekoa.
- Enplegatu edo langileak garraibide propioa erabiltzen duenean, eta joan-etorria benetan egin dela frogatzen denean, honako hauek ez dira aitortu behar:

- Frogatzen diren bidesari eta aparkamendu gastuak.
- Egindako kilometro bakoitza 0,29 euroekin biderkatuz ateratzen den emaitza.

Adierazitako kopuruen gaineratik jasotzen den soberakina bere osoan zergapetzen da eta lan etekintzat hartzen da.

- Mantenu eta ostatu gastuetarako diru ordainketak

Ostatu eta mantenuagatik zergapetzen ez diren gehieneko kopuruak		
Ostatu gastuak	Frogatzen den kopurua	
Mantenu gastuak	Estatuan	Atzerrian
-Gaua pasatuz	53,34 €	91,35 €
-Gaua pasatu gabe	26,67 €	48,08 €
-Hegazkinetako langileak gaua pasatu gabe	36,06 €	66,11 €

- Menpeko lan harreman bereziak dituzten zergadunak

Enpresak ez badizkio langileari itzultzen lokomozio eta mantenuagatik izandako gastuak, langileak hurrengo zenbatekoak gutxitu ditzake bere sarreretatik etekin garbia kalkulatzeko, bidaia benetan egin dela frogatzen badu betiere:

- Garraio gastuengatik:
  - Garraio bide publikoa erabiltzen duenean: faktura edo antzeko agiri bidez frogatzen den gastuaren zenbatekoa.
  - Bestelako kasuetan: 0,29 euro kilometro bakoitzeko, gehi frogatzen diren bidesari eta aparkamendu gastuak.
- Mantenu gastuengatik:
  - Lurralde espainiarraren barruan: 26,67 euro eguneko.
  - Atzerrian: 48,08 euro eguneko.
- Ostatu gastuengatik: hauek gutxitu ahal izan daitezten, ezinbestekoa da enpresak aurretik itzultzea. Arau orokorren arabera jokatu da.

Oharra: gastu horiek jasotzaileak lan egin ohi duen eta bizi den udalerritik kanpo sortuak izan behar dira. Ordaintzaileak bidaia noiz, nora eta zergatik egin den frogatu behar du. Egunean jasotzen diren kopuruak adierazten direnak baino handiagoak badira, ez dira mantenu eta ostatuko gastu arruntzat hartzen eta, beraz, mugak gainditzen dituen zatia lan etekin gisa aitortuko da.

### **2.3.4 Gauza bidezko etekinen balioaren kalkulua**

Oro har, gauza bidez jasotako errentak merkatuan duten ohiko balioaren arabera baloratuko dira.

Gauza bidez jasotako lan etekinak ondoren adierazten diren erregela berezien arabera baloratuko dira:

- a) Etxebizitza erabiltzea kargua dela-eta:

Balorazioa ondasun higiezinak duen balio katastralaren %2koa izango da. Zergaren sortzapen egunean ondasun higiezinak ez badu balio katastralik edo titularrari jakinarazi ez bazaio, haren ordez, Ondarearen gaineko Zergaren ondorioetarako kontuan hartu beharreko balioaren %50 konputatuko da.

Balorazioa ezin da gainerako lan kontraprestazioen %10 baino handiagoa izan.

- b) Ibilgailuak erabili edo ematea:

- Ibilgailua erabilerara partikularrerako bakarrik erabiltzen denean:
  - Ematen bada, ibilgailua erostean ordaintzaileak izan duen kostua, eragiketa kargatzen dituzten zergak barne.
  - Erabiltzen bada, erosketan ordaindu den kostuaren %20 urtean, eragiketa kargatzen duten zergak barne. Ordaintzailea ez bada ibilgailuaren jabea, aipaturiko portzentajea ibilgailua berria izango balitz merkatuan izango lukeen balioari aplikatuko zaio.
  - Erabili ondoren ematen bada, aurreko erabileraren ondorioz ateratzen den balorazioa kontuan hartuz kalkulatu da balorazioa.
- Ibilgailua lanerako zein helburu partikularretarako erabiltzen denean, aurreko araua aplikatuz ateratzen den emaitzaren erdia izango da balorazioa (%10).

- c) Diruaren legezko interes tasatik behera emandako maileguak: ordaindu den interesaren eta indarrean dagoen legezko interesaren arteko diferentzia izango da.

- d) Ondorengo errentak ordaintzailearentzat izan duten kostuaren arabera baloratuko dira, eragiketa bakoitza kargatzen duten zergak barne:

- Mantenu, ostatu, turismo bidaia eta antzekoengatik emandako prestazioak.
- Aseguru eta antzeko kontratuengatik ordaindutako primak edo kuotak.
- Zergadunaren ikasketa eta mantenu gastuak, edo ahaidetasun harreman batengatik harekin lotuta dauden beste pertsona batzuenak, ezkon-ahaideenak barne, ordaintzeko zuzendutako kopuruak.

Ez dira gauza bidezko ordainketatzat hartuko baldin eta zergadunaren ikasketak langileak egunean jarri, gaitu edo birziklitzeko egiten badira edota beren jarduerak edo lanpostuaren ezaugarriak garatzeko beharrezkoak badira.

e) Honako hauek beren zenbatekoaren arabera baloratuko dira:

- Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateen bazkide babesleek ordaindutako kontribuzioak.
- Pentsio planen sustatzaileek egindako ekarpenak.
- Europako Parlamentuak eta bertako Kontseiluak 2003ko ekainaren 3an enpleguko pentsio fondoen jarduerari eta ikuskapenari buruz emandako 2003/41/EE Zuzentarauan aurreikusitako enpresa sustatzaileek ordaindutako kontribuzioak.
- Enpresariak pentsio konpromisoari aurre egiteko ordaindutako zenbatekoak, betiere ordainketa horiek prestazioak jasotzen dituzten pertsonari egozten zaizkienean. Konpromiso horiek Pentsio Plan eta Fondoei buruzko Legearen Testu Bateratuak lehen xedapen gehigarrian eta lege hori garatzen duen araudian xedatutakoaren arabera hartu behar dira .
- Era berean, mendetasun aseguruari enpresaburuek ordaindutako diru kopuruen zenbatekoa.

Aurreko letretan jasotakoa jasota ere, lan etekina gauza bidez ordaintzen denean eta etekin hori dagokion enpresaren ohiko jardueraren ondorio denean, balorazioa ezingo da txikiagoa izan ondasun, eskubide edo zerbitzu horrek jendearentzat duen prezioa baino.

## 2.4 JARDUERA EKONOMIKOEN ETEKINAK

Jarduera ekonomikoaren etekintzat honako hauek hartzen dira oro har: lan pertsonaletik eta kapitaletik, bietatik aldi berean edo horietako batetik bakarrik, eratorzen direnak eta zergadunak produkzio bideak eta giza baliabideak, edo bietako bat bakarrik, bere kontura antolatzea dakartenak ondasun eta zerbitzuen produkzio edo banaketan esku hartzeko.

Ondasun higiezinaren salerosketa eta errentamendua jarduera ekonomikotzat hartuko da honako bi baldintza hauek aldi berean betetzen badira:

- Jarduera egiteko gutxienez lokal bat izatea eta lokal hori jarduera garatzeko bakarrik erabiltzea.
- Jarduera horretan gutxienez langile bat aritzea lan kontratu batekin eta lanaldi osoan.

### 2.4.1 Jarduera ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko sistemak

- Zuzeneko zenbatespenaren metodoa: orokorra da eta bi modalitate ditu:

a) Arrunta: etekin garbia zergadunak egin duen jarduera ekonomikoaren sarrerak eta gastuak kuantifikatuz kalkulatu da. Era horretara, emaitzak zergadunak egin duen jardueraren errealitateari erantzuten dio.

Hasierako zenbatekoa = sarrerak – gastuak
Hasierako zenbatekoa + Atxikitako elementuen irabaziak <u>- Atxikitako elementuen galerak</u> Etekin garbia

b) Erraztua: etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztuaren arabera kalkulatu ahal izango da honako baldintzak betetzen direnean:

Entitateak egindako jarduera guztien eragiketa bolumena (etekina zenbatespen objektiboaren metodoan kalkulatzeko dutenena sartu gabe), gehienez ere 600.000,00 eurokoa izatea.

Jarduera guztien etekin garbia kalkulatzeko modalitate erraztua aukeratzea, zenbatespen objektiboaren modalitatearekin duen bateragarritasuna eragotzi gabe.

Honela kalkulatu da etekin garbia:

Lehenik, sarrerak eta gastuak kalifikatu eta kuantifikatuko dira, hornikuntzak, amortizazioak eta jarduerari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako irabaziak eta galerak kanpo utzita.

Ondoren, aurreko puntuan aipatu diren sarrera eta gastuen arteko diferentzia kalkulatu da (hasierako zenbatekoa). Diferentzia horri %10 kenduko zaio (ken daitezkeen portzentaje finkoa). Portzentaje hori amortizazio, hornidura eta gastu frogagaitzengatik aplikatzen da.

Azkenik, aurreko puntuko emaitzari jarduerari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako irabazi eta galerak gehitu edo kenduko zaizkio.

<b>LABURPENA: modalitate erraztua</b>
Hasierako zenbatekoa = sarrerak – gastuak
Kentzen den portzentaje finkoa: hasierako zenbatekoaren %10
Hasierako zenbatekoa - Kentzen den portzentaje finkoa (hasierako zenbatekoaren %10) + Atxikitako elementuen irabaziak - Atxikitako elementuen galerak
<u>Etekin garbia</u>

Hala ere, baso jardueraren kasuan, honela kalkulatu da etekin garbia:

Lehenik sarrerak kalifikatu eta kuantifikatuko dira jarduerari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako irabazi eta galerak sartu gabe.

Nekez frogatu eta baloratu daitezkeen gastu kengarritzat aurreko puntuan aipatu diren sarreren %58,5 hartuko da. Portzentaje hori %70ekoa izango da ustiatu diren azalerak zergadunak basoberritzen dituenean.

Ondoren, aurreko puntuetan aipatutako sarrera eta gastuen arteko diferentzia kalkulatu da.

Azkenik, jarduerari atxikitako ondare elementuetatik datozen irabazi eta galerak gehitu edo gutxituko dira. Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasotakoaren arabera egongo dira kalkulatuak.

• Zenbatespen objektiboa: bi modalitate ditu:

a) Hitzarmenen modalitatea. Oraindik ez da erregelamenduz garatu.

b) Zeinu, indize eta moduluen modalitatea. Araudian jasotzen diren jarduera ekonomiko guztiei aplikatuko zaie, betiere zergadunek modalitate hori aukeratu badute.

Kalkulua: Jarduera bakoitzerako aurreikusita dauden zeinu, indize edo moduluen kopuruak batuz lortuko da etekin garbia. Horretarako, honela jokatuko da:

- Zeinu, indize edo moduluen kopurua kalkulatzeko, unitate bakoitzari esleitu zaion zenbatekoa jardueran erabili edo instalatu diren unitate kopuruarekin biderkatuko da.
- Errepide bidezko merkantzien garraioa egiten denean, ibilgetuaren amortizazioari dagozkion inbertsioaren pizgarriak etekin garbitik kendu ahal izango dira (722 epigrafea).
- Lortutako etekina indize zuzentzaileekin biderkatuko da, hala ezarrita duten jardueretan. Ateratzen den emaitza jardueraren aurretiko etekina izango da.
- Ondoren, bidezko murrizpenak egingo dira. Nekazari gazteek edo soldatapeko nekazariak %25 murriztu dezakete beren jardueran lortutako etekin garbia. Lehentasunezko ustialeku baten titular gisa lehen aldiz jardun eta hurrengo bost urteetan ixten diren zergaldietan egin ahal izango dute murrizpen hori.
- Azkenik, zeinu, indize eta moduluen modalitatearen erregelak aplikatuz ateratzen den etekin gabia jardura ekonomikoari atxikitako elementuak eskualdatzeagatik izandako irabazi edo galerak gehitu edo kenduko zaizkio.

Aurrerago azaltzen diren magnitudeak gainditzen dituzten zergadunek ezingo dute zeinu, indize edo moduluen modalitatea erabili. Magnitude horiek gainditzen diren urte naturala amaitu eta hurrengoan sortuko ditu horrek ondorioak.

ERNE: zenbatespen objektiboaren zeinu, indize edo moduluen modalitatea aplikatzen bada, jardura ekonomikoaren etekin errealak ezin dira inoiz zergapetu gabe utzi. Jardura ekonomikoaren etekin errealaren eta modalitate hau aplikatuz ateratzen denaren artean diferentziarik sortzen bada, dagokion kuota ordaindu beharko da. Hala ere, ez da errekar gurik, berandutza interesik edo zigorrik exijituko.

Jardura ekonomikoaren etekin garbia bi urtetik gorako epean sortu denean eta aldizka edo noizean behin lortu ez denean, %60 aplikatuko da; portzentaje hori %50ekoa izango da sorrera aldia bost urtetik gorakoa denean edo etekina denboran era irregular nabarmenean lortutakotzat erregelamenduz kalifikatzen denean.

## 2.4.2 Zenbatespen objektiboa. Otsailaren 12ko 112/2010 Foru Agindua

### 2.4.2.1 Zenbapen objektiboan egon daitezkeen jardueren zerrenda

JEZaren epigrafea	Jardura ekonomikoa	Kopurua
0	Abeltzaintza independentea. Abereak hazi, zaindu eta gizentzeko zerbitzua. Balio Erantsiaren gaineko Zergaren nekazaritza, abeltzaintza eta arrantza araubide berezitik kanpo dauden nekazari eta abeltzainek eginiko beste zerbitzu eta lan osagarri batzuk. Balio Erantsiaren gaineko Zergaren nekazaritza, abeltzaintza eta arrantza araubide berezian sar daitezkeen nekazaritza edo abeltzaintza jardura.	10 langile
-	Baxurako arrantza.	-----
647.1	Saltzailedun establezimenduetan edozein motatako janari eta edariak txikizka saltzea.	3 langile
647.2	120 metro karratutik beherako saltokia duten establezimenduetan autozerbitzu araubidean edo araubide mistoan edozein motatako janari eta edariak txikizka saltzea.	3 langile
662.2	661 taldean eta 662.1 epigrafean zehaztu ez diren establezimenduetan edozein motatako artikuluak txikizka saltzea, janari eta edariak barne.	3 langile

663.1	Merkataritza establezimendu finko batetik kanpo elikagaiak txikizka saltzea, edari eta izozkiak barne.	2 langile
663.2	Merkataritza establezimendu finko batetik kanpo ehun eta jantzi gaiak txikizka saltzea.	2 langile
663.3	Merkataritza establezimendu finko batetik kanpo oinetakoak, larruak eta larrugaiak txikizka saltzea.	2 langile
663.4	Establezimendu finko batetik kanpo drogeria, kosmetika eta, oro har, kimika produktuak txikizka saltzea.	2 langile
663.9	Beste edozein motatako merkataritza gaiak, beste inon sailkatu gabeak, merkataritza establezimendu finko batetik kanpo txikizka saltzea, salgai jartzen diren artikuluei Balio Erantsiaren gaineko Zergaren baliokidetasun errekaruaren araubide berezia aplikagarri ez zaienean izan ezik.	2 langile
671.4	Bi sardexkako jatetxeak.	10 langile
671.5	Sardexka bakarrekoko jatetxeak.	10 langile
672.1 672.2 672.3	Kafetegiak.	8 langile
673.1	Kategoria bereziko kafetegi eta tabernak.	8 langile
673.2	Bestelako kafetegi eta tabernak.	8 langile
675	Kiosko, barraka eta antzeko lokaletan ematen diren zerbitzuak.	3 langile
676	Txokolate, izozki eta hortxata dendetan ematen diren zerbitzuak.	3 langile
681	Izar bat edo biko hotel eta moteletan ostatu ematea.	15 langile
682	Hostal eta pentsioetan ostatu ematea.	12 langile
683	Arroztegi eta apopilo etxeetan ostatu ematea eta zerbitzu berbera eskaintzea landa turismoko ostatueta hauek nekazaritza, abeltzaintza edo basogintzaren jarduera osagarri ez direnean.	12 langile
691.1	Etxeko elektrotresnak konpontzea.	3 langile
691.2	Ibilgailu automobilak, txirinduak eta bestelako ibilgailuak konpontzea.	6 langile
691.9	Oinetakoak konpontzea.	2 langile
691.9	Bestelako kontsumo gaiak, beste inon sailkatu gabeak, konpontzea (oinetako konponketa eta artelaren, altzarien, zaharkinen eta musika tresnen zaharberrikuntza izan ezik).	2 langile
721.2	Autotaxi bidezko garraioa.	3 ibilgailu urteko edozein egunetan
721.3	Errepide bidezko bidaiarien garraioa.	5 ibilgailu urteko edozein egunetan
722	Errepide bidezko merkantzien garraioa.	5 ibilgailu urteko edozein egunetan
751.5	Ibilgailuak koipeztatu eta garbitzea.	6 langile
757	Mudantza zerbitzua.	5 ibilgailu urteko edozein egunetan
933.9	Irakaskuntzarekin zer ikusia duten bestelako jarduerak egitea, hala nola, hizkuntzak, jantzigintza, mekanografia eta takigrafia irakastea, edo azterketak, oposizioak eta horien antzeko beste batzuk, beste inon sailkatu gabeak, prestatzen laguntzea.	5 langile
967.2	Kirol hobekuntzarako eskolak eta zerbitzuak.	3 langile
971.1	Janzkiak, arropak eta etxeko artikuluei erabiliak tindatu, lehorrean garbitu, ikuzi eta lisatzea.	5 langile

972.1	Emakumezko eta gizonezkoen ile-apainketa zerbitzuak.	9 langile
972.2	Edertasun areto eta institutuak.	7 langile
973.3	Dokumentuak fotokopiagailuz kopiatzeko zerbitzuak.	5 langile

#### 2.4.2.2 Zeinu, indize eta moduluen kantitatea 2010erako.

##### JARDUERA: SALTZAILEDUN ESTABLEZIMENDUETAN EDOZEIN MOTATAKO JANARI ETA EDARIAK TXIKIKA SALTZEA. JEZaren epigrafea: 647.1

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>1.083,13</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>11.473,84</b>
3	Lokal independentearen azalera	Metro karratua	<b>21,35</b>
4	Lokal ez independentearen azalera	Metro karratua	<b>72,45</b>
5	Argindar kontsumoa	kW orduko	<b>0,08</b>

OHARRA: aurreko zeinu edo moduluen aplikaziotik ateratzen den etekin garbian sarturik dago, bidezkoa denean, loteria salmentatik eratorritakoa, betiere jarduera hori jarduera nagusiaren osagarri bada.

##### JARDUERA: 120 METRO KARRATUKO AZALERA BAINO GUTXIAGOKO SALTOKIA DUTEN ESTABLEZIMENDUETAN AUTOZERBITZU ARAUBIDEAN EDO ARAUBIDE MISTOAN EDOZEIN MOTATAKO JANARI ETA EDARIAK TXIKIZKA SALTZEA. JEZaren epigrafea: 647.2

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>1.912,30</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>11.570,95</b>
3	Lokal azalera	Metro karratua	<b>25,17</b>
4	Argindar kontsumoa	kW orduko	<b>0,36</b>

OHARRA: aurreko zeinu edo moduluen aplikaziotik ateratzen den etekin garbian sarturik dago, bidezkoa denean, loteria salmentatik eratorritakoa, betiere jarduera hori jarduera nagusiaren osagarri bada.

##### JARDUERA: 661 TALDEAN ETA 662.1 EPIGRAFEAN ZEHAZTU EZ DIREN ESTABLEZIMENDUETAN EDOZEIN MOTATAKO ARTIKULUAK SALTZEA, JANARI ETA EDARIAK BARNE. JEZaren epigrafea: 662.2

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>5.042,23</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>9.733,36</b>
3	Argindar kontsumoa	kW orduko	<b>0,31</b>
4	Lokalaren azalera	Metro karratua	<b>38,90</b>

OHARRA: aurreko zeinu edo moduluen aplikaziotik ateratzen den etekin garbian sarturik dago, bidezkoa denean, loteria salmentatik eratorritakoa, betiere jarduera hori jarduera nagusiaren osagarri bada.

**JARDUERA: MERKATARITZA ESTABLEZIMENDU FINKO BATETIK KANPO ELIKAGAIK TXIKIZKA SALTZEA, EDARI ETA IZOZKIAK BARNE. JEZaren epigrafea: 663.1**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>1.419,29</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>14.282,56</b>
3	Ibilgailuaren potentzia fiskala	ZF	<b>114,43</b>

**JARDUERA: MERKATARITZA ESTABLEZIMENDU FINKO BATETIK KANPO EHUN ETA JANTZI GAIK TXIKIZKA SALTZEA. JEZaren epigrafea: 663.2**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>3.428,71</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>15.866,18</b>
3	Ibilgailuaren potentzia fiskala	ZF	<b>274,52</b>

**JARDUERA: MERKATARITZA ESTABLEZIMENDU FINKO BATETIK KANPO OINETAKOAK, LARRUAK ETA LARRUGAIK TXIKIZKA SALTZEA. JEZaren epigrafea: 663.3**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>2.898,34</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>12.474,84</b>
3	Ibilgailuaren potentzia fiskala	ZF	<b>167,77</b>

**JARDUERA: MERKATARITZA ESTABLEZIMENDU FINKO BATETIK KANPO DROGERIA, KOSMETIKA ETA, ORO HAR, KIMIKA PRODUKTUAK TXIKIZKA SALTZEA. JEZaren epigrafea: 663.4**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>4.190,63</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>14.379,65</b>
3	Ibilgailuaren potentzia fiskala	ZF	<b>129,67</b>

**JARDUERA: MERKATARITZA ESTABLEZIMENDU FINKO BATETIK KANPO BESTE EDOZEIN MOTATAKO MERKATARITZAGAIK, BESTE INON SAILKATU GABEAK, TXIKIZKA SALTZEA. JEZaren epigrafea: 663.9**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>6.117,89</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>11.839,85</b>
3	Ibilgailuaren potentzia fiskala	ZF	<b>320,32</b>



**JARDUERA: BI SARDEKAKO JATETXEAK. JEZaren epigrafea: 671.4**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>3.764,84</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>17.703,78</b>
3	Argindar potentzia	Kontrataturiko kW	<b>205,94</b>
4	Mahaiak	Mahaia	<b>594,61</b>
5	"A" motako makinak	A motako makinak	<b>1.277,37</b>
6	"B" motako makinak	B motako makinak	<b>4.519,32</b>
7	Apustu makinak	Apustu makinak	<b>3.222,58</b>

OHARRA: aurreko zeinu edo moduluen aplikaziotik ateratzen den etekin garbian sartuta dago, bidezkoa denean, jolas makinetatik eratorritakoa (bilarra, mahai futbola, dardoak...), bai eta zinta, bideo eta *compact disc*-en erakustokietatik, bolak eta abar saltzeko makinetatik, haur jolasen makinetatik, *compact disc* eta bideo musikalen irakurgailuetatik, loterietatik eta telefonoaren erabilpen zerbitzuetatik eratorritakoa ere, betiere jarduera hori jarduera nagusiaren osagarri bada.

**JARDUERA: SARDEXKA BAKARREKO JATETXEAK. JEZaren epigrafea: 671.5**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>3.899,32</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>17.487,16</b>
3	Argindar potentzia	Kontrataturiko kW	<b>137,43</b>
4	Mahaiak	Mahaia	<b>236,80</b>
5	"A" motako makinak	A motako makinak	<b>1.277,37</b>
6	"B" motako makinak	B motako makinak	<b>4.519,32</b>
7	Apustu makinak	Apustu makinak	<b>3.222,58</b>

OHARRA: aurreko zeinu edo moduluen aplikaziotik ateratzen den etekin garbian sartuta dago, bidezkoa denean, jolas makinetatik eratorritakoa (bilarra, mahai futbola, dardoak...), bai eta zinta, bideo eta *compact disc*-en erakustokietatik, bolak eta abar saltzeko makinetatik, haur jolasen makinetatik, *compact disc* eta bideo musikalen irakurgailuetatik, loterietatik eta telefonoaren erabilpen zerbitzuetatik eratorritakoa ere, betiere jarduera hori jarduera nagusiaren osagarri bada.

**JARDUERA: KAFETEGIAK. JEZaren epigrafea: 672.1, 2 eta 3**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>1.561,21</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>14.857,76</b>
3	Argindar potentzia	Kontrataturiko kW	<b>518,40</b>
4	Lokalaren kanpoko mahaiak	Mahaia	<b>411,61</b>
5	"A" motako makinak	A motako makinak	<b>1.135,43</b>
6	"B" motako makinak	B motako makinak	<b>4.444,61</b>
7	Apustu makinak	Apustu makinak	<b>3.120,93</b>

OHARRA: aurreko zeinu edo moduluen aplikaziotik ateratzen den etekin garbian sartuta dago, bidezkoa denean, jolas makinetatik eratorritakoa (bilarra, mahai futbola, dardoak...), bai eta zinta, bideo eta *compact disc*-en erakustokietatik, bolak eta abar saltzeko makinetatik, haur jolasen makinetatik, *compact disc* eta bideo musikalen irakurgailuetatik, loterietatik eta telefonoaren erabilpen zerbitzuetatik eratorritakoa ere, betiere jarduera hori jarduera nagusiaren osagarri bada.

**JARDUERA: KATEGORIA BEREZIKO KAFETEGI ETA TABERNAK. JEZaren epigrafea: 673.1**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>4.145,82</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>15.911,00</b>
3	Argindar potentzia	Kontrataturiko kW	<b>327,93</b>
4	Mahaia	Mahaia	<b>236,80</b>
5	Barraren luzera	Metroa	<b>380,96</b>
6	"A" motako makinak	A motako makinak	<b>1.135,43</b>
7	"B" motako makinak	B motako makinak	<b>3.443,65</b>
8	Apustu makinak	Apustu makinak	<b>2.520,37</b>

OHARRA: aurreko zeinu edo moduluen aplikaziotik ateratzen den etekin garbian sartuta dago, bidezkoa denean, jolas makinetatik eratorritakoa (bilarra, mahai futbola, dardoak...), bai eta zinta, bideo eta *compact disc*-en erakustokietatik, bolak eta abar saltzeko makinetatik, haur jolasen makinetatik, *compact disc* eta bideo musikalen irakurgailuetatik, loterietatik eta telefonoaren erabilpen zerbitzuetatik eratorritakoa ere, betiere jarduera hori jarduera nagusiaren osagarri bada.

**JARDUERA: BESTELAKO KAFETEGI ETA TABERNAK. JEZaren epigrafea: 673.2**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>1.777,86</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>12.340,36</b>
3	Argindar potentzia	Kontrataturiko kW	<b>99,34</b>
4	Mahaia	Mahaia	<b>129,97</b>
5	Barraren luzera	Metroa	<b>175,52</b>
6	A" motako makinak	A motako makinak	<b>933,74</b>
7	B" motako makinak	B motako makinak	<b>3.421,22</b>
8	Apustu makinak	Apustu makinak	<b>2.426,23</b>

OHARRA: aurreko zeinu edo moduluen aplikaziotik ateratzen den etekin garbian sartuta dago, bidezkoa denean, jolas makinetatik eratorritakoa (bilarra, mahai futbola, dardoak...), bai eta zinta, bideo eta *compact disc*-en erakustokietatik, bolak eta abar saltzeko makinetatik, haur jolasen makinetatik, *compact disc* eta bideo musikalen irakurgailuetatik, loterietatik eta telefonoaren erabilpen zerbitzuetatik eratorritakoa ere, betiere jarduera hori jarduera nagusiaren osagarri bada.

**JARDUERA: KIOSKO, BARRAKA ETA ANTZEKO LOKALAK. JEZaren epigrafea: 675**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>2.599,54</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>13.416,03</b>
3	Argindar potentzia	Kontrataturiko kW	<b>99,34</b>
4	Lokalaren azalera	Metro karratua	<b>24,42</b>

OHARRA: aurreko zeinu edo moduluen aplikaziotik ateratzen den etekin garbian sarturik dago, bidezkoa denean, loteria salmentatik eratorritakoa, betiere jarduera hori jarduera nagusiaren osagarri bada.

**JARDUERA: TXOKOLATE, IZOZKI ETA HORTXATA DENDAK. JEZaren epigrafea: 676**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>2.345,57</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>19.421,88</b>
3	Argindar potentzia	Kontrataturiko kW	<b>525,89</b>
4	Mahaia	Mahaia	<b>213,64</b>

OHARRA: aurreko zeinu edo moduluen aplikaziotik ateratzen den etekin garbian sartuta dago, bidezkoa denean, txokolate, izozki eta hortxatak egiteko jarduerarik eratorritakoa, bai eta honako hauek direla medio eratorritakoak ere, betiere jarduera hori jarduera nagusiaren osagarri bada: jendeari izozkiak, hortxatak, txokolateak, infusioak, kafe eta disolbagarriak, edari freskagarriak eta normalean aurrekoekin batera hartzeko prestatzen diren pastelgintza, gozogintza, opilgintza eta erreposteritzako produktuak saltzeko zerbitzua; kulunkatxo, zalditxo eta abere hizlarien moduko jolas makinak; eta loterien salmenta.

**JARDUERA: IZAR BATEKO EDO BI IZARRETAHOTEL ETA MOTELETAN OSTATU EMATEA. JEZaren epigrafea: 681**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>5.475,47</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>17.987,65</b>
3	Plaza kopurua	Plaza	<b>327,93</b>

OHARRA: aurreko zeinu edo moduluen aplikaziotik ateratzen den etekin garbian sarturik dago, bidezkoa denean, loteria salmentatik eratorritakoa, betiere jarduera hau jarduera nagusiaren osagarri bada.

**JARDUERA: HOSTAL ETA PENSIOETAN OSTATU EMATEA. JEZaren epigrafea: 682**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>5.019,81</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>17.106,20</b>
3	Plaza kopurua	Plaza	<b>266,69</b>

**JARDUERA: ARROZTEGI ETA APOILO ETXEETAN OSTATU EMATEA, ETA ZERBITZU BERA ESKAINTZEA LANDA TURISMOKO OSTATUETAN HAUEK NEKAZARITZA, ABELTZAINZTA EDO BASO JARDUERA BATEN OSAGARRITZAT IZENDATUTA EZ DAUDENEAN. JEZaren epigrafea: 683**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>4.579,09</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>14.902,56</b>
3	Plaza kopurua	Plaza	<b>137,43</b>

OHARRA: zenbatespen objektiboaren araubidean zergapetu behar dira, epigrafe honetan jasotako moduluengatik, Gipuzkoako Foru Aldundiko Landa Ingurunearen Garapenerako Departamentuak nekazaritza, abeltzaintza edo basogintzako jarduera baten osagarritzat hartu ez dituen nekazaritzako turismo ostatuak.

**JARDUERA: ETXEKO ELEKTRAGAILUAK KONPONTZEA. JEZaren epigrafea: 691.1**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>4.877,87</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>17.651,51</b>
3	Lokalaren azalera	Metro karratua	<b>19,03</b>

**JARDUERA: IBILGAILU AUTOMOBILAK, TXIRRINDUAK ETA BESTELAKO IBILGAILUAK KONPONTZEA. JEZaren epigrafea: 691.2**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>4.556,66</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>18.719,70</b>
3	Lokalaren azalera	Metro karratua	<b>29,73</b>

**JARDUERA: OINETAKOAK KONPONTZEA. JEZaren epigrafea: 691.9**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>2.009,43</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>11.488,79</b>
3	Argindar kontsumoa	kW orduko	<b>1,46</b>

**JARDUERA: BESTELAKO KONTSUMO GAIK, BESTE INON SAILKATU GABEAK, KONPONTZEA (OINETAKOEN KONPONKETA ETA ARTELANEN, ALTZARIEN, ZAHARKINEN ETA MUSIKA TRESNEN ZAHARBERRIKUNTZA IZAN EZIK). JEZaren epigrafea: 691.9**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>4.661,26</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>18.420,89</b>
3	Lokalaren azalera	Metro karratua	<b>51,08</b>

**JARDUERA: AUTOTAXI BIDEZKO GARRAIOA. JEZaren epigrafea: 721.2**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>1.479,04</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>9.419,63</b>
3	Egindako distantzia	Kilometroa	<b>0,06</b>

OHARRA: aurreko zeinu edo moduluen aplikaziotik ateratzen den etekin garbian sarturik dago, bidezkoa denean, euskarri gisa ibilgailua erabiltzen duten publizitate zerbitzuen prestaziotik eratorritakoa, betiere jarduera hau jarduera nagusiaren osagarri bada.

**JARDUERA: BIDAIARIEN ERREPIDEZKO GARRAIOA. JEZaren epigrafea: 721.3**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>2.696,66</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>18.368,64</b>
3	Eserleku kopurua nazio mailan	Eserlekua	<b>137,43</b>
4	Gainerako eserleku kopurua	Eserlekua	<b>48,78</b>

**JARDUERA: MERKANTZIEN ERREPIDE BIDEZKO GARRAIOA. JEZaren epigrafea: 722**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>2.728,59</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>10.090,99</b>
3	Ibilgailuen zama	Tona	<b>126,21</b>

OHARRA: aurreko zeinu, indize edo moduluen aplikaziotik ateratzen den etekin garbiaren barruan sartuta dago, egonez gero, garraioaren jarduera lagungarri eta osagarrietatik datorren etekina, hau da, garraio agentziena, merkantziak gordailatu eta biltegitratzeko jarduerena eta abar, betiere jarduera horiek jarduera nagusiaren osagarri moduan egiten badira.

**JARDUERA: IBILGAILUAK KOIPEZTATU ETA GARBITZEA. JEZaren epigrafea: 751.5**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>4.556,67</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>18.719,71</b>
3	Lokalaren azalera	Metro karratua	<b>29,73</b>

**JARDUERA: MUDANTZA ZERBITZUA. JEZaren epigrafea: 757**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>2.621,95</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>15.350,76</b>
3	Ibilgailuen karga	Tona	<b>190,47</b>

**JARDUERA: IRAKASKUNTZAREKIN ZER IKUSIA DUTEN BESTELAKO JARDUERAK EGITEA, HALA NOLA HIZKUNTZAK, JOSTUNGINTZA, MEKANOGRAFIA ETA TAKIGRAFIA IRAKASTEA, EDO AZTERKETAK, OPOSIZIOAK ETA HORIEN ANTZEKO BESTE BATZUK, BESTE INON SAILKATU GABEAK, PRESTATZEN LAGUNTZEA. JEZaren epigrafea: 933.9**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>1.344,59</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>16.658,00</b>
3	Lokalaren azalera	Metro karratua	<b>66,35</b>

**JARDUERA: KIROL HOBEKUNTZARAKO ESKOLAK ETA ZERBITZUAK. JEZaren epigrafea: 967.2**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>6.969,46</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>14.065,91</b>
3	Lokalaren azalera	Metro karratua	<b>33,56</b>

**JARDUERA: JANZKIAK, ARROPAK ETA ETXEKO ARTIKULU ERABILIAK TINTATU, LEHORREAN GARBITU, IKUZI ETA LISATZEA. JEZaren epigrafea: 971.1**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>4.683,67</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>17.173,42</b>
3	Argindar kontsumoa	kW orduko	<b>0,46</b>

**JARDUERA: EMAKUMEZKO ETA GIZONEZKOEN ILEAPAINKETA ZERBITZUAK. JEZaren epigrafea: 972.1**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>3.578,11</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>10.913,61</b>
3	Lokalaren azalera	Metro karratua	<b>106,81</b>
4	Argindar kontsumoa	kW orduko	<b>0,93</b>

OHARRA: aurreko zeinu edo moduluen aplikaziotik ateratzen den etekin garbiak bere barne hartzen du, bidezkoa denean, ilerako kosmetikagai eta ileapainketa produktuen txikizkako merkatarizatik eratorritakoa, baita depilazio, eskuapainketa, oinapainketa eta makillaje zerbitzuetatik eratorritakoa ere, betiere jarduera horiek ileapainketa jarduera nagusiaren osagarri badira.

**JARDUERA: EDERTASUN ARETO ETA INSTITUTUAK. JEZaren epigrafea: 972.2**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>1.912,30</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>15.918,47</b>
3	Lokalaren azalera	Metro karratua	<b>91,87</b>
4	Argindar kontsumoa	kW orduko	<b>0,59</b>

OHARRA: aurreko zeinu edo moduluen aplikaziotik ateratzen den etekin garbiak bere barne hartzen du, hala badagokio, kosmetika eta edertasun produktuen txikizkako merkatarizatik eratorritakoa, betiere aretoan egindako tratamenduak jarraitzeko behar diren produktuak bakarrik saltzen badira.

**JARDUERA: DOKUMENTUAK FOTOKOPIAGAILUZ KOPIATZEKO ZERBITZUA. JEZaren epigrafea: 973.3**

Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko
			Euroak
1	Soldatapeko langileak	Pertsona	<b>3.697,62</b>
2	Soldatapekoak ez diren langileak	Pertsona	<b>15.290,99</b>
3	Argindar potentzia	Kontrataturiko kW	<b>487,78</b>

OHARRA: aurreko zeinu edo moduluen aplikaziotik ateratzen den etekin garbiak bere barne hartzen du, bidezkoa denean, planoen erreproduzio eta enkuadernazio zerbitzuetatik eratorritakoa, betiere, jarduera horiek dokumentuak fotokopiagailuz kopiatzeko jarduera nagusiaren osagarri badira.

OHAR OROKORRA: aurreko zeinu edo moduluen aplikaziotik ateratzen den etekin garbiak bere barne hartzen du, bidezkoa denean, tabako laboreen txikizkako merkatarizatik eratorritakoa, errenergua duen salmenta baimenaz egiten denean. Makina automatikoen bidez egindakoa ere barruan sartzen da.

### 2.4.2.3 Nekazaritza eta abeltzaintza jardueraren zeinuak

Atal honetan adierazten diren zeinu, indize edo moduluak ondorengo jarduerari aplikatuko zaizkie:

- Abeltzaintza independentea.
- Abereak hazi, zaindu eta gizentzeko zerbitzua.
- Balio Erantsiaren gaineko Zergaren nekazaritza, abeltzaintza eta arrantza araubide berezian sartuta ez dauden nekazaritzako eta abeltzaintzako beste lan eta zerbitzu batzuk.
- Balio Erantsiaren gaineko Zergaren nekazaritza, abeltzaintza eta arrantza araubide berezian sar daitezkeen nekazaritza eta abeltzaintza jarduerak.

#### MODULUAK

Moduluak definitzeko, jarduera honetan dauden sektore ezberdinak hartuko dira kontuan; horiek honako hauek dira:

NEKAZARITZA	
Labore mota	Modulua
Barazkigintza aire zabalean	A-1
Estalpeko barazkigintza	A-2
Frutagintza	A-3
Belardia	A-4
Nekazaritza orokorra	A-5

**A-1:** moduluaren barruan, edozein motatako berdurak, barazkiak, tuberkuluak lortzeko aire zabalean egiten diren laboreak, lore hazkuntzak eta haztegiak sartzen dira.

**A-2:** moduluaren barruan, negutegietan zein plastikozko tuneletan babesturik egiten diren labore guztiak sartzen dira.

**A-3:** moduluaren barruan, fruituak lortzea helburu duten zurezko labore guztiak sartzen dira.

**A-4:** moduluaren barruan, ganaduaren bazka lortzeko labore guztiak sartzen dira, abeltzaintzari lotuta ez badaude. Ikus abeltzaintzaren 1. oharra.

**A-5:** moduluaren barruan, aurreko apartatuetan ez dauden gainerako laboreak sartzen dira.

<b>Modulua</b>	<b>Azalpena</b>	<b>Urteko etekin garbia unitateko eurotan</b>
A-1	Nekazaritzako azalera erabilgarria	<b>6.506,85</b>
A-2	Nekazaritzako azalera erabilgarria	<b>19.519,75</b>
A-3	Nekazaritzako azalera erabilgarria	<b>991,94</b>
A-4	Nekazaritzako azalera erabilgarria	<b>164,42</b>
A-5	Nekazaritzako azalera erabilgarria	<b>491,15</b>

Oharra: A-2 moduluaren, 0,3 hektareatik gorako azalerek 1,1eko indize zuzentzailea aplikatuko dute.

<b>ABELTZAINZA</b>	
<b>Abeltzaintzako ustiapen mota</b>	<b>Modulua</b>
Esnetarako behi aziendaren ustiapen estentsiboa	G-1
Gizentzeko behi aziendaren ustiapen estentsiboa	G-2
Ardi eta ahuntz aziendaren ustiapen estentsiboa	G-3
Zaldi, mando eta asto aziendaren ustiapen estentsiboa	G-4
Esnetarako behi aziendaren ustiapen intentsiboa	G-5
Gizentzeko behi aziendaren ustiapen intentsiboa	G-6
Ardi eta ahuntz aziendaren ustiapen intentsiboa	G-7
Zaldi, mando eta asto aziendaren ustiapen intentsiboa	G-8
Txerri aziendaren ustiapena	G-9
Hegazti hazkuntza, galeperra izan ezik	G-10
Galeperra	G-11
Untxi hazkuntza	G-12
Erlezaintza	G-13



Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko eurotan
G-1:1	Nekaza. azalera erabilgarria	Hektarea	234,84
G-1:2	Abelburu kopurua	Abelburua	156,36
G-2:1	Nekaza. azalera erabilgarria	Hektarea	93,95
G-2:2	Abelburu kopurua	Abelburua	63,04
G-3:1	Nekaza. azalera erabilgarria	Hektarea	93,95
G-3:2	Abelburu kopurua	Abelburua	10,94
G-4:1	Nekaza. azalera erabilgarria	Hektarea	93,95
G-4:2	Abelburu kopurua	Abelburua	63,04
G-5	Abelburu kopurua	Abelburua	468,40
G-6	Abelburu kopurua	Abelburua	312,68
G-7	Abelburu kopurua	Abelburua	46,99
G-8	Abelburu kopurua	Abelburua	268,11
G-9	Abelburu kopurua	Abelburua	38,61
G-10	Abelburu kopurua	Abelburua	1,60
G-11	Abelburu kopurua	Abelburua	0,59
G-12	Abelburu kopurua	Abelburua	14,65
G-13	Erlauntza kopurua	Erlauntza	37,55

**1. oharra:** aziendak jan beharreko bazka ekoizten duenari esaten zaio ustiategi estentsiboa. Honako muga hauek ditu:

Hektarea batek 0,7 ALUrentzako jana eman behar du gutxienez (ALU hori Azienda Larriko Unitatea da: behi, zaldi, mando eta asto abelburu bakoitza), edo bestela 11 abelbururentzat, ardi zein ahuntz aziendetan. Hortaz, ustiategiaren titularrak bazkarako erabiltzen duen lurra minimo hori gainditzen badu, edo beste ganadu-mota bat elikatzeko erabiltzen bada, lur hori nekazaritza jarduera bezala aitortuko da dagokion atalean (A4). Hektarea batek 3 ALUrentzako bazka eman behar du gehienez, edo 25 abelbururentzako bazka ardi zein ahuntz aziendetan. Hortaz, proportzio hori gainditzen duten abelburuak abeltzaintza intentsibo gisa aitortuko dira dagokien apartatuan (G-5, 6, 7 edo 8).

Ondorio horietarako, ustiapenari loturiko belardia titularrak erabiltzen duena izango da, aprobetxamendu hori egiteko duen titulua edozein dela ere.

**2. oharra:** azienda larriko ustiapen intentsiboaren jardueretan (G-5, G-6 eta G-8), 1,2ko indize zuzentzailea aplikatuko da 25 ALUtik gora.

**3. oharra:** ardi eta ahuntz azienden ustiapen intentsiboaren jardueretan, 1,2ko indize zuzentzailea aplikatuko da 265 abelburutik gora.

**4. oharra:** abeltzaintzaren jarduera guztietan honako erregela hauek aplikatuko dira abelburuak konputatzeko:

- Behi eta zaldi aziendak sei hilabete baino gutxiago dituzenean, konputatu gabe utziko da.
- Behi azienda sei hilabete eta bi urte bitartekoa bada, 0,6 ALU bezala konputatuko da.
- Behi aziendak bi urte baino gehiago dituzenean eta zaldi aziendak sei hilabete baino gehiago, ALU 1 bezala konputatuko dira.
- Txerri aziendak lau hilabete baino gutxiago dituzenean, konputatu gabe utziko da.
- Ardi eta ahuntz-azienda: hiru hilabetetik gorako emeak bakarrik konputatuko dira.
- Hegazti hazkuntza: eme erruleak lau hilabeteetatik aurrera bakarrik konputatuko dira.
- Untxi hazkuntza: ugaltze garaian dauden emeak bakarrik konputatuko dira.

**5. oharra:** abeltzaintzako jarduerak goian adierazi diren moduluen barruan espreski jasota ez daudenean, zeinu, indize eta moduluen zenbatespen objektibotik kanpo geratzen dira.

LANDA TURISMOKO OSTATUAK			
Modulua	Azalpena	Unitatea	Urteko etekin garbia unitateko (eurotan)
H	Plaza kopurua	Plaza	530,94

H modulua landa turismoko ostatu zerbitzua eskaintzen duten nekazaritza, abeltzaintza edo baso ustiatzearen titularrek aplikatu beharko dute, baldin eta jarduera hori nekazaritza, abeltzaintza edo baso jardueraren osagarri moduan aitortu badute.

Modulu hau aplikatu ahal izateko, landa turismoko ostatu zerbitzua eskaintzen duten nekazaritza, abeltzaintza edo baso ustiatzearen titularrek Landa Ingurunearen Garapenerako Departamentuak luzatutako agiriaren bitartez frogatu beharko dute zerbitzu horrek izaera osagarria duela.

Landa turismoko ostatu zerbitzua aipatutako agiririk gabe eskaintzen dutenek zenbatespen objektiboaren arabera zehaztu beharko dute beren etekina arzetegi eta apopilo etxeetan ostatu emateko jarduerari ezarritako moduluak aplikatuz.

#### MODULUAK APLIKATZEKO JARRAIBIDEAK

Jarduera bakoitzari dagokion etekin garbia jarduera horrentzat ezarrita dauden zeinu edo moduluei dagokien zenbatekoen batura izango da.

Zeinu edo moduluen zenbatekoa zein den kalkulatzeko, berriz, beraien unitate bakoitzari ezarritako zenbatekoa ustiatzearen dagoen unitate kopuruarekin biderkatuko da.

Jarduerak indize zuzentzailea ezarrita dutenean, etekin garbia eragiketa honen emaitza izango da: aurreko 2. jarraibidean definitutako etekin garbia bider hari dagokion indize zuzentzailea.

Jardueren azken emaitzari 0,8ko indize zuzentzailea aplikatuko zaio, baldin eta nekazaritza eta abeltzaintza ustiatzearen honako baldintza hauek betetzen badira: jardueraren titularra pertsona fisikoa izatea, soldatapeko langilerik ez izatea, eta bakar-bakarrik titularra eta, bidezkoa denean, haren ezkontidea edo izatezko bikote laguna, baldin eta izatezko bikoteei buruzko maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratu bada, edo seme-alaba adingabeak izatea jardueran soldatapekoak ez diren langileak.

Nekazari gazteek edo soldatapeko nekazariak %25 murriztu ahal izango dute beren nekazaritza jardueraren etekin garbia lehentasunezko ustiatze batean titular gisa jarri eta hurrengo bost urteetako zergaldi amaituetan. Ezinbestekoa izango da, dena den, ustiatze hori azaroaren 21eko 109/1995 Foru Dekretuak, Gipuzkoako lurralde historikoaren zerga araudia Nekazaritza

Ustategiak Modernizatzeari buruzko uztailaren 4ko 19/1995 Legean jasotako zerga neurrietara egokitzen duenak, II. tituluan xedatutakoaren babesean egina izatea.

#### 2.4.2.4 Baxurako arrantzaren jarduerarako zeinuak

Salmenta kopurua	Indizea
63.755 euroraino	0,126
Soberakina	0,088

Kontabilitate eta erregistro obligazioak jarduera ekonomikoaren etekin garbia kalkulatzeko erabilitako sistemaren arabera					
Sistema		Jarduera		Kontabilitate eta erregistro obligazioak	
Zuzeneko zenbatespena	Modalitate arrunta	Enpresa jarduera	Jarduera ekonomikoak merkataritza izaera du	Merkataritza Kodearen arabera	Egutegia Inbentarioak Urteko kontuak
				Sozietateen gaineko zergaren arabera	Erosketen erregistroa Salmenta eta sarrerren erregistroa Ordainketa eta kobrantzen erregistroa Gastuen erregistroa
		Jarduera ekonomikoak ez du merkataritza izaerarik	Salmenta eta sarrerren erregistro liburua Erosketa eta gastuen erregistro liburua Inbertsio ondasunen erregistro liburua Kutxako liburua		
	Modalitate erraztua	Enpresa jarduera		Salmenta eta sarrerren erregistro liburua Erosketa eta gastuen erregistro liburua Inbertsio ondasunen erregistro liburua. Kutxako liburua	
	Modalitate arrunta/erraztua	Jarduera profesionala		Salmenta eta sarrerren erregistro liburua Erosketa eta gastuen erregistro liburua Inbertsio ondasunen erregistro liburua Kutxako liburua Fondo eta osakinen erregistro liburua	
Zenbatespen objektiboa	Hitzarmenen modalitatea (garatu gabe)	Jarduera ekonomikoa (enpresariala/profesionala)		<ul style="list-style-type: none"> <li>Ez da libururik eraman behar Errenta Zergari begira</li> <li>Fakturak dataren arabera zenbakituko dira, eta hiruhilekotan taldekatuko</li> </ul>	
	Zeinu, indize edo moduluen modalitatea	Enpresa jarduera		<ul style="list-style-type: none"> <li>Ez da libururik eraman behar Errenta Zergari begira</li> <li>Fakturak dataren arabera zenbakituko dira, eta hiruhilekotan taldekatuko</li> <li>Zeinu, indize edo moduluen frogagiriak gorde behar dira</li> </ul>	

## **2.5 KAPITAL HIGIEZINAREN ETEKINAK**

Kapital higiezinaren etekin osoen barruan sartzen dira ondasun higiezin hiritar nahiz landatarrak errentan edo azpierrean emateak, edota horiek erabili edo gozatzeko eskubide zein ahalmenak eratu edo lagatzen dituzten guztiak; beren izena edo izaera edozein dela ere.

Hala ere, ondasun horiek zergadunaren jardura ekonomikoei atxikita badaude, etekina jardueraren barruan lortutako etekintzat hartuko dira.

### **2.5.1 Gastu kengarriak**

#### **2.5.1.1 Etekinak etxebizitzak errentan emateak**

Etxebizitzak errentan edo azpierrean emateak dituzten etekin osoetatik honako gastuak dira kengarriak:

- %20ko hoberia ondasun higiezin bakoitzeko lortutako etekin osoen gainean.
- Ondasunak, eskubideak edo erabilera nahiz gozamen ahalmenak eskuratu, birgaitu edo hobetzeko inbertitutako besteren kapitalen interesak, eta gainerako finantzaketa gastuak.

Hobariaren eta gastu kengarriaren baturak ezingo du etekin garbi negatiborik eman, ondasun higiezin bakoitzeko.

#### **2.5.1.2 Etekinak etxebizitzak errentan emateak ez dituztenak**

Aurreko apartatuan sartu ez diren sarreretatik, hau da, etxebizitzak errentan emateak ez dituzten etekinetatik, horiek lortzeko beharrezkoak izan diren gastuak dira kengarriak. Balio Erantsiaren gaineko Zerga kontuan hartu gabe konputatuko dira gastuak.

Bereziki, honako gastu hauek sartuko dira:

- Ondasunak edo erabilera nahiz gozamen eskubideak eskuratu, birgaitu edo hobetzeko inbertitu diren besteren kapitalen interesak, eta gainerako finantzaketa gastuak.
- Estatukoak ez diren tributu eta errekaratuak eta, halaber, estatuko tasak eta errekaratuak, beren izena edozein dela ere, baldin eta konputatutako etekinetan edo beraien iturri diren ondasun eta eskubideetan eragiten badute eta zigortzaileak ez badira, edo, bestela, zerga obligazioak berandu betetzeak ezarri ez badira.
- Hirugarren batek zuzeneko edo zeharkako kontraprestazio gisa, edo zerbitzu pertsonalengatik, hala nola, administrazio, zaintza, atezaintza edo antzekoengatik, sortutako zenbatekoak.
- Ondasunen errentamendua, azpierrean mendua, lagapena edo eraketa formalizatzeak sortutako gastuak, eta ondasun, eskubide eta etekinen defentsa juridikotik eratorritakoak.
- Artapen eta konponketa gastuak ere dira kengarriak. Halakotzat hartzen dira:
  - o Ondasun materialen ohiko erabilera mantentzeko asmoz erregulartasunez egiten direnak, hala nola, instalazioen margoketa, entokadura edo konponketa.
  - o Elementuak aldatzekoak (berokuntza instalazioak, igogailuak eta segurtate ateak jartzea, etab.)

ERNE: ondasunak handitu edo hobetzeko erabilitako kopuruak ez dira kategoria honetan sartzen.

- Etekinak sortzen dituzten ondasun edo eskubideak aseguratzeak kontratuengatik, dela erantzukizun zibilekoak, suteen aurkakoak, lapurretakoak, kristal apurketakoak eta horien kidekoak, ordaintzen diren primak.
- Zerbitzu edo hornidura gastuak.

- Ondasun higiezina eta honekin batera lagatako beste ondasunak amortizatzeko gastuak, betiere beren benetako balio galerarekin bat badatoz. Amortizazioek honako kasu hauetan beteko dute benetakotasun baldintza;
- Ondasun higiezinak: urte bakoitzeko amortizazioa ordaindu den eskuratze kostuaren %3koa baino handiagoa ez denean, zoruaren kostua sartu gabe. Zoruaren balioa ez bada ezagutzen, eskuratze kostua urte bakoitzeko zoruaren eta eraikuntzaren balio katastralen artean hainbanatuz kalkulatu da.
- Ondasun higigarriak, ondasun higiezinarekin batera laga eta urtebetetik gorako epean erabil daitezkeenak: urteko amortizazioa ordaindu diren eskuratze kostuei gutxieneko koefizienteak aplikatuz ateratzen den emaitza baino handiagoa ez denean. Koefiziente horiek gehieneko amortizazio epeak aplikatuz aterako dira Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasotzen den amortizazio taularen arabera<sup>1</sup>.
- Erabilera eta gozamen eskubide errealak: ordaindutako eskuratze kostua amortizatu daiteke. Eskubideak iraupen jakin bat duenean, amortizazioa kalkulatu da eskubide edo ahalmenaren eskuratze kostua hark irauten duen urte kopuruarekin zatituta. Aldiz, eskubideak biziartekoak direnean, amortizazioa eskuratze kostuaren %3koa izango da.

ERNE: amortizazioek ezin dute inoiz ondasun edo eskubidearen eskuratze balioa gainditu.

Gastu kengarrien baturak ezin du ekarri etekin garbi negatiborik, ondasun higiezin bakoitzerako.

Errentamendu kontratuak 1985eko maiatzaren 9a baino lehen egindakoak badira eta kontratuaren errenta berrikusteko eskubiderik ez badute, higiezin bakoitzagatik lortutako etekin osoen %40ko hobaria aplikatu da.

## 2.5.2 Integrazio portzentajeak

### a) Bi edo bost urtetik gorako epean sortutako etekinak

Kapital higiezinaren etekina, etxebizitzaren errentamendutik ez datorrena, bi urtetik gorako epean sortu bada, %60 integratu da, eta bost urtetik gorako epean sortua bada, berriz, %50.

Etekin horiek zatika jasotzen direnean, hau kalkulatu behar da: sorrera aldiko urteak, datatik datara konputatuak, zati etekinak zatikatu diren zergaldien kopurua. Emaitza bi urtetik gorakoa bada, %60ko portzentajea aplikatu da eta, emaitza bost urtetik gorakoa bada, %50eko portzentajea aplikatu da.

### b) Denboran zehar era irregular nabarmenean lortutako etekinak

Kapital higiezinaren etekinak denboran zehar era irregular nabarmenean lortutakotzat kalifikatzen direnean, %50 integratu da.

Kapital higiezinaren honako etekin hauek bakarrik hartzen dira denboran zehar era irregular nabarmenean lortutakotzat, betiere zergaldi bakar bati egozten bazaizkio:

- Negozio lokalen errentamendu kontratua traspasatu edo lagatzeagatik lortutako kopuruak.
- Ondasun higiezinaren eragindako kalteak direla-eta errentariarengandik, azpierrengandik edo lagapen hartzailearengandik jasotako kalte-ordainak.

### c) Ondasun higiezinak erabili edo gozatzeko eskubideetatik datozen etekinak

Ondasun higiezinak erabili edo gozatzeko eskubide errealak eratzetik datozen etekinak beren zenbateko osoagatik konputatu dira beti.

<sup>1</sup> Ikus amortizazio taula sozietateen gaineko zergaren araudian.

## **2.6 KAPITAL HIGIGARRIEN ETEKINAK**

### **2.6.1 Kapital higigarrien sailkapena**

Bereziki, honako hauek dira kapital higigarriaren etekin osoak:

Edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinak:

- Dibidenduak, batzarretara joateko primak eta mozkin partaidetzak.
- Era guztietako aktiboetatik (ondasun eta eskubideetatik) datozen etekinak, baldin eta aktibo horiek, estatutuen arabera edo sozietateko organoen erabakiz, entitatearen irabazietan, salmentetan, eragiketetan, sarreretan edo antzeko kontzeptuetan parte hartzeko ahalmena ematen badute lan pertsonalaren ordainketarekin zer ikusirik ez duten arrazoiengatik. Akzio liberatuak ematea ez da etekin horien artean sartuko.
- Entitatearen fondo propioetan dagoen partaidetza adierazten duten balore edo partaidetzak erabili edo gozatzeko eskubideak eratu edo lagatzeagatik lortutako etekinak, beren izena edo izaera edozein dela ere.
- Entitate batetik jasotako beste edozein onura, bertako bazkide, akziodun, asoziatu edo partaide izateagatik.
- Akzio edo partaidetzen jaulkipen primaren banaketa. Lortutako zenbatekoak eragindako akzio edo partaidetzen eskurapen balioa gutxituko du, deuseztatu arte, eta handik atera daitekeen soberakina kapital higigarriaren etekin gisa zergapetuko da.
- Kapital murrizpenaren xedea ekarpenak itzultzea denean, honen zenbatekoak edo jasotako ondasun edo eskubideen merkatuko ohiko balioak ukitutako balore edo partaidetzen erosketa balioa gutxituko du, hura deuseztatu arte. Gerta litekeen soberakina kapital higigarriaren etekin gisa integratuko da eta edozein motatako entitateen fondo propioetan parte hartzeagatik lortu dela joko da.

Integrazioa jaulkipen primen banaketarako ezarritako era berberari jarraikiz egingo da, kapital murrizpena banatu gabeko mozkinen ondorio denean izan ezik. Horrelakoetan, kontzeptu honengatik jasotzen diren kopuru guztiak dibidenduak, batzarretara joateko primak eta edozein motatako entitateen mozkin-partaidetzak bezala zergapetuko dira. Ondorio horietarako, kapital murrizpenek, beren xedea zeinahi dela ere, banatu gabeko mozkinetatik ez datorren kapital sozialaren zatia lehenik eragiten diotela ulertuko da, eta hala izango da kapital sozialaren zatia deuseztatu arte.

1. eta 2. apartatuetan aipatzen diren dibidenduak eta mozkin-partaidetzak ez dira zergaldiko errentan sartuko, horiek sortu diren zergaldietan entitate banatzaileak ondare sozietateen araubideari jarraituz tributatu badu. Hori kontuan hartu gabe zein entitatek banatzen dituen ondare sozietateek lortutako mozkinak, noiz banatzen diren mozkin horiek, eta zein zerga araubide aplikatzen zaien une horretan entitate horiei.

#### **2. Kapital propioak beste batzuei lagatzeagatik lortutako etekinak**

- Edozein igorpen tresna dela medio lortutako etekinak, merkataritzako eragiketengatik sortutakoak barne, igorpen tresna endosatzen edo eskualdatzen den unetik aurrera, betiere endosua edo lagapena hornitzaileen kreditu bat ordaintzeko egiten ez bada.
- Era guztietako finantza entitateen kontuetatik jasotzen den kontraprestazioa, bere izena edo izaera edozein dela ere, aktibo finantzarioen eragiketetan oinarritutakoak barne.
- Finantza aktiboen aldi baterako lagapenetatik datozen errentak, berrerorsketa itunduta dagoenean.
- Finantza entitate batek bere titularitateko kreditu bat erabat edo zati batean eskualdatu, laga edo transferitzeagatik lortzen diren errentak.

### **3. Kapitalizazio eragiketetik, bizitza edo elbarritasun aseguruaren kontratuetatik eta kapital ezarpenen errentetatik datozen etekinak**

- Kapital diferituko aseguruetatik datozenak.
- Berehalako errenten aseguruetatik datozenak, biziartekoak nahiz aldi baterakoak izan, herentzia, legatu edo beste edozein oinordetza tituluren bidez eskuratu ez direnean.
- Errenta diferituko aseguruetatik datozenak, biziartekoak nahiz aldi baterakoak izan, herentzia, legatu edo beste edozein oinordetza tituluren bidez eskuratu ez direnean.
- Aldi baterako edo biziarteko errenta iraungiak.

### **4. Kapital higigarriaren beste etekin batzuk**

- Jabetza intelektualetik datozenak, autorea zergaduna ez denean (autoreek jaso badituzte, jarduera profesionalen etekintzat hartzen dira).
- Jabetza industrialetik datozenak, betiere jabetza hori zergadunak egiten dituen jarduera ekonomikoei atxikita ez badago (lizentziak ematen dituen asmaitzailea bera denean, jasotako kontraprestazioa jarduera profesional batetik eratorritako sarreratzat hartuko da).
- Laguntza teknikoa ematek datozenak, laguntza edo prestazioa jarduera ekonomiko baten barruan ematen denean izan ezik.
- Ondasun higigarri, negozio edo meategiak errentan ematek datozenak, bai eta azpierreantamendua dela-eta azpierreantatzaileak jasotakoak ere, betiere jarduera ekonomikorik osatzen ez dutenean.

Irudia ustiatzeko eskubidea lagatzen edo irudia erabiltzeko onarpen edo baimenetik datozenak, salbu eta etekin horiek irudia ustiatzeko eskubidea sortzen duenak berak eskuratzen baditu edo jarduera ekonomiko baten baitan sortzen badira.

## **2.6.2 Kapitalizazio eragiketak, bizitza edo elbarritasun aseguruaren kontratuak eta kapital ezarpenen errentak. Tributazioa**

### **a) Kapital diferitua**

Kapital diferitu bat kapitalizazio eragiketengatik edo bizitza nahiz elbarritasun aseguru kontratuengatik jasotzen denean, kapital higigarriaren etekina kalkulatzeko honako eragiketa hau egingo da: jasotako kapitala ken ordaindu diren primak.

### **b) Berehalako errentak**

Berehalako errentak esaten zaie prima bat ordaintzearen truke berehala eta aldi-aldi jasotzen hasten direnei. Errentak urte kopuru jakin batean zehar jaso daitezke (horrelakoetan, aldi baterako errentak izango dira) edo, bestela, errentaduna bizi den bitartean (biziarteko errentak).

Zergadunak hainbat urtetan zehar jasotzen duen errentak bi osagai ditu. Batetik, emandako kapitalaren zati bat berreskuratzen da eta, bestetik, kapital hori emateagatik ordaintzen diren interesak lortzen dira apurka-apurka. Horrengatik sartzen da etekin oso bezala ekitaldi bakoitzean lortzen den errentaren zati bat. Eta arrazoi berberengatik, desberdina izaten da etekintzat hartzen den portzentajea, kontuan hartu baitaiteke errentadunak errenta eratzen den unean duen adina edo, bestela, errenta jasoko den urte kopurua.

### **Berehala jasotzen diren biziarteko errentak**

Kontuan hartzen da errentadunak errenta eratzen den unean duen adina, jasotako errentaren zenbateko osoaren integrazio portzentajea kalkulatzeko:

Adina (urteak)	%
40 urtetik behera	40
40 – 49	35
50 – 59	28
60 – 65	24
66 – 69	20
70 urte edo gehiago	8

ERNE: portzentaje horiek errenta eratzean errentadunak duen adinari dagozkio, eta aldaketarik gabe jarraituko dute errenta indarrean dagoen bitartean.

#### **Berehala jasotzen diren aldi baterako errentak**

Kontuan hartzen da kontratuaren iraupena, jasotako errentaren zenbateko osoaren integrazio portzentajea kalkulatzeko:

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

#### **c) Errenta diferituak**

Errenta diferituak biziartekoak edo aldi baterakoak izan daitezke, berehalakoak bezalaxe. Diferentzia bakarra honetan datza: errenta diferituetan, primak errentak jasotzen hasten diren ekitaldia baino lehen ordaindu behar direla. Kapital higigarriaren etekinak kalkulatzeko, berehalako errenten kasuan aurreikusi diren portzentajeak aplikatu behar dira lehenik, eta hortik ateratzen den zenbatekoari errenta eratu arte lortu den errentagarritasuna gehitu.

Errentagarritasun hori honela kalkulatu da: eratzen den errentaren uneko balio finantzario-aktuarialari ordaindu diren primak kendu behar zaizkio. Errentagarritasuna linealki banatuko da biziarteko errenta kobratzen den lehen 10 urteetan zehar. Aldi baterako errenta bat izanez gero, linealki banatuko da bere iraupen urteen artean, eta 10 urtez gehienez.

Errentak dohaintzaz eskuratu direnean, kapital higigarriaren etekina kalkulatu da, bakar-bakarrik, berehalako errentetarako aurreikusita dauden portzentajeetatik urteko zenbateko bakoitzari dagokiona aplikatuta.

Dena den, badago araubide berezi bat erretiro eta elbarritasun prestazioei aplikatzen zaiena biziarteko edo elbarritasun aseguru kontratuen onuradunek errenta moduan jasotzen dituztenean. Kontratu horiek ez dute inolako zer ikusirik izan behar gizarte aurreikuspeneko mutualitateekin sinatzen diren aseguru kontratuekin edo enpresek pentsio gaietan hartutako konpromisoak betetzeko izenpetzen dituzten kontratu kolektiboekin (hau da, pentsio plan eta fondoei buruzko



Legearen Testu Bateratuak<sup>2</sup> lehen xedapen gehigarrian eta berau garatzen duen araudian ezarritakoaren arabera izenpetzen direnekin).

Kasu horretan, prestazio horiek kapital higigarriaren etekin gisa integratuko dira zergaren oinarri ezargarrian, horien zenbatekoa kontratuagatik ordaindutako primak baino handiagoa den unetik aurrera, eta errentak dohaintzaz eskuratu badira, prestazio horiek errenten eraketa uneko balio aktuariala baino handiagoak direnean integratuko dira oinarrian. Horrelakoetan, beraz, berehalako errentetarako aurreikusi diren portzentajeak ez dira aplikatuko. Araubide berezi hau aplikatu ahal izateko, bi baldintza bete behar dira:

- Aseguru kontratuaren horniduretan inolako mobilizaziorik egon ez izana bere indarraldian zehar.
- Erretiro prestazioen kasuan, aseguru kontratua gutxienez erretiro eguna baino bi urte lehenago egin izana.

#### **d) Aldi baterako edo biziarteko errentak iraungitzea**

Herentzia, legatu edota beste edozein ondorengotza-tituluren bidez eskuratu ez diren aldi baterako edo biziarteko errentak iraungitzen badira erreskate eskubidea erabiltzeagatik, eragiketaren kapital etekinak eskubidea erabiltzen den unean kalkulatu dira.

Kapital higigarriaren etekina kalkulatzeko, erreskatearen zenbatekoari batu behar zaizkio momentu horretara arte ordaindutako errentak eta, ondoren, baturatik kendu behar dira ordaindutako primak eta apartatu honetako aurreko puntuen arabera kapital higigarriaren etekin gisa zergapetu diren diru kopuruak. Errentak dohaintzaz eskuratuak badira, errentak eratu arte metatutako errentagarritasunaren zenbatekoa ere kenduko da.

ERNE: aldi baterako edo biziarteko errenta heriotzagatik iraungitzen denean, ez da etekinik izango errentadunarentzat.

## **2.7 ONDARE IRABAZI ETA GALERAK**

Zergadunaren ondarearen balioan edozein aldaketa gertatzeagatik agerian jartzen diren bariazioak dira ondare irabaziak eta galerak, Errenta Zergaren Foru Arauak etekintzat hartzen ez dituenean.

### **2.7.1 Kasu bereziak**

#### **a) Hiru kasu hauetan ez da aldatzen ondarea:**

- Gauza komuna zatitu denean.
- Irabazpidezko sozietatea desegin denean, ezkontzaren partaidetza araubide ekonomikoa iraungi denean edo izatezko bikoteei buruzko maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eratutako izatezko bikoteen ondare araubide ekonomikoa iraungi denean baldin eta izatezko bikoteak hitzartutako ondare araubide ekonomikoa aurreko bi horietako edozein bada.
- Ondasun *komunitatea* desegin denean edo komuneroak bereizi direnean.

Aipatzen diren kasuek ezingo dute inola ere ekarri jasotako ondasunen edo eskubideen balioa eguneratzea.

#### **b) Honako kasu hauetan ez dago ondare irabazi edo galerarik:**

- Kapitala murrizten denean.
- Ordainik gabe eskualdaketa bat dagoenean (herentzia) zergadunaren heriotzagatik.
- Zergadunak bere enpresa edo horren partaidetzak kosturik gabe eskualdatzen dituenean, baldin eta Ondare Zergan salbuetsita badaude, ezkontidearen edo izatezko bikoteko kidearen alde, edo aurreko edo ondorengo ahaideen alde, betiere hurrengo baldintzak betetzen badira:

<sup>2</sup> Testu Bateratua azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak onartu zuen.

1.- Eskualdatzaileak hirurogeita bost urte edo gehiago izatea edo ezintasun iraunkorra izatea, dela erabatekoa dela baliaezintasun handikoa.

2.- Eskualdatzaileak, zuzendaritza lanak bete izan baditu, eskualdaketaren unetik beretik lan horiek egiteari eta dagozkien ordainsariak jasotzeari uztea.

3.- Dohaintzaren eskritura publikoa egin ondorengo bost urteetan eskuratzailerak bere eskuetan izan behar ditu jasotako enpresa edo partaidetzak, salbu eta epe horren barruan hiltzen bada. Halaber, eskuratzailerak ezin izango du erabilpen egintzarik edo sozietate eragiketarik gauzatu zuzenean edo zeharka eskurapen balioa nabarmen murriztu dezaketenean.

- Zergadunak bere enpresa edo horretako partaidetzak dohaintzan ematen dituenean langileen alde baldin eta Ondare Zergan salbuetsita badaude.
- Baldin eta ezkontzaren ondasunen banantze araubide ekonomikoa desegiten bada, esleipenak legearen aginduz edo epaileen erabakiz gertatzen direnean eta horien zioak ezkontideen edo izatezko bikotea osatzen dutenen arteko pentsio konpentsagarriarekin zer ikusirik ez duenean.
- Pertsona desgaituen alde eratutako ondare babestuei ekarpenak egiten zaizkienean.

#### **c) Honako kasu hauetan daude salbuetsita ondare irabaziak:**

- Fundazioen eta onura orokorreko elkarten aldeko dohaintzetan, baldin eta kuotaren kenkaria egiteko eskubidea ematen badute Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan.
- Ohiko etxebizitza saltzeagatik lortutakoak, saltzaileak 65 urtetik gorakoak direnean, edo mendetasun ertaina edo handia dutenean autonomia pertsonala sustatzeko eta besteren beharra duten pertsonak zaintzeko legearen arabera.
- Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan, zerga zorra baimendutako ondasun emanetz ordaintzean.

#### **d) Honako kasu hauek ez dira hartuko ondare galeratzat:**

- Justifikatu gabeko galerak.
- Kontsumoagatik izandako galerak.
- Bizien arteko egintzak edo liberalitateak direla medio, ordainik gabeko eskualdaketengatik gertatu diren galerak.
- Jokoan izandako galerak.
- Ondare elementu bat eskualdatzean izandako galerak, eskualdatzaileak ondare elementu bera berriro eskuratzen duenean eskualdaketa egunaren ondorengo urtearen barruan. Kasu horietan, ondare elementua geroago eskualdatzen denean integratuko da galera.
- Merkatu ofizialetan negoziatzeko onartutako balore edo partaidetzak eskualdatzean izandako galerak, zergadunak balore homogeenok eskuratu dituenean eskualdaketa horien aurreko edo ondorengo bi hilabeteen barruan.
- Merkatu ofizialetan negoziatzeko onartu gabeko balore edo partaidetzak eskualdatzean izandako galerak, zergadunak balore homogeenok eskuratu dituenean eskualdaketa horien aurreko edo ondorengo urtearen barruan.

### **2.7.2 Irabazia edo galeraren kalkulua**

Ondare irabazi edo galeren zenbatekoa honakoa izango da:

a) Eskualdaketetan, ondare elementuen eskurapen balioaren eta eskualdaketa balioaren arteko diferentzia. Bidezkoa denean, eskurapen balioa eguneratuta egongo da.

b) Gainerako kasuetan, ondare elementuen merkatuko balioa.

**Eskurapen balioa** honako hauen batura izango da:

- Eskurapenaren benetako zenbatekoa. Eskurapena musu trukekoa bada, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arauak erabiliz lortuko da benetako zenbatekoa.
- Ondasun eskuratuetan egindako inbertsio eta hobekuntzen kostua.
- Eskurapenari lotutako gastuak eta zergak, interesak kanpoan utzita, eskuratzailleak (erosleak) ordaindu dituenean.
- Bidezkoa denean, egindako amortizazioak kenduko dira; nolana ere, gutxieneko amortizazioa konputatuko da.

Eskurapen balioaren osagaiak kalkulatu ondoren, eguneratze koefizienteak aplikatuko dira zer urtetan gertatu diren kontuan hartuz. Ondare elementuak jarduera ekonomiko batetik desatxiki ondoren eskualdatu direnean, desatxikipen urteari dagokiona izango da eguneratze koefizientea.

Hona hemen 2010. urtean aplikatu beharreko eguneratze koefizienteak:

<b>Ekitaldia</b>	<b>Koefizientea</b>
1994 eta aurrekoak	1,436
1995	1,525
1996	1,469
1997	1,436
1998	1,404
1999	1,366
2000	1,320
2001	1,270
2002	1,225
2003	1,192
2004	1,157
2005	1,120
2006	1,083
2007	1,053
2008	1,013
2009	1,010
2010	1,000

**Eskualdaketa balioa** eskualdaketan benetan ordaindutako zenbatekoa izango da. Halere, zenbatekoa merkatuko balio arrunta baino txikiagoa bada, merkatuko balioa hartuko da. Eskualdaketa kosturik gabe egin bada, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arauak jarraikiz lortuko da eskualdaketaren benetako zenbatekoa.

Eskualdaketari lotutako gastuak eta zergak, interesak kanpoan utzita, kenduko dira, eskualdatzaileak ordaindu dituenean.

ERNE: 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratu diren eta jarduera ekonomikoei loturik ez dauden ondare elementuak eskualdatzeagatik lortutako ondare irabazien zenbatekoa kalkulatzeko arau bereziak daude (10/2006 Foru Arauaren lehen xedapen iragankorra).

### 2.7.3 Berariazko balorazio arauak

#### a) Sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu arautuetan negoziatzeko onartuak, kostu bidez eskualdatzea

Ondare irabazi edo galera kalkulatzeko, haren eskurapen balioaren eta eskualdaketa balioaren arteko diferentzia egin behar da. Hona hemen, berezitasunak:

- Sozietate edo entitateen fondo propioetako partaidetzaren baloreak (akzioak) eskualdatzean, eskualdaketa balioa akzioa saltzen den egunean merkatu arautuan duen kotizazio balioa izango da gutxienez. Dena den, akzioaren salmenta prezioa handiagoa bada hori hatuko da.
- Harpidetza eskubideak inorenganutzen direnean, baloreen eskurapen balioa harpidetza eskubideak salduz lortutako zenbatekoan gutxituko dira. Harpidetza eskubideak salduz lortutako zenbatekoa handiagoa bada eskubideen jatorrizko baloreen eskurapen balioa baino, eskualdatzaileak eskubideen salmenta urtean izandako ondare irabazi moduan aitortuko du diferentzia.

#### b) Sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu arautuetan negoziatzeko onartu gabeak, kostu bidez eskualdatzea

Ondare irabazi edo galera kalkulatzeko, haren eskurapen balioaren eta eskualdaketa balioaren arteko kenketa egin behar da. Hona hemen, berezitasunak:

Benetan ordaindutako zenbatekoa alderdi independenteek merkatuko baldintza arruntetan hitzartuko luketenarekin bat datorrela frogatu ezean, eskualdaketa balioak ezingo du izan honako bi hauek handiena baino txikiagoa:

- Zergaren sortzapen eguna baino lehen itxitako azken ekitaldiari dagokion balantzetik ateratzen den balio teorikoa.
- Zergaren sortzapen eguna baino lehen itxi diren hiru ekitaldi sozialetako mozkinen batez bestekoa %20an kapitalizatetik ateratzen den balioa. Azken ondorio horretarako, banatutako dibidenduak eta erreserbetarako esleipenak mozkin gisa konputatuko dira, balantzeak erregularizatu edo eguneratzekoak kanpoan utzita.

#### c) Ondare sozietateen baloreak eta kapital partaidetzak eskualdatzea

Ondare irabazi edo galera kalkulatzeko, eskurapen eta titularitate balioaren eta eskualdaketa balioaren arteko kenketa egingo da.

**Eskurapen eta titularitate balioa** honako bi zenbateko hauen batura izango da:

- Baloreak (akzioak) edo kapitaleko partaidetzak eskuratzeko ordaindu den zenbatekoa. Eskurapena ordain gabea izan bada, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko arauetatik ateratzen den balioa hartuko da.
- Eskurapen egunetik eskualdaketa egunera bitarteko denboran banatu gabe geratu diren mozkinen zenbatekoa, betiere ondare sozietateen araubidean zerga ordaindu zuenean.
- Sozietatean mozkinak lortu ondoren baloreak eskuratu zituzten bazkideek, eskurapen baliotik sozietatea ondare sozietateen araubidera bilduta zegoen zergaldietan izandako dibidenduen edo mozkin-partaidetzen zenbatekoa kenduko dute.

Konputatu beharreko **eskualdatze balioa**, gutxienez, itxitako azken balantzetik ateratzen den balio teorikoa izango da, behin aktiboen kontabilitate balio garbia Ondarearen gaineko Zergaren ondorioetarako izango luketen balioarekin edo, txikiagoa bada, merkatuko balioarekin ordezkatu ondoren.

#### d) Inbertsio kolektiboko erakundeen kapital edo ondarearen akzio edo partaidetzak kostu bidez eskualdatzea edo berreskuratzea

Ondare irabazia edo galera eskurapen balioaren eta eskualdaketa balioaren arteko aldea izango da.

Eskualdaketa balioa eskualdaketa edo berreskurapen eguneko likidazio balioak emango du, edo horren ezean, argitaratutako azken likidazio balioak.

Likidazio baliorik ez badago, zergaren sortzapen eguna baino lehen itxitako azken ekitaldiko balantzetik ateratako balio teorikoa hartuko da.

Partaidetzak berreskuratzea ez den kasuetan, horrela kalkulaturako eskualdaketa balioa ezingo da izan honako bi hauekiko handiena baino txikiagoa:

- Eskualdaketan benetan itundutako prezioa.
- Merkatu ofizialetan duten kotizazio balioa.

#### **e) Sozietateei diruzkoak ez diren ekarpenak egitea**

Ondare irabazia edo galera emandako ondasun edo eskubideen eskurapen balioaren eta honako kopuru hauekiko handienaren arteko aldea eginez zehaztuko da:

- Ekarpengatik jasotako akzio edo partaidetza sozialetan balio nominala edo, bestela, horretatik dagokion zatia. Balio honi jaulkipen primen zenbatekoa gehituko zaio.
- Jasotako tituluen kotizazio balioa, ekarpena gauzatzen den egunean edo aurreko lehenean.
- Emandako ondasun edo eskubidearen merkatuko balioa.

#### **f) Bazkideak banatu edo sozietateak desagitea**

- **Bazkideak elkarrengandik bereizten badira edo sozietate bat desagitzen bada**, bazkidearen ondare irabazi edo galera hauexek izango dira: sozietatearen likidazio kuotaren balio edo bazkideak jasotako ondasunen merkatuko balioaren eta tituluen edo kapitaleko partaidetzaren eskurapen balioaren arteko diferentzia.
- **Sozietateen bereizketa, bat egite edo xurgatze kasuetan**, honako balio hauen arteko diferentzia izango da zergadunaren ondare irabazi edo galera:
  - o Bazkidearen partaidetzaren titulu, eskubide edo baloreen eskurapen balioa.
  - o Bazkideak jasotako titulu, numerario edo eskubideen merkatuko balioa edo berak emandakoen merkatuko balioa.

Gainera, kontuan hartuko da bat egiteei, bereizketei eta aktibo ekarpenei nahiz balore trukaketei eta aktibo eta pasibo osoaren lagapenei buruzko zerga araudi berezian ezarritakoa.

#### **g) Negozio lokala intsuldatzea**

Ondare irabazia lagatzaileari konputatuko zaio, intsuldaketan dagokion zenbatekoan.

Intsuldaketa eskubidea prezio bidez eskuratu denean, prezio hori eskurapen baliozat hartuko da.

#### **h) Kalte-ordainak ordaintzea ondare elementuen galera edo ezbeharrengatik**

Zergadunaren ondare elementuetan sortutako kalteengatik ordain bat jasotzen denean, zuzenean izan edo aseguru etxearen bidez izan, kalteengatik jasotako kopuruaren eta kalteari dagokion eskurapen balioaren zati proportzionalaren arteko diferentzia izango da ondare irabazi edo galera.

Beraz, zergadunak kalte-ordain bat jasotzen duenean, kalte-ordainaren zenbatekoa edo kapital aseguraturia hartuko da eskualdaketa baliozat.

Kalte-ordaina ez bada dirutan ematen, kalteengatik jasotako ondasun, eskubide edo zerbitzuen merkatuko balioaren eta kalteari dagokion eskurapen balioaren zati proportzionalaren arteko diferentzia izango da ondare irabazi edo galera.

Zergadunaren ondarearen balioa gehitu denean bakarrik egongo da ondare irabazia.

#### **i) Ondasunak edo eskubideak trukitzea**

Ondasun edo eskubidearen eskurapen balioaren eta honako balio hauetako handienaren arteko diferentzia izango da ondare irabazi edo galera:

- Zergadunak eman duen ondasun edo eskubidearen merkatuko balioa.
- Horren trukean **hartu** den ondasun edo eskubidearen merkatuko balioa.

#### **j) Biziarteko edo aldi baterako errentak iraungitzea**

Errentak ordaintzera behartuta dagoenak kalkulatu behar du berak ordaindutako errentak (errentak gaur egun duen balio aktuariala) handiagoak (galera) edo txikiagoak (irabazia) ote diren berak jasotako kapitalaren eskurapen balioa baino, edo, bestela, berak ordaindutako kopuru osoa ote den.

#### **k) Ondare elementuak eskualdatzea aldi baterako edo biziarteko errenta baten trukean**

Pertsona batek ondasun edo eskubide bat aldi baterako edo biziarteko errenta baten trukean eskualdatzen duenean, honelaxe kalkulatu da ondare irabazi edo galera eskualdatzaile-errenta hartzailearentzat:

- errentaren egungo balio aktuariala, ken
- horren trukean emandako ondasunaren eskurapen balioa.

#### **l) Ondasun higiezinaren gaineko eskubide errealek eskualdatzea**

Ondasun higiezinaren gaineko gozamen edo erabilera eskubide erreal baten titularrak eskubide hori eskualdatzen duenean, edo eskubide hori iraungitzen denean, ondare irabazi edo galera kalkulatzeko, eskurapen balioa proportzionalki gutxituko da eskubide horren titularrak izan den denboraren arabera.

#### **m) Eskualdaketatik eratorri gabeko ondasunak edo eskubideak integratzea**

Ondasun edo eskubidearen merkatuko balioa izango da zergadunaren ondare irabazia.

#### **n) Futuro eta aukeren merkatuan egindako eragiketak**

Lortzen den etekina hartuko da ondare irabazi edo galeratzat, eragiketak zergadunak egindako jarduera ekonomikoen garapenean hitzartutako eragiketa nagusi baten estaldura ez dakarrenean.

### **2.7.4 Justifikatu gabeko ondare irabaziak**

Ondare irabaziak frogatu gabekotzat hartuko dira ondasun eta eskubideen edukitza edo eskurapena aitortutako errenta edo ondarearekin bat ez datorrenean.

Azaldu diren zergaldiaren oinarri likidagarri orokorrean sartuko dira, zergadunak ez badu frogatzen preskribituta dagoen zergaldi bateko data jakin batetik aurrera ondasun eta eskubideen titularrak izan dela.

## **2.8 ERRENTEN ESLEIPENA**

Honako hauek hartuko dira errentak esleitzeko araubidera bildutako entitatetzat:

- Sozietate zibilak, nortasun juridikoa izan edo ez.
- Banatu gabeko herentziak.
- Ondasun komunitateak.
- Nahiz eta nortasun juridikorik ez izan, zergapetu daitekeen unitate ekonomikoa edo ondare berezia eratzen duten gainerako entitateak.
- Atzerrian eratutako entitateak, baldin eta haien izaera juridikoa Espainiako legeen arabera eratutako errenten esleipen araubideko entitateen berdina edo antzekoa bada.

Eraldaketarako nekazaritza sozietateei ez zaie errentak esleitzeko araubidea aplikatuko, Sozietateen gaineko Zergaren arabera tributatu baitute.

Bazkide, oinordeko, komunero edo partaideei egotziko zaizkie errenten esleipen araubidean dauden entitateen errentak, kasu bakoitzean aplikagarri diren arau edo itunen arabera. Baldin eta Zerga Administrazioak ez badu arau edo itun horien froga sinesgarririk, errentak zati berdinetan egotziko zaizkie. Errentak eratortzen diren jardueraren edo errenta-iturriaren izaera izango dute.

Bereziki, errentak egotzen dituen entitate batek jarduera ekonomiko bat garatzen duenean, jarduera horren etekinek izaera hori bera izango dute entitate horretako partaideentzat, baldin eta horiek beren kontura, pertsonalki eta zuzenean kudeatzen badituzte jarduerari atxikitako produkzio bide eta giza baliabideak. Hala ere, egotzitako etekinak kapitaletik eratorriak direla ulertuko da baldin eta jardueran esku hartzen ez badute eta entitatean duten partaidetza bakarra kapitala jartzera mugatzen bada. Kasu horretan, egotz daitekeen etekina gehienez ere jarritako kapitalaren %15ekoa da, kontrakoa frogatzen ez bada behintzat.

Bazkide, oinordeko, komunero edo bazkide bakoitzari esleitu beharreko errentak kalkulatzeko honako erregelak aplikatuko dira:

- Persona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arauari jarraituz kalkulatzeko dira errentak, baina integrazio portzentajeak ez dira aplikagarriak izango. Honako berezitasunak hartuko dira kontuan:
  - o Entitateko kide guztiak Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasibo (ondare sozietateak izan ezik) edo Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren establezimendu iraunkorreko zergadun direnean, esleitu daitekeen errenta Sozietateen gaineko Zergaren araudiari jarraituz zehaztuko da.
  - o Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren establezimendu iraunkorreko zergadunei esleitu dakiekeen errenta zehazteko, zerga horren araudiari jarraituko zaio.
  - o Entitateko kideak pertsona fisikoak ez direnean, esleitu dakiekeen errenta kalkulatzeko ez dira aplikatuko 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratu diren eta jarduera ekonomikoei loturik ez dauden ondare elementuak eskualdatzeagatik lortutako ondare irabazien zenbatekoa kalkulatzeko arau bereziak (10/2006 Foru Arauaren lehen xedapen iragankorra).
- Erregela berdinak aplikatzeko dute atzerrian eratu den eta errenten esleipen araubidean dagoen entitate bateko kide diren PFEZ edo Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasiboek, esleitu dakiekeen errentaren zatia kalkulatzeko.
- Errentak esleitzen dituen entitateak atzerrian lortzen baditu errentak, eta atzerriko herrialde horrek ez badu Espainiarekin sinatu zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmenik, errenta negatiboak ez dira konputatzeko herrialde berean lortu eta iturri beretik datozen errenta positiboak baino handiagoak direnean. Soberakina ondorengo lau urteen barruan konputatzeko da, erregelari adierazitakoaren arabera.

Errentak esleitzeko araubidean dauden entitateei ordaindutako errentak atxikipenari edo konturako sarrerari lotuta izango dira, Errenta Zergaren arauari jarraituta.

Errentak esleitzen dituen entitateko kideek Errenta Zergaren zergadunak badira, aplikagarriak izango dituzte integrazio portzentajeak.

## **2.9 DENBORAREN ARABERAKO EGOZPENA**

Oro har, errentak sortu diren zergaldikoak izango dira. Irizpide hauek aplikatzeko dira:

- **Lanaren eta kapitalaren etekinak** jasotzaileak exijitzen dituen zergaldiari egotziko zaizkio.
- **Jarduera ekonomikoaren etekinak** Sozietateen gaineko Zergaren araudiak ezarritakoaren arabera egotziko dira, Persona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauak jasotako berezitasunak eragotzi gabe.
- **Ondare irabazi eta galerak** ondare aldaketa gertatu den zergaldiari egotziko zaizkio.

Erregela bereziak:

- Errenta osorik edo zati batean ordaindu ez bada, epaiketa batean zeinek duen errenta jasotzeko eskubidea edo zein kopurutan erabakiaren zain dagoelako, epaia irmo bilakatzen den zergaldiari egotziko zaizkio ordaindu ez diren kopuru horiek.
- Zergapekoari leporatu ezin zaizkion arrazoi justifikatuak tarteko badira, lan etekinak exijigarri izan ziren zergaldia ez den beste batean jasotzen direnean, hari egotziko zaizkio. Horrela gertatzean, aitorten-likidazio osagarri bat egingo da zigorrik, berandutza interesik eta inolako errekarurik ezarri gabe.
- Laneko araudian aurreikusitakoaren arabera, langabeziaren prestazioa ordainketa bakarreko modalitatean jasotzen bada, aukera horretaz baliatu izan gabe prestazioa jasotzeko eskubidea izango zuen zergaldi bakoitzaren artean banatu eta egotzi ahal izango da. Egozpena zergaldi bakoitzean egitekotan, ordainketa bakarreko modalitaterik izan ez bazen, prestazioa jasotzeko eskubidea izango zuen denboraren arabera banatuko da proportzionalki.
- Kobranta eta ordainketen egozpen irizpidea:  
Beren jarduera ekonomikoaren etekin garbia zehazteko zuzeneko zenbatespen erraztuaren modalitatea erabiltzen dituzten zergadunek aukera izango dute sarrera eta gastuen denboraren araberrako egozpena egiteko kobranta eta ordainketa irizpidea erabiliz.
- Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketen kasuan, zergapekoak eragiketa horietan izandako errentak egotzi ahal izango ditu proportzionalki, kobrantzak exijitzen den neurrian. Eragiketak epeka edo prezio geroratuarekin egiten direla jotzen da, horien kobranta bere osoan edo zatika egiten denean ordainketa desberdinen bidez, baldin eta ematearen edo eskura jartzearen eta azkeneko ordainketaren epemugaren arteko denbora urtebetetik gorakoa bada.
- Dibisa edo atzerriko moneten saldoa adierazten duten kontuetan izandako diferentzia positiboak edo negatiboak, beren kotizazioetan izandako gorabeheraren eraginez, egin den ordainketa edo kobratu den uneko zergaldiari egotziko zaizkio.
- Errenta kalkulatuak ustez gertatu diren zergaldiari egotziko zaizkio.
- Bizitza aseguru kontratuetan inbertsioaren arriskua hartzaileak bereganatua duenean, polizari atxikitako aktiboek zergaldiaren hasieran eta amaieran duten likidazio balioaren arteko diferentzia zergaldi bakoitzeko kapital higigarriaren etekin gisa egotziko da. Egotzitako zenbatekoak gutxitu egingo du kontratu horietan diru kopuruak jasotzetik sortutako etekina.
- Kapital higiezinaren etekinak kobranta gertatzen den zergaldiari egotzi behar zaizkio.

Atzerrira aldatuz gero egoitza eta zergadun izateari uzten badio, egoitza aldatu aurreko tokian Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergarengatik aitortu beharreko azkeneko zergaldiari dagokion oinarri ezargarrian jasoko dira egotzeko dituen errenta guztiak. Hala gertatzen denean, autolikidazio osagarria egingo da, zigorrik, berandutza interesik eta inolako errekarurik gabe.

Zergaduna hilez gero, aitortena egin beharreko azkeneko zergaldiko oinarri ezargarrian jaso beharko dira egotzeko dauden errenta guztiak.

## **2.10 OINARRI LIKIDAGARRIA**

### **2.10.1 Oinarri ezargarria**

Oinarri likidagarri orokorra eta aurrezpenaren oinarri likidagarria batuz lortuko da oinarri likidagarria. Oinarri likidagarria lortzeko, oinarri ezargarrian murrizpen batzuk egin behar dira. Oinarri ezargarrian, zergadunak aitortu beharreko zergaldian lortutako errenta guztiak sartzen dira.



### 2.10.1.1 Oinarri ezargarri orokorra

Etekin hauek sartzen dira oinarri ezargarri orokorrean:

- Lanaren etekinak.
- Kapital higiezinaren etekinak, etxebizitzak errentan ematek ez datozenean.
- Kapital higigarriaren honako etekin hauek: jabetza intelektualaren eta industrialaren etekinak, laguntza tekniko emateagatik lortutakoak, ondasun higigarriak, negozioak edo meatzeak errentan ematek datozenak, azpierreentzaileak azpierreentamendutik jasotzen dituenak, eta irudia ustiatzeko eskubidea lagatzetik eratorritakoak.
- Jarduera ekonomikoen etekinak.
- Ondare irabazi eta galerak, ondare elementuak eskualdatzeagatik sortu ez direnean.

**Kalkulua:** bi saldo hauek dira oinarri ezargarri orokorraren osagaiak:

- Etekinen saldoa (lanarenak, jarduerenak eta kapitalarenak). Ekitaldiko errenta positiboaren baturaren eta negatiboaren baturaren arteko diferentzia izango da saldoa. Beraz, positiboa edo negatiboa izan daiteke saldoa.
- Ondare irabazi eta galeren saldoa, ondare elementuak eskualdatzeagatik sortu ez direnean, betiere saldo hori positiboa bada.

Saldoa negatiboa bada, horren zenbatekoa eteकिनen saldo positiboarenkin konpentsatuko da, eta muga saldo positibo horren %25 izango da.

Kompentsazio hori egin eta saldo negatiboa ateratzen bada, zenbateko hori hurrengo lau urteetan zehar konpentsatuko da, aurreko paragrafoetan ezarri den hurrenkerari jarraituta. Ondorengo ekitaldi bakoitzean onar daitekeen gehieneko kopuruan egin beharko da konpentsazioa.

### 2.10.1.2 Aurrezpenaren oinarri ezargarria

Etekin hauek sartzen dira aurrezpenaren oinarri ezargarrian:

- Kapital higiezinaren etekinak, etxebizitzak errentan ematek datozenean.
- Gainerako kapital higigarriaren etekinak.
- Ondare elementuak eskualdatzeagatik agerian jartzen diren ondare irabaziak eta galerak.

**Kalkulua:** aurrezpenaren oinarri ezargarriak bi saldo hartzen ditu:

- Etekinen saldoa (kapital higiezinaren eta higigarriaren etekinak). Zergaldi bakoitzean elkarren artean bakarrik integratu eta konpentsatu ondoren ateratzen den saldo positiboa.

Integrazio eta konpentsazioa egin ondoren saldo negatiboa ateratzen bada, ondorengo lau urteetan eteकिनen saldo positiboekin baino ezingo da konpentsatu zenbateko hori.

- Ondare elementuak eskualdatzeagatik sortutako ondare irabazi eta galerak, zergadi bakoitzean elkarren artean bakarrik integratu eta konpentsatu ondoren ateratzen den saldo positiboa.

Integrazio eta konpentsazioa egin ondoren saldo negatiboa ateratzen bada, ondorengo lau urteetan ondare elementuen eskualdaketatik datozen irabazi eta galeren saldo positiboarekin baino ezingo da konpentsatu zenbateko hori. Ondorengo ekitaldi bakoitzean onar daitekeen gehieneko kopuruan egin beharko da konpentsazioa.

### 2.10.2 Oinarri ezargarri orokorreko murrizpenak

Hiru murrizpen hauek sartzen dira oinarri likidagarri orokorra kalkulatzeko:

- Murrizpena mutualitateetan, aurreikuspen plan aseguratuetan, pentsio planetan, Europako Parlamentuak eta bertako Kontseiluak araututako pentsio planetan, enpresen gizarte aurreikuspeneko planetan, mendetasun aseguruetan eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetan (BGAE) egindako ekarpenengatik.

- Murrizpena pentsio konpentsagarriak eta urteko mantenuak ordaintzeagatik.
- Murrizpena baterako aitorpena egiteagatik.

ERNE: hiru murrizpen horiek oinarri ezargarri orokorretik kenduko dira. Aipatu diren hurrenkeran egingo dira murrizpenak. Murrizpen horiek egiteak ezin du ekarri oinarri likidagarri orokorra negatiboa izatea, ezta oinarri negatiboa handitzea ere.

#### **a) Gizarte aurreikuspeneko ekarpenengatik murrizpen mugak**

- 8.000 euro urtean, mutualistek, aseguratuek, partaideek edo bazkideek gizarte aurreikuspeneko mutualitateei, aurreikuspen plan aseguratuei, pentsio planei, enpresen gizarte aurreikuspeneko planei, mendetasun aseguruiei, eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei egindako ekarpenen zenbateko osoagatik.
- 8.000 euro urtean, gizarte aurreikuspeneko mutualitateen, enpleguko pentsio planen, enpresen gizarte aurreikuspeneko planen eta mendetasun aseguruen sustatzaileek nahiz bazkide babesleek zergadunari egotzitako kontribuzio enpresarial guztiengatik.

Zergaren sortzapen egunean mutualistek, aseguratuek, partaideek edo bazkideek 52 urte baino gehiago baditu, aurreko muga 1.250,00 euro gehituko da bazkide, partaide edo mutualistak 52 urtetik gorako adina gairiditzen duen urte bakoitzeko. Bazkide, partaide, mutualista edo aseguratua adina 65 urtekoa edo handiagoa denean, 24.250,00 eurokoa izango da muga hori.

Ekarpena pertsona desgaituak berak egiten badu, oinarri ezargarri orokorrean murrizpena egiteko gehieneko muga 24.250,00 eurokoa da.

Kirolari profesionalek eta goi mailakoek, izaera hori legez aitortua izanda, ekarpenak egin badizkiote kirolari profesionalen mutualitateari oinarri ezargarri orokorrean murrizpena egiteko gehieneko muga 24.250,00 eurokoa da.

Zergadunaren ezkontideak ez badu lortzen oinarri ezargarriaren zati orokorrean sartu beharreko errentarik edo urtean 8.000,00 eurotik behera lortzen baditu, zergadunak gizarte aurreikuspeneko entitateei egindako ekarpenak ere murriztu ahal izango ditu 2.400,00 euroraino.

#### **b) Murrizpena pentsio konpentsagarriak eta urteko mantenua ordaintzeagatik:**

Zergadunak ordainketa hauen zenbatekoa kendu dezake oinarri ezargarri orokorretik:

- Ezkontidearen alde epailearen aginduz ordaindutako pentsio konpentsagarriak.
- Epailearen aginduz ere urteko mantenurako ordaindutako zenbatekoak. Hala ere, kanpoan geratzen dira zergadunak seme-alabei ordaindutakoak.

#### **c) Murrizpena baterako aitorpena egiteagatik:**

Hona hemen murrizpena baterako aitorpena egiteagatik, familia unitate motaren arabera:

- Bereizi gabeko ezkontideek eta izatezko bikoteko kideek eta haien adingabeko seme-alabek, gurasoekin bizi badira, edota judizialki desgaitutako seme-alaba adindunek, luzatu edo birgaitutako gurasoen agintepean daudenean. Baterako aitorpena egiteagatik, 3.954,00 euroko murrizpena egin daiteke.
- Guraso batek eta aurreko atalean aipatutako seme-alaba guztiek osatutako familia unitatea, legezko banantzea dagoenean edo ezkontzarik edo izatezko bikoterik ez dagoenean. Baterako aitorpena egiteagatik, 3.434,00 euroko murrizpena egin daiteke.

### **2.10.3 Aurrezpenaren oinarri ezargarriko murrizpenak**

Aurrezpenaren oinarri likidagarria lortzeko, aurrezpenaren oinarri ezargarriari pentsio konpentsagarriak eta urteko mantenua ordaintzeagatik murrizpenaren gerakina kendu behar zaio, halakorik badago. Kenketaren ondorioz, aipatutako oinarria ezin da negatiboa izan.

## 2.10.4 Oinarri likidagarri orokor negatiboak konpentsatzea

Oinarri likidagarri orokorra negatiboa bada, ondorengo lau urteetan lortzen diren oinarri likidagarri orokor positiboekin konpentsatu daiteke haren zenbatekoa. Ondorengo ekitaldi bakoitzean onartu daitekeen gehieneko kopuruan egin beharko da konpentsazioa.

## 2.11 OINARRI LIKIDAGARRIAREN KARGA. KUOTA OSOA

Kuota osoa lortzeko, oinarri likidagarri orokorrari eta aurrezpenaren oinarri likidagarriari ondorengo karga tasak aplikatu ondoren ateratzen diren zenbatekoak batuko dira.

Hona hemen oinarri likidagarri orokorrari aplikatu beharreko tarifa edo karga eskala:

Oinarri likidagarri orokorra (muga eurotan)	Kuota osoa	Oinarri likidagarriaren gainerakoa (muga)	Tasa (%)
0,00	0,00	14.570,00	23,00
14.570,00	3.351,10	14.570,00	28,00
29.140,00	7.430,70	14.570,00	35,00
43.710,00	12.530,20	18.730,00	40,00
62.440,00	20.022,20	Hortik gora	45,00

Aurrezpenaren oinarri likidagarriari %20ko karga tasa aplikatuko zaio.

## 2.12 OINARRI LIKIDAGARRIAREN KENKARIAK. KUOTA LIKIDOA

### 2.12.1 Kuota likidoa

Kuota likidoa lortzeko, kuota osoari kenkariaren zenbatekoa murriztu behar zaio. Kuota likidoa inoiz ezin da izan negatiboa.

Kenkari mota hauek bereizten dira:

- Kenkari orokorra eta jarduera ekonomikoa sustatzeko kenkaria.
- Kenkari familiar eta pertsonalak.
- Kenkaria desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik.
- Ohiko etxebizitzaren kenkariak.
- Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak.
- Dohaintzen kenkariak.

**Bestelako kenkariak.**

### 2.12.2 Kenkari orokorra eta jarduera ekonomikoa sustatzeko kenkaria

- **Kenkari orokorra:** zergadunek 1.301,00 euroko kenkaria egingo dute urtean. Autolikidazio bakoitzeko egin behar da kenkari hau.

- **Jarduera ekonomikoa sustatzeko kenkaria:** oinarri ezargarria 15.000 eurokoa edo hortik beherakoa badute, zergadunek 400,00 euroko kenkaria egingo dute urtean. Autolikidazio bakoitzeko egingo da kenkari hau.

Oinarri ezargarria 15.000 eurotik gorakoa eta 20.000 eurotik beherakoa badute, zergadunek honako kenkaria egingo dute urtean: 400 euro ken 0,08 bider (oinarri ezargarria ken 15.000). Autolikidazio bakoitzeko egingo da kenkari hau.

Oinarri ezargarria 20.000 eurotik gorakoa dutenek ezingo dute kenkari hau egin.

Oinarri ezargarri orokorraren eta aurrezpenaren oinarri ezargarriaren batura hartuko da oinarri ezargarritzat. Oinarri ezargarri orokorra negatiboa bada zero hartuko da aipatutako batura egiteko.

### 2.12.3 Kenkari familiar eta pertsonalak

- **Kenkaria ondorengo ahaideengatik** (seme-alabak, bilobak, birbilobak...)

Zergadunarekin bizi den ondorengo ahaide bakoitzagatik kenkari hauek egingo dira:

- 547,00 euro urtean, lehenengoagatik.
- 677,00 euro urtean, bigarrenagatik.
- 1.145,00 euro urtean, hirugarrenagatik.
- 1.353,00 euro urtean, laugarrenagatik.
- 1.769,00 euro urtean, bosgarren eta hurrengo bakoitzagatik.

Ondorengo ahaideak 6 urte baino gutxiago baditu, zenbateko horiek 313,00 euro gehituko dira urtean.

#### **Baldintzak:**

- Ondorengo ahaideen adina hogeita hamar urtetik gorakoa ez izatea, kenkaria jasotzeko eskubidea duten ezinduak direnean izan ezik.
- Ondorengo ahaideak zergaldian lortu dituen urteko errentak, salbuetsitakoak sartu gabe, lanbidearteko gutxieneko soldata (8.866,20 euro 2010ean) baino handiagoak ez izatea edo, bestela, beste familia unitate batean egonez gero, bertako kideetako inork ez lortzea.
- Ondorengo ahaideek ez aurkeztea zerga honen aitorpenik, edo hura aurkeztera behartuta ez egotea.

Ondorengo ahaidea maila bereko aurreko ahaideekin bizi denean (aita eta amarekin, adibidez), kenkaria zati berdinetan hainbanatuko da horien artean.

Aldiz, ahaidetasun maila desberdina duten aurreko ahaideekin bizi bada (guraso eta aitona-amonekin, adibidez), gertuen dauden aurreko ahaideek bakarrik izango dute kenkarirako eskubidea (gurasoek). Kasu horretan, kenkaria zati berdinetan ere hainbanatuko da horien artean.

Hala ere, gertuen dauden aurreko ahaideek urtean lortu dituzten errentak lanbidearteko gutxieneko soldatatik gorakoak ez badira, kenkaria mailarik urrunenekoek egin ahal izango dute.

Epailen erabakiz ondorengo ahaidea diruz mantentzeko obligazioa ezarri bada, kenkaria mantenuari aurre egiten dion gurasoaren aitorpenean egingo da baldin eta zama hori guraso horrek bakarrik bere gain hartu badu; aldiz, mantenu ekonomikoari bi gurasoek aurre egin behar diotenean, kenkaria erdibana egingo da guraso bakoitzaren aitorpenean. Horrelakoetan, epaile eskudunak ebatzitakoa beteko da, eta diru mantenu hori benetan eta behar bezala ordaindu dela frogatu beharko da.

Tutoretzagatik edo ordaindu gabeko harreragatik zergadunari lotuta dauden pertsonen ondorengo ahaideen tratamendu bera izango dute. Ezinbestekoa da aipatutako tutoretza

edo ordaindu gabeko harrera hori adingabeak babesteko gaietan eskudun den entitate publiko batekin formalizatuta egotea.

- **Kenkaria seme-alaben urteko mantenua ordaintzeagatik**

Mantenu kontzeptuan seme-alabak elikatu, ostatu eman, jantzi, laguntza medikua hartu eta hezteko behar den guztia sartzen da.

Zergadunak %15eko kenkaria egin dezake mantenerako ordaindu dituen kopuruengatik, muga hauen barruan beti:

- 164,10 euro urtean, lehen seme-alabagatik.
- 203,10 euro urtean, bigarren seme-alabagatik.
- 343,50 euro urtean, hirugarren seme-alabagatik
- 405,90 euro urtean, laugarren seme-alabagatik.
- 530,70 euro urtean, bosgarren eta hurrengo bakoitzagatik.

**Baldintzak:**

Kenkari hau egin ahal izateko, ezinbestekoa da zergadunak epaileen erabakiz ordaintzea seme-alaben urteko mantenerako zenbatekoak.

- **Kenkaria aurreko ahaideengatik (gurasoak, aitona-amonak, birraitona-amonak...)**

Urte natural osoan zehar zergadunarekin modu iraunkor eta jarraituan bizi den aurreko ahaide bakoitzagatik 261,00 euroko kenkaria egingo da.

Kenkari hau aplikatzearen ondorioetarako, honako kasu hau ere elkarbizitzarekin parekatuko da: aurreko ahaidea urte natural osoan egoitza zentro batean bizitzea modu jarraitu eta iraunkorrean, eta egonaldia-aren gastuak ondorengo ahaideak ordaintzea bere ondaretik egoitzari.

**Baldintzak**

- Zergaldian aurreko ahaideak izan dituen urteko errentak, salbuetsitakoak sartu gabe, lanbidearteko gutxieneko soldatetik (8.866,20 euro 2010ean) gorakoak ez izatea.
- Beste familia unitate batean egonez gero, bertako kideetako inork izan dituen urteko errentak, salbuetsitakoak sartu gabe, lanbidearteko gutxieneko soldatetik (8.866,20 euro 2010ean) gorakoak ez izatea.
- Ondorengo ahaideek ez aurkeztea zerga honen aitortzen, edo hura aurkeztera behartuta ez egotea.

Aurreko ahaidea maila bereko ondorengo ahaideekin bizi denean (seme-alabekin, adibidez), kenkaria zati berdinetan hainbanatuko da ondorengoaren artean.

Aldiz, ahaidetasun maila desberdina duten ondorengo ahaideekin bizi bada (seme-alaba eta bilobekin, adibidez), gertuen dauden ondorengo ahaideek bakarrik izango dute kenkarirako eskubidea (seme-alabek). Kasu horretan, kenkaria zati berdinetan ere hainbanatuko da horien artean. Hala ere, gertuen dauden ondorengo ahaideek urtean lortu dituzten errentak lanbidearteko gutxieneko soldatetik (8.866,20 euro 2010ean) gorakoak ez badira, kenkaria mailarik urrunenekoek egin ahal izango dute.

Aurreko ahaideak egoitzetan bizi badira, kenkaria mailarik gertueneko ahaideek egingo dute baldin eta frogaturik uzten badute aurreko ahaidea egoitzako egonaldi gastuak beraiek ordaindu dituztela. Gastu horiek maila bereko ondorengo ahaide batek baino gehiagok ordaindu badituzte, kenkaria zati berdinetan hainbanatuko da haien artean.

- **Kenkaria desgaitasunarengatik**

Minusbaliotasun maila eta hirugarren pertsonengandik jaso beharreko laguntza kontuan hartuta honako kenkaria aplikatuko da:

- Minusbaliotasuna %33koa edo handiagoa eta %65etik beherakoa bada, 850,00 €.
- Minusbaliotasuna %65ekoa edo handiagoa bada 1.200,00 €.

- Minusbaliotasuna %75ekoa edo handiagoa bada, hirugarren pertsonen laguntzagaratik 15 eta 39 puntu bitartean lortuz 1.400,00 €.
- Minusbaliotasuna %75ekoa edo handiagoa bada, hirugarren pertsonen laguntzagaratik 40 puntu edo gehiago lortuz 2.000,00 €.

### **Baldintzak**

- Desgaitua zergadunak berak izan behar du edo, bestela, aurreko edo ondorengo ahaide batek, ezkontideak, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikotelagunak, edo laugarren mailarainoko zeharkako ahaideren batek. Kasu horretan, ahaideek, euren adina edozein dela ere, zergadunarekin bizi behar dute, eta beren urteko errentak, salbuetsitakoak sartu gabe, ezin dira zergaldiaren barruan lanbidearteko gutxieneko soldataren bi halakoak baino handiagoak izan.
- Egoitzetan dauden pertsona desgaituen egoera zergadunarekin batera bizitzearen parekotzat hartzen da, betiere frogatzen bada pertsona desgaitua egoitza horietan egoteagaratik sortutako gastuak zergadunak ordaindu dituela.
- Minusbaliotasun maila eta hirugarren pertsonengandik jaso beharreko laguntzaren puntuak abenduaren 23ko 1971/1999 Errege Dekretuak I. eta II. eranskinetan ezarritakoaren arabera neurtuko dira.

Kenkari hau bateragarria da aurreko apartatuetan adierazitakoekin (ondorengo ahaideak, aurreko ahaideak, mantenua).

Desgaituak aitortpena aurkezten badu, bi aukera izango ditu: kenkari osoa berak aplikatzea edo, bestela, berarekin bizi den zergadunak osorik aplika dezan uztea. Bigarrena aukeratzeko bada eta desgaitua zergadun batekin baino gehiagorekin bizi bada, kenkaria zati berdinetan hainbanatuko da zergadun bakoitzaren artean.

Kenkari hau aplikatu ahal izango da, halaber, pertsona desgaitua zergadunaren tutoretzapean dagoenean edo azken honek etxean ordainik gabe hartu duenean. Ezinbestekoa da aipatutako tutoretza edo ordaindu gabeko harrera hori adingabeak babesteko gaietan eskudun den entitate publiko batekin formalizatuta egotea.

Orobat, lehenago aipatutako ahaide edo asimilatuen zerrendan sartzen ez den 65 urteko edo hortik gorako pertsona bakoitzagaratik apartatu honetan ezarritako kenkariak aplikatuko dira, minusbaliotasun maila eta hirugarren pertsonengandik jaso beharreko laguntza kontuan hartuta, baldin eta zergadunarekin bizi bada eta bere urteko errentak, salbuetsitakoak sartu gabe, lanbidearteko gutxieneko soldataren bi halakoak baino txikiagoak badira.

### **- Mendetasunaren kenkaria**

Mendetasuneko pertsonatzat hartutako zergadun bakoitzeko, honako kenkaria aplikatuko da:

<b>Mendetasun maila</b>	<b>Kenkaria (euroak)</b>
I. maila: mendetasun txikia	1.200
II. maila: mendetasun ertaina	1.400
III. maila: mendetasun handia	2.000

### **Baldintzak**

- Mendekoa zergadunak berak izan behar du edo, bestela, aurreko edo ondorengo ahaide batek, ezkontideak, maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikotelagunak, edo laugarren mailarainoko zeharkako ahaideren batek. Kasu horretan, ahaideek,

euren adina edozein dela ere, zergadunarekin bizi behar dute, eta beren urteko errentak, salbuetsitakoak sartu gabe, ezin dira zergaldiaren barruan lanbidearteko gutxieneko soldataren bi halakoak baino handiagoak izan.

- Egoitzetan dauden pertsona desgaituen egoera zergadunarekin batera bizitzearen parekotzat hartzen da, betiere frogatzen bada pertsona desgaitua egoitza horietan egoteagatik sortutako gastuak zergadunak ordaindu dituela.

Menpeko pertsonak aitorpena aurkezten badu, bi aukera izango ditu: kenkari osoa berak aplikatzea edo, bestela, berarekin bizi den zergadunak osorik aplikatu dezan uztea. Bigarrena aukeratzen bada eta menpeko pertsona zergadun batekin baino gehiagorekin bizi bada, kenkaria zati berdinetan hainbanatuko da zergadun bakoitzaren artean.

Kenkari hau aplikatu ahal izango da, halaber, menpeko pertsona zergadunaren tutoretzapean dagoenean edo azken honek etxean ordainik gabe hartu duenean. Ezinbestekoa da aipatutako tutoretza edo ordaindu gabeko harrera hori adingabeak babesteko gaietan eskudun den entitate publiko batekin formalizatuta egotea.

Orobat, lehenago aipatutako ahaide edo asimilatuen zerrendan sartzen ez den 65 urteko edo hortik gorako pertsona bakoitzagatik apartatu honetan ezarritako kenkariak aplikatuko dira, menpekotasun maila kontuan hartuta, baldin eta zergadunarekin bizi bada eta bere urteko errentak, salbuetsitakoak sartu gabe, lanbidearteko gutxieneko soldataren bi halakoak baino txikiagoak badira.

Kenkari hau bateragarria da aurreko apartatuetan adierazitakoekin (ondorengo ahaideak, aurreko ahaideak, mantenua); baina **desgaitasunagatiko kenkariarekin** bateraezina.

#### - **Kenkaria adinarengatik**

65 urtetik gorako zergadun bakoitzeko, 313 euroko kenkaria egingo da.

Zergadunak 75 urte baino gehiago baditu, kenkaria 573 eurokoa izango da.

#### **Nola zehazten da egoera pertsonal eta familiarra?**

Kenkari hauetarako eskubidea ematen duten zirkunstantzia pertsonal eta familiarak zehazteko, zergaren sortzapen egunean dagoen egoerari begiratuko zaio (normalean, abenduaren 31n dagoen egoera hartzen da kontuan).

Kenkari horiek konputatzeko garaian, kalkulua ez da inoiz ere izango kenkariak aplikatzeko exijitutako zirkunstantziak gertatu diren urte naturaleko egun kopuruaren arabera.

Kenkarirako eskubidea sortzen duen pertsona zergaldiaren barruan hiltzen bada, kenkari hauek aplikatzeko kontuan hartuko diren zirkunstantzia pertsonal eta familiarak pertsona horren heriotzaren egunean dagoen egoera kontuan hartuz zehaztuko dira, kenkarien zenbatekoa egun horretara arte proportzionalki murriztu gabe.

### **2.12.4 Kenkaria desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik**

**Zergadunek %30eko kenkaria egin dezakete, urtean gehienez 3.000 euroraino, Pertsona desgaituen ondarea babesteko azaroaren 18ko 41/2003 Legeak, Auzibideratze Zibilaren Legeak eta horri buruzko zerga araudiak erregulatutako desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenengatik.**

Kenkaria egin dezakete desgaituaren zuzeneko nahiz zeharkako ahaideek, hirugarren mailaraino, hori barne, bai eta desgaituaren ezkontideak edo izatezko bikote-lagunak edo desgaitua tutoretza edo harrera araubideari jarraituz hartua duten pertsonak ere.

Inoiz ere ez dute kenkari hau sortuko ondare babestuaren titularra den desgaituak berak egindako ekarpenek.

Diruzkoak ez diren ekarpenak badira, ekarpenaren zenbatekoa izango da Irabazi asmorik gabeko entitateen zerga araubideari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarriei buruzko apirilaren 7ko 3/2004 Foru Arauak 20. artikuluan jasotakoa kontuan hartuz ateratzen den zenbatekoa.

Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan salbuetsita dago artikulua honetan aipatzen den desgaituaren ondare babestuari egindako ekarpenei dagozkien ondasun eta eskubideak eskuratzea.

## **2.12.5 Kenkariak ohiko etxebizitzarengatik**

Ohiko etxebizitzatzat hartzen da zergadunak hiru urteko epe jarraituan bizitzeko erabiltzen duena. Hala ere, etxebizitza ohikoa dela joko da, baita ere, hiru urteko epe hori igaro ez arren, zergaduna hil denean, edo ezinbestez etxebizitzaz aldatzera behartu duten zirkunstantziak gertatu direnean, hala nola: etxebizitza ez egokitzea zergadunaren, ezkontidearen, izatezko bikote-lagunaren, edo harekin bizi den ondorengo edo aurreko ahaidearen ezintasun mailara edo zergaren kuota osoan kenkaria egiteko eskubidea ematen duen pertsonarenera, edota senar-emaztegaiak ezkontzea, senar-emazteak banantzea, izatezko bikotea desegitea, lantokia aldatzea, lehen enplegua edo beste enplegu bat lortzea, zirkunstantzia ekonomikoengatik etxebizitza epe barruan ezin ordaintzea, eta antzeko beste egoera batzuk gertatzea.

Ohiko etxebizitzaren kontzeptutik kanpo geratuko dira lorategiak, parkeak, igerileku eta kirol instalazioak, garajeak eta, oro har, eranskinak eta etxebizitza bera ez diren elementu guztiak. Aldiz, elementu horiek kontzeptu horren barruan sartuko dira etxebizitzarekin batera finka erregistral bakarra osatzen dutenean.

Familia unitateko kideek etxebizitza bat baino gehiago dutenean jabetzan, horietako bat bakarrik hartuko da ohiko etxebizitzatzat. Horretarako kontuan izango da familia unitateak non duen bere bizitza interesen eta harreman pertsonal, sozial eta ekonomikoen gune nagusia.

Etxebizitza bat zergadunaren ohiko etxebizitzatzat hartzeko, beharrezkoa da zergaduna hamabi hilabete igaro baino lehen bertara bizitzera joatea etxebizitza erosi duenetik edo obrak amaitu direnetik aurrera kontatuko. Hurrengo kasuetan, ordea, ohiko etxebizitza izaten jarraituko du:

- Zergaduna hiltzen denean edo etxebizitza okupatzea eragozten duten zirkunstantziak gertatzen direnean (ezkontzea, senar-emazteak banantzea, lantokiz aldatzea,...).
- Bere kargu edo enplegua dela-eta zergadunak beste ohiko etxebizitza bat duenean eta, horren ondorioz, erosi berri duen etxebizitza erabiltzen ez duenean. Horrelakoetan, hamabi hilabeteko epea kargua edo enplegua uzten duenetik aurrera kontatuko da.

Lokalak etxebizitza gisa gaitzen badira, etxebizitza lehen aldiz erabili edo okupatzeko lizentzia ematen denetik aurrera hasiko da kontatzen aipatutako hamabi hilabeteko epea.

65 urtetik gorako pertsonak edo mendetasun ertaina edo handia dutenek ohiko etxebizitza saltzean lortutako ondare irabazia salbuetsita gera dadin, eta zergadunaren ohiko etxebizitza saltzeagatik agerian jarritako ondare irabazia ere salbuetsita egon dadin –baldin eta salmentan lortutako zenbatekoa ohiko etxebizitza bat erosteko erabiltzen bada–, ulertuko da ohiko etxebizitza eskualdatzen ari dela eraikin hori une horretan zergadunaren ohiko etxebizitza denean edo, bestela, hura eskualdatu aurreko bi urteetako edozein egunetara arte halakotzat hartu denean.

Ohiko etxebizitza 2006ko urtarrilaren 1etik 2010eko abenduaren 31ra bitartean erosi bada eta aurreko ohiko etxebizitza erosketa horren ondoren saltzen bada berrinbertsioagatik araututa dagoen salbuespena aplikatuta, etxebizitza ohiko etxebizitzatzat hartuko da aurreko ohiko etxebizitza eskualdatzen den momentua edo, bestela, eskualdaketa egin aurreko hiru urteetako edozein egun aintzat hartuta.

### **- Kenkaria ohiko etxebizitza errentan hartzeagatik**

Ohiko etxebizitza errentan hartzeagatik zergaldian diru zenbatekoak ordaindu dituzten zergadunek ondorengo kenkaria egin ahal izango dute:

- Zergaldian ordaindutako kopuruen %20, urtean 1.600,00 euroko mugarekin.
- Zergaldian ordaindutako kopuruen %25, urtean 2.000,00 euroko mugarekin, kasu hauetan:
  - Zergadunak 35 urte baino gutxiago dituenek. Zergadunaren adina zehazteko, zerga sortzen den egunean dagoen egoerari begiratzen zaio (abenduaren 31ko egoera izaten da, oro har).



Batera tributatzea aukeratzen bada eta kenkarirako eskubidea dutenak pertsona bat baino gehiago badira, batzuk 35 urtetik beherakoak eta beste batzuk adin horretatik gorakoak, %25eko portzentajea aplikatuko da, eta muga 2.000,00 eurokoa izango da.

- Zergaduna familia ugariaren titularra denean. Familia ugariaren titulartasuna zehazteko, zerga sortzen den egunean dagoen egoerari begiratzen zaio (abenduaren 31ko egoera izaten da, oro har).

Epaileak erabakita, bakarrik zergadunari ezarri bazaio etxebizitza familiarraren alokairua ordaintzeko betebeharra, horrek eskubidea izango du kenkaria egiteko. Betebehar hori bi zergadunei ezarri bazaie, kenkaria bien artean hainbanatuko da, eta bakoitzaren autolikidazioan egingo da.

#### - **Kenkaria ohiko etxebizitza erosteagatik**

Zergadunek %18ko kenkaria egin dezakete ohiko etxebizitza erosteko zergaldian inbertitutako zenbatekoengatik, erosketa hori dela-eta haren kontura joan diren gastuak ere barne.

Era berean, ohiko etxebizitza erosteko besteren kapitalak erabili badira, zergadunek %18ko kenkaria egin dezakete zergaldian ordaindutako interesengatik, haien kontura joan diren besteren finantzaketak sortutako gastuak ere barne.

Aurreko bi kontzeptuen baturagatik gehienez 2.160,00 euroko kenkaria egingo da urtean.

Zergadunak 35 urte baino gutxiago dituenean, edo familia ugariaren titularra denean, kenkaria %23koa izango da, eta urtean 2.760,00 euro kendu ahal izango dira gehienez. Batera tributatzea aukeratzen bada eta kenkarirako eskubidea dutenak pertsona bat baino gehiago badira, batzuk 35 urtetik beherakoak eta beste batzuk adin horretatik gorakoak %23ko portzentajea aplikatuko da, eta muga 2.760,00 eurokoa izango da.

Epaileak erabakita, bakarrik zergadunari ezarri bazaio etxebizitza familiarraren erosketa ordaintzeko betebeharra, horrek eskubidea izango du kenkaria egiteko. Betebehar hori bi zergadunei ezarri bazaie, kenkaria bien artean hainbanatuko da, eta bakoitzaren autolikidazioan egingo da.

#### **Kreditu fiskala**

Zergadun bakoitzak zergaldi jarraituetan egindako kenkarien baturak ezin du 36.000,00 euroko zifra gainditu. Zifra horri, berrinbertsioagatik salbuetsitako ondare irabaziaren zenbatekoari %18 aplikatuz ateratako emaitza ere gutxituko zaio.

Ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik 1999ko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan egindako kenkariak 36.000,00 euroko muga hori zergadun guztiei aplikatuko zaie, ohiko etxebizitza zein unetan eskuratu duten kontuan hartu gabe. Banan-banan aplikatuko zaie muga hori zergadunei, 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen ohiko etxebizitza elkarrekin eskuratu arren.

Aurrekoa hala izanik ere, aipatu den 36.000,00 euroko mugatik honako kopuruak murriztuko dira: zergadunak 1999ko urtarrilaren 1etik aurrera ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik kendu dituen kopuruak gehi, hala badagokio, Errenta Zergaren abenduaren 24ko 8/1998 Foru Arauari jarraituz egindako berrinbertsioagatik salbuetsitako ondare irabaziari %15 aplikatuta ateratzen den emaitza.

#### **Erosketaren parekoak**

Etxebizitza erosketatzat hartuko dira honako hauek:

- Ohiko etxebizitza birgaitzea. Birgaikuntzat hartuko dira jabeak bere ohiko etxebizitzan egindako obrak, baldin eta ebazpen batek jarduketa babestutzat kalifikatu edo aitortu baditu (Eusko Jaurlaritzaren abenduaren 30eko 317/2002 Dekretuak edo uztailaren 1eko 801/2005 Errege Dekretuak edo antzekoak xedatutakoaren arabera.)

- Etxebizitza kontuetan diru kopuruak gordailatzea. Etxebizitza kontuan inbertitzen denean, ez da aplikatuko %23ko portzentajea, %18 baizik.

- Etxea handitzea: beharrezkoa da azalera habitagarria modu iraunkorrean eta urteko sasoi guztietan handitzea.
- Etxea eraikitzea, inbertsioa hasi eta lau urteko epea igaro baino lehen amaitzen badira obrak.
- Azalera eskubidea eskuratzea, titularitate publikoko lurzoru baten gainean eratuta badago.
- Pertsona minusbaliatuen etxebizitzan egokitze eta aldatze lan eta instalazioak egitea.

Ez dira etxebizitza erosketatzat hartzen honako hauek:

- Artapen gastuak (pintaketa, entokadura,...) edo konponketa gastuak (berogailua edo igogailuak konpontzea, iturgintza lanak egitea,...)
- Hobekuntzak (altzariak, seguritate ateak edo kontraleihoak jartzea,...).
- Garaje plazak, lorategiak, parkeak, igerileku eta kirol instalazioak eta, oro har, eranskinak edo etxebizitzarekin batera finka erregistratzen bakarria osatzen ez duen beste edozein elementu eskuratzea.

## 2.12.6 Jarduera ekonomikoak sustatzeko kenkariak

### - Kenkaria inbertsio eta bestelako jarduerengatik

Jarduera ekonomikoen etekina zuzeneko zenbatespenaren metodoan zehazten duten zerga honetako zergadunek aktibo finko material berrietan inbertsioak pizteko eta zenbait jardueraren egitea pizteko Sozietateen gaineko Zergari buruzko uztailaren 4ko 7/1996 Foru Arauaren VII. tituluko IV. eta VI. kapituluetan zehazten diren kenkariak aplikatu ahal izango dituzte, kenkari portzentaje eta muga berdinekin (ikus Sozietateen gaineko Zergaren 12. artikulua)

Sozietateen Zergaren Foru Arauan kenkari hauek aplikatzeko finkatzen diren mugak zerga honetako kuota osoari aplikatuko zaizkio, betiere bat datorrenean zuzeneko zenbatespenaren metodoaren bidez lortutako jarduera ekonomikoen etekinekin osatzen den oinarri ezargarri orokorreko kuota zatiarekin.

Kuota osoa txikiegia izateagatik aplikatzen ez diren kenkariak **ondorengo bost urte jarraituetan** amaitzen diren zergaldietako autolikidazioetan aplikatu daitezke, baina muga berdinak errespetatuz.

### - Kenkaria langileek enpresan parte hartzeagatik

Zergadunek %10eko kenkaria egin dezakete, 1.800,00 euroko mugarekin, lana egiten duten entitateko edo bere sozietate taldeko beste edozein enpresako akzioak edo partaidetzak erosi edo harpidetzeko zergaldian zehar dirutan jarritako kopuruengatik.

#### **Baldintzak**

- Baloreak ezin dira negoziatu merkatuta arautuetan.
- Entitateek enpresa txiki edo ertainak izan behar dute, Sozietateen gaineko Zergaren araudian xedatutakoaren arabera.
- Merkataritza Kodearen 42. artikuluan aurreikusitako sozietate taldeen akzio edo partaidetzen kasuan ere aplikatu ahal izango da kenkaria, betiere, aurreko bi baldintzak betetzen direnean.
- Akzio edo partaidetzak erosi edo harpidetzeko eskaintza baldintza berdinetan egin behar zaie entitateetako langile guztiei, inor diskriminatu gabe.
- Langile bakoitzak -eta horrekin batera, ezkontideak, izatezko bikote lagunak edo laugarren mailarainoko senideak, horiek barne- ezin dute, zuzenean edo zeharka, %5etik gorako partaidetza izan entitate horretan edo taldeko beste edozeinetan.
- Kenkari honetarako eskubidea ematen duten akzio edo partaidetzak gutxienez bost urtez mantendu behar dira zergadun langilearen ondarean. Zergadunak ez badu epe hori

betetzen, behar ez bezala egindako kenkariak itzuli beharko ditu eta berandutza interesak ordaindu.

- **Kenkaria jarduera ekonomiko baten hasieran inbertitzeko kreditu entitateetan egiten diren gordailuengatik (enpresaren aurrezki kontua)**

Kreditu entitateen kontuetan sartutako kopuruengatik zergadunak %10eko kenkaria egin dezake, 2.000,00 euroko mugarekin urtean. Horretarako, baldintza hau bete beharko da: kenkarirako eskubidea sortu duten kopuruak jarduera ekonomiko bat hasteko beharrezkoak diren gastu eta inbertsioetara bakarrik zuzentzea kontua ireki denetik hasi eta 3 urteko epean.

Honako gastu eta inbertsioak jotzen dira jarduera ekonomiko bat hasteko beharrezkotzat:

- Jarduera ekonomiko bat bere kabuz, ohikotasunez eta zuzenean egiteko zergadunak egindako gastu eta inbertsioak.
- Sozietateen gaineko Zergari lotutako entitate berrien partaidetzak harpidetzea.

**Baldintzak**

- Zergaduna lehenago aritu ez izana, ez zuzenean ez zeharka, berriztat jotzen denaren pareko jarduera ekonomiko batean.

- Diru ordainketak entitateen partaidetzak harpidetuz egiten direnean:

- a) Entitateak jarduera ekonomiko bat egitea benetan.
- b) Zergadunak gutxienez %20ko partaidetza izatea zuzenean entitatearen kapital sozialean.
- c) Zergadunak zuzendaritza lanak egitea entitatean edo bertan lanaldi osoko lan kontratu batekin aritzea, eta horregatik jasotzen dituen ordainsariak Errenta Zergaren oinarri ezargarriaren %50etik gorakoak izatea.
- d) Entitatea ondare sozietate bat ez izatea, eta ondare sozietatetzat hartzeko zirkunstantziak entitatea eratu ondorengo bi urteetan ez gertatzea.
- e) Partaidetzak ezin dira *inter vivos* moduan eskualdatu horiek erosi edo harpidetu ondorengo bi urteen barruan.

Zergadun bakoitzak kontu bakarra izan ahal izango du, eta kenkari hau behin bakarrik aplikatuko du.

Mota horretako kontuak bereizita identifikatuko dira zergaren aitortzearen.

## **2.12.7 Kenkariak dohaintzengatik**

- **Mezenasgo jarduerengatik**

Irabazi asmorik gabeko entitateen zerga araubideari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarriari buruzko Foru Arauan zerga honetarako aurreikusitako kenkariak aplikatu ahal izango dituzte zergadunek.

Honako kenkariak aipatu daitezke:

- Mezenasgoari eta lehentasunezko jarduerari egindako dohaintzengatik: %30.
- Zuzeneko zenbatespenean dauden zergadunek lehentasunezko jardueretarako egindakoengatik: %18.

Kenkari honen oinarria ezin da izan zergaren oinarri likidagarriaren %30 baino handiagoa.

## 2.12.8 Bestelako kenkariak

### - Kenkaria nazioarteko zergapetze bikoitzagatik

Zergadunaren errentan atzerrian lortu eta zergapetu diren etekin edo ondare irabaziak daudenean, zenbateko jakin batek izan dezake kenkaria. Honako hauetako txikiena hartuko da kenkaria egiteko:

a) Zerga honen antzeko edo Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren pareko zerga batengatik etekin edo ondare irabazi horien gainean atzerrian ordaindu den zenbateko efektiboa.

b) Atzerrian lortutako errentari karga orokorraren batez besteko tasa edo aurrezpenaren karga tasa aplikatuz lortzen den emaitza, errenta hura sartu den oinarri likidagarri orokorraren edo aurrezpenaren oinarri likidagarriaren zatiaren arabera.

Atzerriko errentak establezimendu iraunkor bidez lortzen direnean, nazioarteko zergapetze bikoitzagatik araututa dagoen kenkari hau izango da aplikagarria. Sozietateen gaineko Zergaren araudian zergapetze bikoitza deuseztatzeko jasotzen den prozedura ez da aplikatuko inoiz.

### - Kenkaria langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik eta alderdi politikoen aldeko kuota eta ekarpenengatik

Zergadunek %30eko kenkaria egin dezakete langileen sindikatuei ordaindutako kuotengatik. Era berean, alderdi politikoetako afiliazio kuotengatik eta haien aldeko ekarpenengatik zergadunek %30eko kenkaria egin dezakete. Lanaren etekinen barruan gastu bezala kentzen diren kopuruak ez dira sartuko kenkari honen oinarrian.

### - Kenkariak enpresen gizarte aurreikuspeneko sistemei egindako ekarpenengatik

2007ko urtarrilaren 1ean hasi eta 2011ko abenduaren 31ra bitarteko zergaldietan, zergadunek %50eko kenkaria aplikatu ahal izango dute kuota osoan, gehienez 200,00 euroko mugarekin, enpresen gizarte aurreikuspeneko tresnei zergaldian egindako ekarpenengatik, betiere tresna horiek Sozietateen gaineko Zergaren araudian eta bere erregelamenduzko garapenean ezarritako baldintzak betetzen badituzte.

### - Bizitza edo elbarritasun alorreko banakako aseguru kontratuei aplikagarri zaien konpentsazio fiskala

2007. urteko urtarrilaren 1etik aurrera hasitako zergaldietan zergadunek aurrezpenaren oinarri ezargarrian sartu badituzte kapital geroratu moduan jasotako diru kopuruengatik lortutako etekinak (hain zuzen ere Gipuzkoako lurralde historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren abenduaren 29ko 10/2006 Foru Arauaren 39.1.a) artikuluan aipatuak), eta etekin horiek 2007ko urtarrilaren 1a baino lehen kontratatu diren bizitza edo elbarritasun aseguruetatik badatoz eta abenduaren 24ko 8/1998 Foru Arauak 38.2.b) artikuluan eta bederatzigarren xedapen iragankorrean aipatzen dituen integrazio portzentajeak aplikatu bazaizkie (%60 eta %25 kasu batean, eta %25 bestean), zergadun horiek eskubidea izango dute kenkaria kuota osoan aplikatzeko.

Kenkariaren zenbatekoa honako eragiketa honen diferentzia positiboa izango da: aurreko apartatuan aurreikusitako etekin garbiak elkarren artean integratu eta konpentsatu ondoren ateratzen den saldo positiboari %18ko karga tasa aplikatuta lortzen den kopurua ken etekin horiek aurreko apartatuko portzentajeak aplikatuta oinarri likidagarri orokorrean sartu izan balira aterako zen kuota osoaren zenbateko teorikoa.

Kuota osoaren zenbateko teoriko hori, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Erregelamendua onartzen duen abenduaren 18ko 137/2007 Foru Dekretuaren zortzigarren xedapen iragankorrean xedatutakoaren arabera kalkulatu da.

## 2.13 ZERGAREN KUDEAKETA

### 2.13.1 Noiz ez den beharrezkoa aitortpena egitea

Urteko lan etekin gordinak (soldatak, pentsioak,...) 12.000,00 eurora iristen ez direnean, eta kapitalaren etekin gordinak eta ondare irabaziak 1.600,00 eurokoak baino txikiagoak direnean, zergadunek ez dute aitortzeko obligaziorik izango.

Urtean **12.000,00** eta **20.000,00** euro bitarteko lan etekin gordinak jasotzen dituztenak ere ez daude aitortzera behartuta baldin eta arauz erregulatutako egoera jakin batzuetan ez badaude (errentek atxikipenik izan ez dutenean edo, atxikipena izan arren, atxikipen tasa bat ez datorrenean ordaindu behar den zergaren kuotarekin) eta kapitalaren etekin gordinak eta ondare irabaziak, salbuetsitakoak barne bi kasuotan, 1.600,00 eurotik beherakoak badira.

Dena den, atxiki edo kontura sartu diren zenbatekoak berreskuratu nahi dituzten zergadunek aitortpena aurkeztu dezakete, horretara behartuta egon gabe ere.

### 2.13.2 Non eta noiz egin behar den aitortpena

Modalitatea	Ordaintzeko emaitza	Itzultzeko emaitza
<b>Mekanizatua eta telematikoa</b>	Nahitaez helbideratu behar da. Bi modutara ordaindu daiteke: <ul style="list-style-type: none"><li>- Ordainketa zatikatu gabe</li><li>- Ordainketa zatikatuz:<ul style="list-style-type: none"><li>o 1. epea: zorraren %60</li><li>o 2. epea: zorraren %40</li></ul></li></ul>	Nahitaez helbideratu behar da
<b>Autolikidazio proposamena</b>	Nahitaez helbideratu behar da Bi modutara ordaindu daiteke: <ul style="list-style-type: none"><li>- Ordainketa zatikatu gabe</li><li>- Ordainketa zatikatuz:<ul style="list-style-type: none"><li>o 1. epea: zorraren %60</li><li>o 2. epea: zorraren %40</li></ul></li></ul>	Nahitaez helbideratu behar da
<b>Papera</b>	Bi modutara ordaindu daiteke: <ul style="list-style-type: none"><li>- Ordainketa zatikatu gabe</li><li>- Ordainketa zatikatuz:<ul style="list-style-type: none"><li>o 1. epea: zorraren %60</li><li>o 2. epea: zorraren %40</li></ul></li></ul>	Nahitaez helbideratu behar da

## 2.14 KONTURAKO ORDAINKETAK

Zerga honetan hauek izan daitezke konturako ordainketak, betiere zerga zortzat hartuko direnak:

- a) Atxikipenak.
- b) Konturako sarrerak.
- c) Ordainketa zatikatuak.

### **2.14.1 Zerga atxikipenak eta konturako sarrerak egiteko betebeharrak**

Honako hauek daude atxikipenak edo konturako sarrerak egitera behartuta, betebeharrak honi lotutako errentak ordaintzen dituzten heinean:

- a) Pertsona juridikoak eta gainontzeko entitateak, jabeakideen komunitateak eta errentak esleitzeko araubidean dauden entitateak barne.
- b) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunak, jarduera ekonomikoak egiten dituztenean eta jarduera horietan aritzeagatik errentak ordaintzen dituztenean.
- c) Lurralde espainiarrean egoitzarik ez duten pertsona fisikoak, juridikoak eta gainerako entitateak, bertan establezimendu iraunkorraren bidez aritzen direnean.
- d) Egoitza lurralde espainiarrean izan gabe, bertan establezimendu iraunkorrik gabe jarduten duten pertsona fisikoak, juridikoak eta bestelako entitateak, beraiek ordaintzen dituzten lan etekinei dagokienez, bai eta atxiki edo kontura sartu beharreko beste etekin batzuei dagokienez ere, baldin eta Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari buruzko araudiaren arabera errentak lortzeko gastu kengarriak badira.

### **2.14.2 Atxikipenari edo konturako sarrerari lotutako errentak**

Ondorengo errentak atxikipenari edo konturako sarrerari lotuta egongo dira:

- a) Lanaren etekinak.
- b) Kapital higigarriaren etekinak.
- c) Jarduera ekonomiko honako etekin hauek:
  - Jarduera profesionalen etekinak.
  - Nekazaritza eta abeltzaintza jardueren etekinak.
  - Baso jardueren etekinak.
  - Jarduera enpresarialen etekinak, etekin garbia zenbatespen objektiboaren metodoaren arabera zehazten bada.
- d) Inbertsio kolektiboko erakundeen ondare edo kapitalaren akzio edo partaidetzak eskualdatu edo itzultzearen ondorioz lortutako ondare irabaziak.
- e) Hiri ondasun higiezinak errentan edo azpierrean ematek datozen etekinak.
- f) Jabetza intelektual nahiz industrialetik datozen etekinak, laguntza teknikoa ematek datozenak, ondasun higiezin, negozio eta meategiak errentan emateagatik lortutakoak, aurreko ondasunak azpierrean ematek datozenak eta irudia ustiatzeko eskubidea lagatzeagatik eskuratutakoak.
- g) Jokoetan, sariketetan, zozketetan edo konbinazio aleatorioetan parte hartzeagatik ematen diren sariak, ondasun, produktu edo zerbitzu jakin batzuen eskaintza, sustapen edo salmentari lotuta egon ala ez.

### **2.14.3 Atxikipena edo konturako sarrera egiteko salbuetsitako errentak**

Ez da derrigorrezkoa izango honako errenta hauen gainean atxikipenik edo konturako sarrerarik egitea:

- a) Errenta salbuetsiak eta joan-etorrien gastuetarako eta mantenu gastu arruntetarako ematen diren zergapetu gabeko dietak eta diru-esleipenak.
- b) Espainiako Bankuak jaulkitako baloreen etekinak, baldin eta moneta merkatuko esku hartzea arautzeko tresna badira, eta Altxorreko Letren etekinak.
- c) Obligazioak akzio bihurtzeko primak.

d) Atzerriko kontuen etekinak, lurralde espainiarrean egoitza duten kreditu entitateek nahiz establezimendu finantzarioek establezimendu iraunkorren bidez atzerrian ordaindu dituztenean.

e) Entitateak banatzen dituen dibidenduak eta mozkin partaidetzak, baldin eta horiek sortu diren zergaldietan entitate banatzaileak gardentasun fiskaleko araubidean tributatu badu.

f) Etekin esplizitua duten aktibo finantzarioak eskualdatzeak edo itzultzeak sortutako etekinak, baldin eta beharkizun hauek betetzen badituzte:

1.- Kontuko oharpenen bitartez adierazita egotea.

2.- Espainiako bigarren mailako balore merkatu batean negoziatuak izatea.

g) Euskal Autonomia Erkidegoan jokoaren arautzen duen 4/1991 Euskal Autonomia Erkidegoko Jokoaren Legeak edo 16/77 Errege Dekretu Legeak jasotakoaren babesean antolatutako jokoaren ondorioz ematen diren sariak, bai eta 300 eurotik gorako atxikipen oinarriak ez duten sariak ere.

h) Hiri ondasun higiezinak errentan edo azpierrean ematetik datozen etekinak, ondorengo kasuetan:

- Enpresek beren langileentzat errentan hartutako etxebizitzak direnean.

- Errentariak errentatzaile berberari urtean ordaindutako errentak 900 eurotik gorakoak ez direnean.

- Errentan edo azpierrean ematen diren ondasun higiezinaren balio katastralari 861 taldeko epigrafeetan ezarritako kuota kalkulatzeko arauak aplikatuta zero kuota ateratzen ez denean.

i) Akzio edo partaidetzen jaulkipen prima itzultzearen eta ekarpenak bueltatuz kapitala murriztearen ondorioz sortutako etekinak, salbu banatu gabeko mozkinetatik badatoz.

j) Borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateen, pentsio planen, enpresen gizarte aurreikuspeneko planen edo gizarte aurreikuspeneko mutualitateen alde egindako kontribuzio edo ekarpen enpresarialak.

k) Gizarte Segurantzaren aldeko kotizazio gisa, langile autonomoen araubide berezian eta araudia betez, kooperatibek bazkide langileen edo lanaren estaldura sozial eta asistentzialerako ordaindu dituzten kopuruak.

l) Inbertsio kolektiboko erakundeetako partaidetzak edo akzioak itzuli edo eskualdatzeagatik sortutako ondare irabaziak.

#### **2.14.4 Aplikazio eremua**

Atxikipenak eta konturako sarrerak Gipuzkoako Foru Aldundian ordainduko dira haiei lotutako etekinak honako hauek direnean:

LAN ETEKINAK
<ul style="list-style-type: none"><li>- Gipuzkoan egindako lan edo zerbitzuetatik datozenak.</li><li>- Gizarte Segurantzaren eta Klase Pasiboaren araubide publikoetatik, Espainiako Enplegu Institututik (INEM), montepio eta mutualitateetatik, enplegua sustatzeko fondoetatik, pentsio planetatik eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetatik datozen pentsio, hartzeko pasiboak eta prestazioak, edo enpresen eta beste entitate batzuen prestazio pasiboak, jasotzailearen ohiko egoitza Gipuzkoan dagoenean.</li><li>- Administrazio kontseiluetako, horien ordeko batzordeetako eta beste ordezkari organo batzuetako administratzaile eta kide izateagatik jasotako ordainsariak, entitate ordaintzailearen zerga helbidea Gipuzkoan dagoenean.</li></ul> <p>Entitateak Gipuzkoan exijitzen den Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasiboak badira eta zerga hori eragiketa bolumenaren arabera exijitzen bazaie, Gipuzkoari dagozkion atxikipenak bolumen horren proportzioan egingo dira. Azken autolikidazioan adierazitako proportzioa aplikatuko da.</p>

## JARDUERA EKONOMIKOEN ETEKINAK

- Atxikipenak eta konturako sarrerak jarduera ekonomikoen etekinengatik egin badira, Gipuzkoako Foru Aldundian ordainduko dira atxikitza eta kontura sartzera behartutakoaren ohiko egoitza Gipuzkoan dagoenean.
- Atxikipen eta konturako sarrerak Gipuzkoako Foru Aldundiak ordaindutako etekinei badagozkie, Gipuzkoako Foru Aldundiak exijituko ditu, Estatuko Administrazioak ordaindutakoak, berriz, estatuko ogasunak.

## KAPITAL HIGIGARRIAREN ETEKINAK

- Edozein entitatearen fondo propioetan parte hartzeagatik lortutako etekinak nahiz obligazio eta antzeko tituluen interes eta bestelako kontraprestazioak, etekin horiek ordaintzen dituzten entitateek Sozietateen gaineko Zerga Gipuzkoan bakarrik ordaintzen dutenean.  

Baldin eta entitateak Gipuzkoako Foru Aldundiak exijitzen duen Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasiboak badira eta zerga hori eragiketa bolumenaren arabera exijitzen bazaie, Gipuzkoari dagozkion atxikipenak bolumen horren proportzioan egingo dira. Horretarako, Sozietateen gaineko Zergaren azken autolikidazioan adierazitako proportzioa aplikatuko da.
- Gipuzkoako Foru Aldundiak, udalek eta Gipuzkoako lurralde administrazioa eta erakunde administrazioa beste enteek jaulkitako zor eta jesapenen interes eta bestelako kontraprestazioak, edozein tokitan ordainduta ere.
- Banku, aurrezki kutxa, kreditu kooperatiba eta antzeko entitateek egindako eragiketa pasiboen interesak eta gainerako kontraprestazioak, baita beste edozein kreditu etxetan edo finantza etxetan egindakoetatik lortutakoak ere, baldin eta etekina jaso duenaren ohiko egoitza edo zerga helbidea Gipuzkoan badago.
- Kapitalizazio eragiketetatik eta bizi edo elbarritasun aseguruaren kontratuetatik datozen etekinak, baldin eta horien onuradunak edo, erreskate kasuan, aseguru hartzaileak Gipuzkoan badu ohiko egoitza edo zerga helbidea.
- Kapital ezarpenen ondorioz jasotzen diren bizi arteko errentak eta aldi baterako beste batzuk, onuradunaren ohiko egoitza edo zerga helbidea Gipuzkoan dagoenean.
- Jabetza intelektualetik datozen etekinak, jasotzailea egilea ez bada, eta edozein kasutan, jabetza industrialetik eta laguntza teknikoak ematek eratorritakoak, horiek ordaintzen dituen pertsona edo entitatearen zerga helbidea Gipuzkoan dagoenean.
- Ondasun, eskubide, negozio, meatze eta antzekoak errentan ematek datozenak, Gipuzkoan kokatuta badaude.
- Ondasun higiezinaren hipoteka bidez bermatutako maileguen interesak badira, berme modura erabilitako ondasunak Gipuzkoan kokatuta daudenean.
- Ondasun higigarrien hipotekaz edo lekualdaketarik gabeko bahiaz bermatutako maileguen interesak badira, bermea Gipuzkoan inskribatzen denean.
- Mailegu soilen interesen kasuan, salerosketan geroratutako prezioen kasuan eta kapitalak merkaturatzeagatik lortutako beste etekin batzuen kasuan, atxikitza behartutakoaren ohiko egoitza edo zerga helbidea lurralde horretan dagoenean edo establezimendua Gipuzkoan kokatzen denean.



## ONDARE IRABAZIAK

- Inbertsio kolektiboko erakundeen akzio eta partaidetzak eskualdatu edo itzultzeagatik lortutako ondare irabazien atxikipenak badira, akziodunaren edo partaidearen ohiko egoitza edo zerga helbidea Gipuzkoan dagoenean.
- Jokoetan, lehiaketetan edo zozketetan emandako sarien gainean egiten diren atxikipenak eta konturako sarrerak badira, ordaintzen dituenaren ohiko egoitza edo zerga helbidea Gipuzkoan dagoenean. Edozein kasutan ere, atxikipenak eta konturako sarrerak Gipuzkoako Foru Aldundiak ordaindutako sariei dagozkienean, berak exijituko ditu.

## BESTELAKO ERRENTAK

- Ondasun higiezinak errentan edo azpierrentan emateagatik lortutako etekinen atxikipenak eta konturako sarrerak badira, atxikitza eta kontura sartzera behartutakoaren ohiko egoitza edo zerga helbidea Gipuzkoan dagoenean.
- Atxikipenak eta konturako sarrerak Errenta Zergaren zergadunei egotzi behar zaizkien zenbatekoengatik egiten badira, atxikitza eta kontura sartzera behartutakoaren ohiko egoitza edo zerga helbidea Gipuzkoan dagoenean.

Atxikipenak ez dira Gipuzkoako Foru Aldundian ordainduko honako etekinak direnean:

- Funtzionarioek eta lan nahiz administrazio kontratupeko langileek Estatuko Administrazioetik jasotzen dituzten ordainsari aktibo zein pasiboak, jasotzailea ez den beste pertsona batek sortutako pentsioak barne, erakunde autonomoetako eta enpresa entitate publikoetako funtzionario eta langileek jasotakoak izan ezik.
- Kapitalak ezartzearen ondorioz jasotzen diren biziarteko nahiz aldi baterako errentak, horietarako eskubidea sortu duen pertsona jasotzailea ez denean eta Estatuko Administrazioak ordaintzen dituenen.

### 2.14.5 Atxikipenen edo konturako sarreren portzentajea

- Lan etekinen gainean egin beharreko atxikipena lan etekinen zenbateko osoari hurrengo taulan azaltzen diren portzentajeak aplikatuko dizkiogu. Portzentajeak ordainsariaren bolumena eta famili egoeraren arabera eratzten dira.

Urteko etekina eurotan		Ondorengo ahaideen kopurua						
Gutxienez	Gehienez	0	1	2	3	4	5	Geh.
0,00	12.130,00	0	0	0	0	0	0	0
12.130,01	12.610,00	1	0	0	0	0	0	0
12.610,01	13.140,00	2	0	0	0	0	0	0

Urteko etekina eurotan		Ondorengo ahaideen kopurua						
Gutxienez	Gehienez	0	1	2	3	4	5	Geh.
13.140,01	13.710,00	3	1	0	0	0	0	0
13.710,01	14.330,00	4	2	0	0	0	0	0
14.330,01	15.020,00	5	3	1	0	0	0	0
15.020,01	15.770,00	6	4	2	0	0	0	0
15.770,01	16.790,00	7	5	3	0	0	0	0
16.790,01	18.060,00	8	6	5	1	0	0	0
18.060,01	19.290,00	9	8	6	3	0	0	0
19.290,01	20.460,00	10	9	7	4	1	0	0
20.460,01	21.380,00	11	10	8	5	2	0	0
21.380,01	22.600,00	12	11	9	7	3	0	0
22.600,01	23.710,00	13	12	10	8	4	1	0
23.710,01	25.480,00	14	13	11	9	6	2	0
25.480,01	27.890,00	15	14	13	10	8	4	0
27.890,01	30.780,00	16	15	14	12	9	6	0
30.780,01	34.340,00	17	16	15	13	11	8	0
34.340,01	37.250,00	18	17	16	14	12	10	2
37.250,01	39.910,00	19	18	17	16	14	11	4
39.910,01	42.730,00	20	19	19	17	15	13	7
42.730,01	46.000,00	21	20	20	18	17	15	9
46.000,01	49.820,00	22	21	21	20	18	16	11
49.820,01	52.880,00	23	22	22	21	19	18	12

Urteko etekina eurotan		Ondorengo ahaideen kopurua						
Gutxienez	Gehienez	0	1	2	3	4	5	Geh.
52.880,01	56.400,00	24	23	23	22	21	19	14
56.400,01	60.400,00	25	25	24	23	22	20	16
60.400,01	65.020,00	26	26	25	24	23	22	17
65.020,01	69.930,00	27	27	26	25	24	23	19
69.930,01	74.270,00	28	28	27	26	25	24	21
74.270,01	79.210,00	29	29	28	27	27	25	22
79.210,01	84.830,00	30	30	29	29	28	27	23
84.830,01	91.310,00	31	31	30	30	29	28	25
91.310,01	98.870,00	32	32	31	31	30	29	26
98.870,01	107.780,00	33	33	32	32	31	30	28
107.780,01	118.430,00	34	34	33	33	32	32	29
118.430,01	131.420,00	35	35	35	34	34	33	31
131.420,01	147.460,00	36	36	36	35	35	34	32
147.460,01	167.120,00	37	37	37	36	36	35	34
167.120,01	192.840,00	38	38	38	37	37	36	35
192.840,01	227.900,00	39	39	39	38	38	38	36
227.900,01	Hortik gora	40	40	40	40	39	39	38»

Langile aktibo desgaituei atxikipen portzentajeen taula orokorra aplikatuko zaie. Taula orokorra aplikatuta ateratzen den atxikipen portzentajeari ondorengo eskalan adierazitako puntuak gutxituko zaizkio, aipatutako langilea egoera hauetako batean aurkitzen denean:

- Minusbaliotasun maila %33koa edo handiagoa eta %65etik beherakoa duten langile aktibo desgaituak.
- Minusbaliotasun maila %33koa edo handiagoa eta %65ekoa baino txikiagoa duten langile aktibo desgaituak, baldin eta mugikortasun murriztuko egoeran badaude.

c) Minusbaliotasun maila %65ekoa edo handiagoa duten langile aktibo desgaituak.

		Minusbaliotasun maila		
Urteko etekina		a) apartatua	b) apartatua	c) apartatua
Gutxienez	Gehienez			
0,01	20.460,00	9	12	
20.460,01	22.600,00	7	12	
22.600,01	27.890,00	6	11	
27.890,01	39.910,00	5	10	
39.910,01	56.400,00	4	8	
56.400,01	84.830,00	3	6	
84.830,01	147.460,00	2	5	
147.460,01	Hortik gora	1	3	

Pentsioak eta hartzeko pasiboak direnean, ondorengo bat duten zergadunentzat taularen zutabeen ezarrita dauden atxikipen portzentajeak aplikatuko dira.

Esku langileen kasuan, enplegu emailearekin duten harremana noizbehinkakoa eta egunekoa denean eta beren ordainsariak peonadaka edo egunsarika jasotzen dituztenean, taula aplikatzeko kontuan izan beharreko ordainsarien bolumena jasotako peonadaren edo egunsariaren zenbatekoa 100ekin biderkatuz kalkulatu da.

Lan etekin jasotzaileak, epaileen erabakiz, pentsio konpentsagarri bat ordaindu behar dionean ezkontideari edo izatezko bikote lagunari, bere zenbatekoak atxikipen portzentajea kalkulatzeko kontuan hartu beharreko ordainsarien bolumena gutxitu ahal izango du.

- Enpresa kontseiluen ordainsariak %35.
- Kapital higigarriaren errentak %19.
- Irudi eskubideetatik jasotakoa %24.
- Kapital higiezinaren errentamendu eta azpierrementuak %19.
- Sarien gaineko atxikipenak %19.
- Etekinak jarduera profesional baten kontraprestazio direnean, ordaindutako sarrera osoen gainean %15eko atxikipena aplikatuko da.

Alabaina, zergadunek jarduera profesionala hasi badute, atxikipen tasa %7koa izango da jarduera hasi den zergaldian eta hurrengo bietan, baina betiere jarduera hasi aurreko urtean inolako jarduera profesionalik egin ez badute.

Atxikipena %7koa izango da etekinak jasotzen dituztenak honako hauek direnean ere:

- Udal zergabiltzaileak.

- Kanpoko zerbitzu osagarriak erabiltzen dituzten bitartekariak.
- Estatuaren Loteria eta Apustuak entitate publiko enpresarialeko ordezkari komertzialak.
- Etekinak nekazaritza edo abeltzaintzako jarduera baten kontraprestazio direnean honako atxikipen portzentajeak aplikatuko dira:
  - Txerri aziendaren gizontzea eta hegazti hazkuntza: %1.
  - Gainerako kasuak: %2.
- Etekinak baso jarduera baten kontraprestazio direnean, %2ko atxikipena aplikatuko da.
- Inbertsio kolektiboko erakundeen akzio eta partaidetzak eskualdatu edo itzultzeagatik lortutako ondare irabazien kasuan: %19.

## 2.14.6 Atxikipenen edo konturako sarrerren oinarria

LAN ETEKINAK
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Jasotako zenbateko osoari aplikatuko zaio. Integrazio portzentajea aplikatuko dira.</li> <li>- Jasotzaile berberari diruz eta gauzen bidez ordaintzan zaizkionean lan errentak, atxikipena ordaindutako kontraprestazio edo onura guztien gainean egingo da.</li> <li>- Konturako sarrerren kasuan, oinarria gauza bidezko ordainketen balorazioa izango da.</li> <li>- Oinarrian ez dira sartuko borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateen bazkide babesleek egindako kontribuzioak, ez eta enpresariak pentsio planei egindako kontribuzioak ere.</li> <li>- Era berean, oinarritik kanpo geratuko dira Gizarte Segurantzaren aldeko kotizazio gisa, langile autonomoen araubide berezian eta araudia betez, kooperatibek bazkide langileen edo lanaren estaldura sozial eta asistentzialerako ordaindu dituzten kopuruak.</li> </ul>

JARDUERA EKONOMIKOEN ETEKINAK
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ordaindu den kontraprestazio osoa izango da jarduera ekonomikoen etekinen oinarria.</li> <li>- Konturako sarrerren kasuan, oinarria gauza bidezko ordainketen balorazioa izango da.</li> </ul>

KAPITAL HIGIGARRIAREN ETEKINAK
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Oro har, exijitu daitekeen edo ordaindu den kontraprestazio osoa izango da kapital higigarriaren etekinen oinarria. Integrazio portzentajeak aplikatuko dira.</li> <li>- Aktibo finantzarioak amortizatu, itzuli edo eskualdatzen direnean, atxikipen oinarria hauxe izango da: aktibo horien amortizazio, itzulketa edo eskualdatze balioaren eta beren eskurapen edo harpidetza balioaren arteko diferentzia positiboa. Ondorio horietarako, eragiketaren gastu osagarriak ez dira gutxituko.</li> <li>- Aseguru kontratuengatik jasotzen diren zenbatekoetan eta kapitalen ezarpenaren ondorioz eskuratzen diren biziarteko nahiz aldi-baterako errentetan, zergaren foru arauari jarraituz kalkulaturako oinarri ezargarrian sartu beharreko zenbatekoa izango da atxikipen oinarria.</li> </ul> <p>Konturako sarrerren kasuan, gauza bidezko ordainketak ordaintzailearentzat izan duen eskuratze balioa edo kostua %20 gehitu behar da oinarria kalkulatzeko.</p>

#### ONDARE IRABAZIAK

- Inbertsio kolektiboko erakundeen akzio eta partaidetzak eskualdatu edo itzultzeagatik lortutako ondare irabazien atxikipen oinarria zergaren araudiari jarraituz kalkulaturako oinarri ezargarrian sartu beharreko zenbatekoa izango da. Konturako sarreraren kasuan, gauza bidezko ordainketaren merkatu balioa izango da oinarria.
- Jokoetan, lehiaketetan edo zozketetan emandako sarien kasuan, jasotako saria. Konturako sarreraren kasuan, gauza bidezko ordainketak ordaintzailearentzat izan duen eskuratze balioa edo kostua %20 gehitu behar da oinarria kalkulatzeko.

#### BESTELAKO ERRENTAK

- Ondasun higiezinaren errentamendu eta azpierrementamenduengatik jasotako osoa izango da oinarria, BEZ kanpoan utzita.
- Gainerako gauza bidezko errenten gainean egin beharreko konturako sarreraren oinarria beren merkatuko balioa izango da.

### **2.14.7 Atxikitzaileren, konturako sarrera egin behar duenaren eta atxikituaren betebeharrak**

1. Atxiki eta kontura sarrera egitera behartutako subjektuak hiru hilabetean behin aurkeztu beharko du berak atxikitako kopuruen eta egindako konturako sarreraren aitortpena, aurreko lehen hiruhileko naturalari dagokionez, bai eta haien zenbatekoa Gipuzkoako Foru Aldundian ordaindu ere.

Atxikitzailak edo kontura ordaintzera behartutakoak aitortpen negatiboa aurkeztuko du baldin eta, atxikipena edo konturako sarrera jasan behar duten errentak ordaindu arren, horien zenbatekoa dela-eta inolako atxikipenik edo konturako sarrerarik egin ez badu. Aitortzen den zergaldian atxikipena edo konturako sarrera jasan behar duen errentarik ordaindu ez denean, ez da aurkeztu beharko aitortpen negatiborik.

2. Atxikitzailak eta kontura ordaintzera behartutakoak aurreko lehen urtean egindako atxikipenen eta konturako sarreraren urteko laburpena aurkeztuko behar dute.

3. Atxikitzailak edo kontura ordaintzera behartutakoak atxikipenen edo konturako ordainketen ziurtagiria eman beharko dio zergadunari, eta behar den frogagiria ere luzatuko dio aurreko apartatuan aipatzen den urteko laburpenean hari buruz sartu behar diren gainerako datuak azalduz.

4. Ordaintzaileek errentak ordaintzerakoan egindako atxikipenen edo konturako sarreraren berri eman beharko diete zergadunari, aplikatu den portzentajea adieraziz.

### **2.14.8 Ordainketa zatikatuak**

Jarduera ekonomikoak egiten dituzten zergadunek diru kopurua autolikidatu eta Foru Aldundiari ordaindu behar diote, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren konturako ordainketa gisa.

### **Ordainketa zatikatuaren zenbatekoa izaera orokorrez**

Hiru hilabetetan behin, etekin garbia kalkulatzeko zuzeneko zenbatespena nahiz zenbatespen objektiboa erabiltzen duten jarduerengatik: ordainketa zatikatuak egin baino bi urte lehenago lortutako etekin enpresarial edo profesional garbiei %5 aplikatuz ateratzen den emaitza. %5 horri, hala ere, indarrean dagoen araudiari jarraituz bi urte lehenago egindako atxikipenen eta konturako sarreraren laurdena kenduko zaio, hala badagokio. Ordainketa zatikatuaren zenbatekoa inoiz ezingo da izan negatiboa. Zergadunek adierazitakoa baino portzentaje handiagoa aplikatu ahal izango dute ordainketa zatikatu bakoitzean.

Etekin garbia zeinu, indize edo moduluen modalitatearen arabera kalkulatuak izan daitezkeen jarduerengatik aurreko paragrafoan ezarritakotik ateratzen denaren erdia ordainduko da, baldin eta azken aurreko urtean titularrak pertsona fisikoak izan bada eta soldatapeko langilerik izan ez bada.

Nekazaritza, abeltzaintza edo baso jarduerak egiten dituzten zergadunak ez dira jarduerak horiengatik ordainketa zatikatuak egitera beharturik egongo baldin eta, aurreko urte naturalean jardueratik lortutako sarreraren gutxienez %70ari atxikipena edo konturako sarreraren bat aplikatu bazaio. Diru laguntza arruntak, kapital diru laguntzak eta kalte-ordainak kanpoan utziko dira.

Jarduera profesionalak egiten dituzten zergadunak ez dira jarduerak horiengatik ordainketa zatikatuak egitera beharturik egongo baldin eta, aurreko urte naturalean jardueratik lortutako sarreraren gutxienez %50ari atxikipen edo konturako sarreraren bat aplikatu bazaio.

### **Ordainketa zatikatuaren zenbatekoa zuzeneko zenbatespenean, aparteko egoerak daudenean**

Jarduera hasi edo aldatzen denean, denboraldiko jardueretan, ordainketa zatikatuak egin baino bi urte lehenago jarduerarik garatu ez denean edo jarduerak horietatik lortutako etekin garbia positiboa izan ez denean, edota, bestela, hiruhileko batean izandako eragiketa bolumena bi urte lehenagoko hiruhileko korrelatiboan izandako bolumen osoa baino txikiagoa denean, zergadunak hiruhileko horretako eragiketa bolumenaren %2 ordaindu ahal izango du etekin garbia zuzeneko zenbatespenaren arabera kalkulatuak izan daitezkeen jarduerengatik. Zergadunek adierazitakoa baino portzentaje handiagoa aplikatu ahal izango dute ordainketa zatikatu bakoitzean.

Saltoki orokor, berezi nahiz barrukoetan tabako laboreak handizka zein txikizka saltzen direnean, portzentaje hori hiruhilekoan izandako salmenta edo sarrera bolumenaren %1 izango da.

Ateratzen den zenbatekoari kendu beharrekoak izango dira, hala badagokio, egindako atxikipenak eta konturako sarrerak, hiruhilekoari dagozkionak.

### **Ordainketa zatikatuaren zenbatekoa zeinu, indize edo moduluen modalitatean, tartean aparteko egoerak daudenean, nekazaritza, abeltzaintza arrantza jarduerak kanpoan utzita.**

Jarduera hasi edo aldatzen denean, denboraldiko jardueretan, ordainketa zatikatuak egin baino bi urte lehenago jarduerarik garatu ez denean edo jarduerak horietatik lortutako etekin garbia positiboa izan ez denean; hiruhileko ordainketa bakoitza soldatapekoa ez den langilearen modulua bakarrik aplikatuz ateratzen den zenbatekoaren %5 izango da.

Ordainketa zatikatuaren ondorio hutsetarako, aurreko paragrafoan adierazitako oinarri datuen zenbatekoa 2rekin zatituko da jardueraren titularrak pertsona fisikoak denean eta soldatapeko langilerik ez duenean eta ezingo da inolako indize zuzentzailerik aplikatu.

Jarduera bat urtarilaren 1az geroztik hasten bada edo abenduaren 31 baino lehen amaitzen, osatu gabeko hiruhileko naturalean egin behar den ordainketa zatikatua jarduerak garatu den egun naturalen kopuruaren arabera kalkulatu da. Ordainketa zatikatuaren zenbatekoa jarduerak hasten den egunean oinarri daturik zehazterik ez badago, ordainketa zatikatua hiruhilekoan izandako salmenta edo sarrera bolumenaren %2 izango da.

Aurrekoari kendu beharrekoak izango dira, hiruhilekoan jasandako atxikipenak eta konturako sarrerak.

**Ordainketa zatikatuaren zenbatekoa zeinu, indize edo moduluen modalitatean, nekazaritza, abeltzaintza eta arrantza jardueretan, aparteko egoerak daudenean.**

Jarduera hasi edo aldatzen denean, denboraldiko jardueretan, ordainketa zatikatuak egin baino bi urte lehenago jarduerarik garatu ez denean edo jarduera horietatik lortutako etekin garbia positiboa izan ez denean, salbuespen gisa, etekin garbia kalkulatzeko zeinu, indize edo moduluen modalitatea erabiltzen duten nekazaritza, abeltzaintza eta arrantza jarduerengatik zergadunak egingo dituen diru sarrerak hurrengo apartatueta zehaztutakoak izango dira.

- Hasiera batean aplikatuko diren zeinu edo moduluak eta indize zuzentzaileak, jardueraren oinarri datuei dagozkienak izango dira, betiere urte bakoitzeko urtarilaren 1a erreferentzia harturik.
- Oinarri datuen bat urteko lehen egunean zehazterik ez dagoenean, aurreko urteari dagokiona hartuko da ordainketa zatikatuaren ondorioetarako.
- Denboraldiko jarduerak badira, aurreko urteari dagokion modulu unitate kopurua hartuko da ordainketa zatikatuaren ondorioetarako.
- Aurreko urtean ez bada jardueran aritu, hasiera batean aplikatuko diren indize edo moduluak eta indize zuzentzaileak, hasiera eguneko oinarri datuei dagozkienak izango dira.
- Ordainketa zatikatuaren ondorio soiletarako, aurreko paragrafoetan adierazitako oinarri datuen zenbatekoa 2rekin zatituko da jardueraren titularra pertsona fisikoa denean eta soldatapeko langilerik ez duenean. Zeinu edo modulu bakoitzeko oinarri datuak zenbaki oso bat ez badira, bi zenbaki dezimalekin adieraziko dira.
- Hiruhileko ordainketa bakoitza jardueraren zeinu, indize edo moduluak aplikatuz ateratzen diren etekin garbien %5 izango da.
- Nekazari gazteen kasuan edo soldatapeko nekazariak direnean, hiruhileko ordainketa kalkulatzeko, instrukzioetako kolektibo horrentzat jasoko den murrizpena aplikatuko da.
- Oinarri daturik ezin bada zehaztu, ordainketa zatikatua hiruhilekoan izandako salmenta edo sarrera bolumenaren %2koa izango da.

Jarduera bat urtarilaren 1az geroztik hasten bada edo abenduaren 31 baino lehen amaitzen, osatu gabeko hiruhileko naturalean egin behar den ordainketa zatikatua jarduera garatu den egun naturalen kopuruaren arabera kalkulatu da. Ordainketa zatikatuaren zenbatekoa jarduera hasten den egunean oinarri daturik zehazterik ez badago, ordainketa zatikatua hiruhilekoan izandako salmenta edo sarrera bolumenaren %2 izango da.

Aurrekoari kendu beharrekoak izango dira, hiruhilekoan jasandako atxikipenak eta konturako sarrerak.

## **3 ATALA. OINORDETZA ETA DOHAINTZEN GAINEKO ZERGA**

### **3.1 OINARRIZKO ARAUDIA, APLIKAZIO ESPARRUA ETA ZERGAREN ORDAINARAZPENA**

#### **3.1.1 Oinarrizko araudia**

Gipuzkoan, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren oinarrizko araudia honako hau da:

- 3/1990 Foru Araua, 1990eko urtarilaren 11koa, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzkoa.
- 85/1994 Foru Dekretua, 1994ko azaroaren 15koa, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren Erregelamendua onartzen duena.



- 631bis/2005 Foru Agindua, 2005eko abenduaren 30ekoa, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren aitortpen-likidazioa egiteko erabiliko diren 670, 671 eta 672 eredu berriak onartzen dituen.

### 3.1.2 Aplikazio esparrua eta zergaren ordainarazpena

**Zergadunak ohiko egoitza Espainian duenean, Gipuzkoako Foru Aldundiak Gipuzkoako Foru Araudia** aplikatuz ordainaraziko du zerga, **betebehar pertsonalarengatik**, jarraian adierazten diren kasuetan:

- a) **Mortis causa eskurapenetan**: kausatzailearen ohiko egoitza Gipuzkoan baldin badago sortzapenaren egunean.
- b) **Ondasun higiezinaren dohaintzetan**: ondasunak Gipuzkoan kokatuta baldin badaude.
  - Ondasun higiezinaren dohaintzat hartuko dira Balore Merkatuaren uztailaren 28ko 24/1988 Legeak 108. artikuluan aipatutako baloreen doako eskualdaketak.
- c) **Gainerako ondasun eta eskubideen dohaintzetan**: baldin dohaintza hartzailearen ohiko egoitza Gipuzkoan badago sortzapenaren egunean.
- d) **Bizitza aseguruaren onuradunek aseguruaren heriotzaren ondoren kopuruak hartzen dituztenean**: baldin kausatzailearen ohiko egoitza Gipuzkoan badago sortzapenaren egunean.

a), c) eta d) letretan jasotako kasuetan, Gipuzkoako Foru Aldundiak **lurralde erkideko arauak** aplikatuz ordainaraziko du zerga, kausatzaileak, onuradunak edo dohaintza-hartzaileak egoitza Euskal Autonomia Erkidegoan eskuratu zuenetik zerga ordaindu beharra sortu arte 5 urte baino gutxiago pasa bada.

- Euskal Autonomia Estatutuaren 7.2 artikuluen arabera izaera politikoz euskal herritarrek izaten jarraitu dutenei ez zaie arau hau aplikatuko.

OHARRA: pertsona fisikoaren ohiko bizilekua 3/1990 Foru Arauak 2.bis artikuluan erregulatzen du.

**Zergadunak egoitza atzerrian duenean, Gipuzkoako Foru Aldundiak Gipuzkoako foru araudia** aplikatuz ordainaraziko du zerga, **betebehar erreala**ngatik, jarraian adierazten diren kasuetan:

- a) Eskuratutako ondasun eta eskubide guztiak Euskal Autonomia Erkidegoan kokatuta daudenean edo Euskal Autonomia Erkidegoan gauzatu edo bete behar direnean: baldin eta Gipuzkoan kokatuta dauden, erabil daitezkeen edo bete behar diren ondasun eta eskubideen balioa, beste bi lurralde historikoetako bakoitzean dutena baino handiagoa bada.
- b) Jasotakoa bizitza aseguruaren kontratuetatik eratorritako kopuruak direnean: kontratu hori egoitza Gipuzkoan duten aseguru erakundeekin egin bada, edo Gipuzkoan egin bada bertan jarduten duten atzerriko erakundeekin.

## 3.2 ZERGA-GAIK

Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergak zerga-gai hauek biltzen ditu:

- a) **Herentzia**, legatu edo bestelako oinordetza titulu bidez ondasun eta eskubideak eskuratzea.
- b) **Dohaintza** edo beste edozein doako eta *inter vivos* negozio juridikoz ondasunak eta eskubideak eskuratzea.
- c) **Bizitza aseguru** kontratuen onuradunek zenbatekoak jasotzea, kontratatzen duen pertsona onuraduna ez denean, Gipuzkoako Pertsona Fisikoaren Errentaren gaineko Zergaren 10/2006 Foru Arauak 18.a) artikuluan aurreikusitako kasuetan izan ezik.

### 3.3 ZERGARI LOTU GABEKO ONDARE GEHIKUNTZAK

Ondare gehikuntza hauek ez daude lotuta Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari:

- a) **Pertsona juridikoek** lortutako doako ondare gehikuntzak (Sozietateen gaineko Zergari lotuta daude).
- b) Baimendutako jokoetan lortutako **sariak**.
- c) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari lotutako **kalte-ordainak**.
- d) Entitate publikoek nahiz pribatuek ongintza, irakaskuntza, kultura, kirol edo gizarte jardueretarako emandako **subentzio, beka, sari, prima eta laguntzak**.

**OHARRA:** Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergak eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergak ezin dute zergapetu ondare gehikuntza berbera.

### 3.4 SALBUESPENAK

Jarraian adierazten diren ondasun eta eskubideen eskurapena zergatik salbuetsita dago:

- a) **Ezkontide, izatezko bikote lagun** (maiatzaren 7ko 2/2003 Legeak ezarritakoaren arabera eraturako izatezko bikotea denean), **aurreko edo ondorengo ahaide, adoptatzaile eta adoptatuek**, herentzia, legatu edo bestelako oinordetza titulu bidez, dohaintza edo parekatu daitezkeen gainerako doako eta *inter vivos* titulu bidez, edota goian aipatutako bizitza aseguruen ondorioz, eskuratutako ondasun eta eskubideak.

OHARRA: ez dira salbuetsita egongo ondorengo ahaide baten edo adoptatu baten alde egindako dohaintzak, baldin eta eskualdatu baino 5 urte lehenago aurreko ahaideak edo adoptatzaileak ondasun horiek beste ondorengo edo adoptatu batengandik jaso baditu dohaintza bidez. Kasu horietan, lehenengo dohaintzako dohaintza emailearen eta bigarren dohaintzako dohaintza hartzailearen arteko ahaidetasuna kontuan izango da.

- b) **Bizitza aseguruengatik** jasotako zenbatekoak, izaera zibil edo merkataritzako **eragiketa nagusi baten estaldura** gisa jarduteko kontratatzen direnean.
- c) 1962ko azaroaren 29ko Dekretu Legeak aipatzen dituen **Industria Bankuetako Kutxa Bonuen** eskurapena (bonu horiek 1987ko apirilaren 1a baino lehen eskuratu izan balitu kausatzaile edo dohaintza emaileak).

### 3.5 SUBJEKTU PASIBOAK

Zergaren subjektu pasiboak hauek dira:

- a) **Mortis causa eskurapenetan:** kausadunak, hau da, oinordeko eta legatu- hartzaileak.
- b) **Dohaintzetan eta pareka daitezkeen gainerako doako eta inter vivos eskurapenetan:** dohaintza hartzaileak edo mesedetuak.
- c) **Bizitza aseguruetan:** onuradunak.

### 3.6 SORTZAPENA

- a) **Mortis causa eskurapenetan:**
  - Zerga kausatzailea hil den egunean, edo haren heriotzaren adierazpena irmo bihurtzen den egunean sortzen da.
  - Unean bertan eragina duten oinordetza itunen kasuan, izendatzailea bizirik dagoela sortuko da zerga, eskualdaketa gauzatzen den egunean, hain zuzen ere.
- b) **Dohaintzetan eta parekatu daitezkeen gainerako doako eta inter vivos eskurapenetan:** egintza edo kontratua egiten den egunean sortzen da zerga.
- c) **Bizitza aseguruetan:** kausatzailea hil den egunean edo haren heriotzaren adierazpena irmo bihurtzen den egunean.

- d) **Baldintza, termino, fideikomiso edo bestelako edozein muga dagoelako eraginkortasuna etenik duen eskurapen orotan:** muga horiek desagertzen diren egunean sortuko da zerga.

### 3.7 PRESKRIPZIOA

**Lau urtera** preskribituko dira Administrazioak zerga zorra likidazio bidez zehazteko duen eskubidea eta zerga zigorrak ezartzeko akzioa.

Epe hori aitortpena aurkezteko ohiko epea edo, bidezkoa denean, luzapen epea amaitzen den egunetik aurrera zenbatuko da.

Atzerriko funtzionarioek baimendutako eskrituren kasuan, preskripzio epea Espainiako edozein administrazioan aurkezten den egunetik aurrera zenbatuko da, Espainiak izenpetutako nazioarteko itun, hitzarmen edo akordio batean beste egun bat finkatu ezean.

### 3.8 OINARRI EZARGARRIA

#### 3.8.1 *Mortis causa* eskurapenetan

Oinarri ezargarrria kalkulatzeko, honako eragiketa hauek egin behar dira:

a) Herentzia masa zehaztu:

- Herentziako ondasun eta eskubide guztien benetako balioa finkatu.
- Adizio arauak zehaztutako ondasun eta eskubideak gehitu.

#### ADIZIO EDO GEHIKUNTZAK

**Herentziako ondasun eta eskubidetzat joko dira honako hauek:**

1. **Heriotzaren aurreko urtean kausatzailearenak izan ziren ondasunak.**

Presuntzioa ez da aplikatuko ondorengo kasuetan:

- Kausatzaileak ondasun horiek eskualdatu eta oinordekoa, legatu hartzailea, 3. mailarainoko ahaidea edo horietako edozeinen ezkontidea edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legeak jasotako izatezko bikotea ez den pertsona baten esku daudela frogatuz gero.
- Ondasun desagertuen ordez, dirua edo beste ondasun baliokide batzuk subrogatu direla frogatuz gero.

2. **Heriotzaren aurreko hiru urteetan, kausatzaileak kostu bidez usufruktuan, eta oinordekoak, legatu hartzaileak, 3. mailarainoko ahaideak edo horietako edozeinen ezkontideak edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legeak jasotako izatezko bikote lagunak jabetza soilan eskuratutako ondasun eta eskubideak.**

Presuntzioa ez da aplikatuko jabetza soilaren eskuratzaileak eskualdatzaileari dirua edo ondasun baliokideak eman zizkiola frogatuz gero.

3. **Heriotzaren aurreko lau urteetan kausatzaileak eskualdatutako ondasun eta eskubideak, horien usufruktua edo eskuratzailaren beste batzuen usufruktua, edota biziarteko beste edozein eskubide beretzat gordeta.**

Presuntzioa ez da aplikatuko ondorengo kasuetan:

- Eragiketa horietakoren bat biziarteko errenta aseguruetan legez diharduten erakundeekin kontratatu bada.
- Eskualdatutako ondasun edo eskubideen ordezkari dirua edo balio bereko beste ondasun edo eskubide batzuk subrogatu direla frogatuz gero.

4. **Gordailatu ziren eta ordezkagiriak endosatu zitzaizkien balore eta efektuak** (endosatzailea hil aurretik haiek erretiratu ez baziren edota endosua gordailuzainaren liburuetan jasota geratu ez bazen) **eta, halaber, endosatuak izan ziren balore izendunak** (kausatzailea hil aurretik transferentzia erakunde jaulkitzailearen liburuetan jasota utzi ez bazen).

Presuntzioa ez da aplikatuko ondorengo kasuetan:

- Eskualdatutako efektuen prezioa edo horien baliokidea saltzailearen edo lagatzailearen ondareari gehitu zaiola frogatzen bada eta bere herentziaren inbentarioan azaltzen bada.
- Kausatzailea eta endosatzailearen borondatearekin zerikusirik ez duten arrazoiengatik, balio eta efektuen erretiratzea nahiz endosuaren anotazioa gauzatzerik ez zela egon frogatzen bada.

5. **Herentzia banatugabeetan, ondasun erkidegoetan eta nortasun juridikorik gabe ekonomia unitate edo ondare banandua osatzen duten gainerako entitateetan, kausatzaileari dagokion partaidetza.**

#### OHARRAK:

- Adizioa ez da bidezkoa izango: eskualdaketen ondorioz Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga kontzeptuan ordaindutako kopurua, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan egokituko litzaiokeen kopurua baino handiagoa denean.

Ondare Eskualdaketen Zerga > Oinordetza eta Dohaintza Zerga

- Ondare eskualdaketen kontzeptuan ordaindutako zerga kengarria izango da: eskualdaketen ondorioz Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren kontzeptuan ordaindutako kopurua, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan egokituko litzaiokeen kopurua baino txikiagoa denean.

Ondare Eskualdaketen Zerga < Oinordetza eta Dohaintza Zerga

b) Pasibo kengarria zehaztu: hots, karga, zor eta gastu kengarriak zehaztu.

<b>Karga kengarriak</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Ondasunen gainean zuzenean ezarrita azaltzen diren eta beren balioa benetan murrizten duten kargak. Karga horien izaera betirakoa, aldi baterakoa edo berrerosgarria izan daiteke. Hala nola, zentsuak eta pentsioak.</li></ul>
<b>Zor kengarriak</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Kausatzaileak utzitako zorrak, behar bezala frogatzen badira.</li><li>• <b>Ez dira kengarriak</b> izango oinordeko edo kuota partearen legatu hartzailearen aldekoak diren eta horien ezkontide edo izatezko bikote lagunaren (maiatzaren 7ko 2/2003 Legeak ezarritakoaren arabera eraturako izatezko bikotea denean), anai-arreben, aurreko edo ondorengo ahaideen aldekoak diren zorrak, nahiz eta herentziari uko egin.</li><li>• Bereziki, <b>kengarriak</b> izango dira kausatzaileak utzitako eta oinordekoek, albazeek edo herentziaren administratzaileek ordaindutako Estatuko, Gipuzkoako Foru Aldundiko, Autonomia Erkidegoko, beste foru aldundi bateko nahiz toki erakundeetako <b>zerga zorrak</b> eta <b>Gizarte Segurantzako zorrak</b>.</li></ul>
<b>Gastu kengarriak</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Azken gaixotasunaren, lur ematearen eta hileta elizkizunaren</b> ondorioz oinordekoek ordaindutako gastuak, behar bezala egiaztatuz gero. Hiletaren eta lur ematearen gastuek, herriko ohiturei jarraikiz, herentzia masarekin behar bezalako proportzioa gordetzen duten heinean izango dute izaera kengarria.</li><li>• Testamentu nahiz abintestatuak auzi izaera hartzen duenean, aipaturako testamentuaren nahiz abintestatuaren legezko ordezkariak <b>oinordeko guztien onurarako auzian sortutako gastuak</b>. Gastu horiek egiaztatzeko, autoen testigantza aurkeztu beharko da. Ez dira kengarriak izango herentzia masaren administrazioarekin lotutako gastuak.</li></ul>

c) Herentzia masa garbia kalkulatu

Herentzia masa garbia = herentzia masa – pasibo kengarria
---

d) Oinordeko eta legatu hartzaile bakoitzaren herentzia zatia zehaztu testamentuko xedapenen arabera. Hildakoak testamenturik utzi ez badu, oinordekoei buruzko nabaritasun akta edo epai autoa aintzat hartuko da.

e) Heriotzaren aurreko lau urteetan kausatzaileak oinordekoei eta legatu hartzaileei egindako dohaintzak metatu

- Zerga kuota zehaztearen ondorioetarako, eskurapen bakartzat hartuko dira aurreko lau urteetan kausatzaileak dohaintza hartzaile berberari eman dizkion dohaintzak (eta parekatu daitezkeen gainerako *inter vivos* eta doako eskualdaketak) eta mortis causa eskuratutako herentzia zatia.
- Dohaintza kontzeptuan aurretik ordaindutako kuotak oinordetza kontzeptuan zehaztutako kuotatik kenduko dira.

- Dohaintza kontzeptuan aurretik ordaindutako kopurua oinordetza kontzeptuan zehaztutako kuota baino handiagoa bada, ordaindutako kopuru osoa edo zati bat itzuliko da.

### 3.8.2 Dohaintzetan eta parekatu daitezkeen gainerako doako eta *inter vivos* eskurapenetan

Oinarri ezargarria kalkulatzeko, honako eragiketa hauek egin behar dira:

- a) Eskualdatutako ondasun eta eskubideen benetako balioa finkatu.
- b) Karga eta zor kengarriak zehaztu.
- c)

<b>Karga kengarriak</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ondasunen gainean zuzenean ezarrita azaltzen diren eta beren balioa benetan murrizten duten kargak. Karga horien izaera betirakoa, aldi baterakoa edo berrerosgarria izan daiteke. Hala nola, zentsuak eta pentsioak.</li> </ul>
<b>Zor kengarriak</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ondasunei dagozkien eskubide errealekin bermatutako zorrak, eskuratzen dituenak zor horiek ordaintzeko beharkizuna bere gain hartzen badu. Beharkizuna onartzen ez badu, preskripzio epean ordaindu duela frogatuz gero, zor horri dagokion kuota itzuli diezaioten eskatu dezake.</li> </ul>

- d) Dohaintza emaileak dohaintza hartzaile berari hiru urteko epearen barruan eman dizkion dohaintzak (eta gainerako *inter vivos* eta pareko eskualdaketa doakok) metatu.
  - Zerga kuota zehaztearen ondorioetarako, eskurapen bakartzat hartuko dira aurreko hiru urteetan dohaintza emaileak dohaintza hartzaile berari eman dizkion dohaintzak eta parekatu daitezkeen gainerako *inter vivos* eta pareko eskualdaketa doakoak.
  - Dohaintza eta parekoak diren gainerako doako eskualdaketa metatuengatik aurretik ordaindutako kuotak metaketaren ondorioz zehazten den kuotatik kenduko dira.

### 3.8.3 Bizitza aseguruetan

Oinarri ezargarria onuradunak jasotako kopuru osoa da.

Oinarri ezargarria kalkulatzeko, onuradunak hildakoaren bizitza aseguru guztietatik jasotako kopuru guztiak metatuko dira. Aurretik ordaindutako kuotak metaketaren ondorioz zehazten den kuotatik kenduko dira.

### 3.8.4 Arau bereziak

a) Usufruktua

- **Usufraktuaren balioa**

Aldi baterako usufruktua	Biziarteko usufruktua
Balio osoaren %5 urte bakoitzeko, betiere %70 gainditu gabe	Balio osoaren %70, usufruktuduna 20 urtetik beherakoa denean Portzentaje hori %1 murriztuko da urtebete bakoitzeko, %10eko gutxieneko mugapean
Urtebetetik beherako denbora zatirik ez da kontuan izango, urtebetetik beherako iraupeneko usufruktua %5ean konputatuko bada ere	Kalkulatzeko formula: 89 – Usufruktudunaren urteak Gehieneko balioa: %70 Gutxieneko balioa: %10

- **Pertsona juridiko baten alde eraturako usufraktuaren balioa:** balio osoaren %5 urte bakoitzeko, %60 gainditu gabe. Portzentaje hori bera kontuan hartuko da usufraktuaren iraupena mugagabea denean.
- **Jabetza soilaren balioa:** usufraktuaren balioaren eta ondasunaren balio osoaren artean kenketa eginez kalkulatu da.
- **Aldi baterakoa ere baden biziarteko usufraktuaren balioa:** aldi baterako usufraktuaren balioa eta biziarteko usufraktuaren balioa alderatu, eta usufruktuari baliorik handiena ematen dion zenbatekoa aukeratu da.
- **Jabetza soilaren balioa ondorengo usufruktuetan:** portzentajerik handieneko usufruktua kontuan hartuta kalkulatu da. Usufruktu hori amaitzean, jabetza soilaren balioak izan duen gehikuntza likidatu beharko du jabe soilak. Eta horrela egingo da, behin eta berriz, gainerako usufruktuak amaitzean.
- **Jabetza soilaren balioa aldi berean bi ezkontideren alde ezarritako usufruktuetan:** aurreko puntuan aipaturiko arau bera aplikatu da, baina azkena hiltzen denean bakarrik finkatu da jabetza soila likidazioz.
- **Usufruktudunaren bizitza ez den baldintza suntsiarazlearekin eratu den usufraktuaren balioa:** biziarteko usufruktuetarako ezarritako arauei jarraituz likidatu da. Baldintza bete eta gero, beste likidazio bat egingo da, aldi baterako usufruktuetarako ezarritako arauei jarraituz; eta dagozkion zuzenketak egingo dira, dela Ogasunaren alde dela interesatuaren alde.
- **Ondasunak baliatzeko eskubidea ematen duen usufruktua:** ondasunen jabetza osoaren arauak kontuan hartuz likidatu da. Ondasunak baliatzeko eskubidea erabiltzen ez bada, usufruktua amaitzerakoan beste likidazio bat egingo da, usufraktuaren balioa kalkulatzeko arauei jarraituz.
- **Jabetza zatituaren finkapena:**
  - Araututako epea betetzeagatik edo usufruktuduna hiltzeagatik egiten bada: lehenengo jabe soilak, bere garaian jabetza soila eskuratu zuen kontzeptu eta titulu berdinarengatik, honako formula aplikatuz ateratzen den kopurua ordainduko du:

Jabetza soila eskuratu zenean, zergarik ordaindu ez zuen portzentajea	x	Jabetza finkatzean ondasunek duten balioa, une horretan indarrean dagoen zerga araudiari jarraituz
---	---	--

- Beste negozio juridiko batengatik egiten bada: bi kopuru hauetatik handiena eskatuko zaio jabe soilari:
    - Goiko araua aplikatuz ordaindu beharreko zerga.
    - Usufruktua iraungitzen duen negozioari dagokion zerga.
  - Jabetza soildunak bere titulua eskualdatu duen kasuetan egiten bada: jabetza osoa jabe soil berriarengan finkatzean, jabe soil berri horrek lehen jabe soilari egokituko zitzaion zerga ordainduko du, aurreko ataletan xedatutakoaren arabera.
  - Jabetza finkapena usufruktudunarengan egiten bada: usufruktudunak, jabetza soil eskuratzeko erabili den negozioari dagokion zerga ordaindu beharko du.
  - Jabetza finkapena beste hirugarren batengan egiten bada: hirugarren horrek, aldi berean, usufruktu eta jabetza soil leko eskubideak eskuratuko ditu, eta mota horretako eskurapenei dagozkien zergak ordainduko ditu.
- b) Erabilera eta bizileku eskubideak
- **Erabilera eta bizileku eskubideen balioa**: eskubide horien xede diren ondasunen balioaren %75ari, kasuan kasu, aldi baterako edo biziarteko usufruktuen balioztapenari buruzko arauak aplikatuz lortuko da.

### 3.9 MURRIZPENAK OINARRIAN

Oinarri likidagarria kalkulatzeko oinarri ezargarriari dagozkion murrizpenak aplikatuko zaizkio.

#### 3.9.1 *Mortis causa* eskurapenetan

- a) Ahaidetasun mailarekin lotutako murrizpenak

BALDINTZA: ahaidetasun maila		MURRIZPENA (eurotan)
I. TALDEA	Odolkidetasun bidezko 2. eta 3. mailako zeharkako ahaideak, eta ezkontza bidezko aurreko eta ondorengo ahaideak –maiatzaren 7ko 2/2003ko Legearen arabera eraturako izatezko bikotetik eratorritakoak barne–.	16.150
II. TALDEA	4. mailako zeharkako ahaideak, ezkontza bidezko 2. eta 3. mailako zeharkako ahaideak –maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikoteetatik eratorritakoak barne–, maila urrunagokoak eta arrotzak.	8.075

- b) Desgaitasun edo mendetasun egoerarekin lotutako murrizpena

BALDINTZA: desgaitasun edo mendetasun egoera	MURRIZPENA (eurotan)
Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan desgaitasunaren kenkaria edo mendetasunaren kenkaria egiteko eskubidea duten pertsonak aplikatu dezakete.	76.962

Murrizpen hau ahaidetasun mailarekin lotutako murrizpenarekin bateragarria da.



- c) Enpresa indibidualak, negozio profesionalak edo entitateen partaidetzak eskuratzearekin lotutako murrizpena

BALDINTZAK		MURRIZPENA (%)
<b>Eskuratutakoa</b>	<b>Enpresa indibidual, negozio profesional</b> edo Ondarearen gaineko Zergaren 14/1991 Foru Arauaren 4.10.Bi artikuluan arautako salbuespena aplikagarri zaien <b>entitateen partaidetzak</b> edo horien gaineko usufuktu eskubideak.	%95
<b>Eskuratzailerak</b>	Hirugarren mailarainoko zeharkako ahaideak, ondorengo ahaiderik edo adoptaturik ez badago.	
<b>Iraupena</b>	Eskurapenak bere horretan iraun behar du kausatzailea hil ondorengo 10 urteetan, eskuratzailerak epe hori baino lehen hil ezean. Eskurapenari eusteko baldintza betetzen ez bada, murrizpenaren ondorioz ordaindu ez den zergaren zatia eta berandutza interesak ordaindu beharko dira.	

- d) Zor publikoarekin lotutako murrizpenak

BALDINTZAK		MURRIZPENA (%)
<b>Eskuratutakoa</b>	Euskal Autonomia Erkidegoak, Foru Aldundiek edo Gipuzkoa, Araba eta Bizkaiko lurralde historikoetako udal entitateek jaulkitako zor publikoa.  Inbertsio kolektiboko erakundeen titulu eta partaidetzak, erakunde horien aktiboaren %90, gutxienez, goian aipatutako baloreetan inbertiturik dagoenean.	%90
<b>Antzinasuna</b>	Aktiboak, gutxienez, urtebetez egon behar dira kausatzailearen ondorean.	

### 3.9.2 Bizitza aseguruetan

a) Ahaidetasun mailarekin lotutako murrizpenak

BALDINTZA: ahaidetasun maila		MURRIZPENA (eurotan)
I. TALDEA	Odolkidetasun bidezko 2. eta 3. mailako zeharkako ahaideak, eta ezkontza bidezko aurreko eta ondorengo ahaideak –maiatzaren 7ko 2/2003ko Legearen arabera eraturako izatezko bikotetik eratorritakoak barne–.	16.150 + Gainerako zenbatekoaren %25
II. TALDEA	4. mailako zeharkako ahaideak, ezkontza bidezko 2. eta 3. mailako zeharkako ahaideak –maiatzaren 7ko 2/2003 Legearen arabera eraturako izatezko bikoteetatik eratorritakoak barne–, maila urrunagoak eta arrotzak.	8.075

- Aipatutako murrizpenak kontratugilearen edo aseguru hartzailearen eta onuradunaren arteko ahaidetasunaren arabera kalkulatu dira.
- Aseguru kolektiboetan eta enpresek euren langileentzat kontratatutako aseguruetan, murrizpenak aseguratuaren eta onuradunaren ahaidetasunaren arabera aplikatu dira.
- Murrizpenaz gozatu ahal izateko, polizan aurreikusitako egoera gertatu baino gutxienez bi urte lehenago hitzartua egon behar du aseguruak, hura modu kolektiboan hitzartu ez bada behintzat.

b) Nazioarteko bake misioekin edo terrorismo ekintzekin lotutako murrizpenak

BALDINTZA: nazioarteko giza edo bake misio publikoak, terrorismo ekintzak	MURRIZPENA (%)
Jasotako kopuruak, terrorismo ekintza nahiz nazioarteko giza edo bake laguntzako misio publikoetan emandako zerbitzuen estaldura gisa kontratatutako bizitza-aseguruetatik eratorri dira.	%100

### 3.9.3 Mortis causa eskurapenetan eta dohaintzetan *(eta parekatu daitezkeen gainerako doako eta inter vivos eskurapenetan)*

Ohiko etxebizitzarekin lotutako murrizpena

BALDINTZAK		MURRIZPENA (%)
<b>Eskuratzailea</b>	Eskualdaketa gertatu aurreko bi urteetan, eskuratutako etxebizitzan eskualdatzailearekin batera bizi izan den pertsona.	%95, 207.112 euroko mugarekin
<b>Eskuratutakoa</b>	Etxebizitzaren jabetza osoa, usufruktua, jabetza soilra edo azalera eskubidea.	
<b>Egiaztapena</b>	Elkarrekin bizi izana frogatzeko, erroldatze agiria eta epe horretan elkarrekin etenik gabe bizi izanaren ziurtagiria aurkeztu beharko dira, betiere zuzenbidean onartutako beste frogabide bat erabiltzea eragotzi gabe.	

### 3.10 ZERGA TASAK

Kuota osoa kalkulatzeko, oinarri likidagarriari dagokion zerga tasa aplikatuko zaio.

Zerga tasa oinarri likidagarriaren eta eskualdatzailearen eta eskuratzailearen ahaidetasun mailaren arabera zehazten da.

OINARRI LIKIDAGARRIA		1. TARIFA 1. TALDEA		2. TARIFA 2. TALDEA	
Oinarri likidagarria, gehienez	Oinarriaren gainerakoa, gehienez	Kuota	Tasa marginala (%)	Kuota	Tasa marginala (%)
0	8.075	0,00	5,70	0,00	7,60
8.075	16.145	460,28	7,98	613,70	10,64
24.220	16.145	1.748,65	10,26	2.331,53	13,68
40.365	40.375	3.405,12	12,54	4.540,16	16,72
80.740	80.755	8.468,15	15,58	11.290,86	20,52
161.495	242.350	21.049,78	19,38	27.861,79	25,08
403.845	403.675	68.017,21	23,18	88.643,17	29,64
807.520	1.211.285	161.589,07	28,50	208.292,44	35,72
2.018.805	Soberakina	506.805,30	34,58	640.963,44	42,56

### 3.11 KENKARIA NAZIOARTEKO ZERGAPETZE BIKOITZARENGATIK

Kuota osoari ondorengo bi kopuru hauen arteko txikiena kenduko zaio:

- Zerga honi lotutako ondare gehikuntza dela eta, pareko beste zerga batengatik atzerrian ordaindu den zenbateko efektiboa.
- Honako formula aplikatuz lortzen den emaitza:

Atzerrian kokatuta dauden edo atzerrian gauzatu behar diren ondasun eta eskubideen balioa (ondasun eta eskubide horiek, atzerrian, pareko zerga bati lotuta egonez gero)	x	Gipuzkoako Foru Araudiaren arabera aplikagarri den batez besteko tasa
--	---	---

### 3.12 ZERGAREN KUDEAKETA

#### 3.12.1 Autolikidazio araubidea. Aitorpen ereduak

Subjektu pasiboek zergaren aitorpena aurkezterakoan dagokien tributu zorra zehaztu beharko dute. Horretarako, honako eredu hauek erabiliko dira:

Modalitatea	Oinordetzak	Dohaintzak	Bizitza aseguruak
Paperean	670	671	672

#### 3.12.2 Aitorpen ereduekin aurkeztu beharreko agiriak

670 ereduak: oinordetzak
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zerga ekarri duen egintza edo kontratua jasotzen duen agiri notarial, judizial, administratibo edo pribatuaren jatorrizko alea eta horren kopia soila, ondasun eta eskubide bakoitzari esleitu zaion balio erreala bertan adierazita. Agiri horretan, Ondasun Higiezinaren gaineko Zergaren ordainagiriaren zenbakia eta oinordetzan sartu diren ondasun higiezinaren erreferentzia katastrala jasoko dira.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kausatzailearen heriotza agiriaren fotokopia.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Azken Borondateko Egintzen Erregistro Orokorrek emandako ziurtagiriaren fotokopia.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Testamentuko xedapenen fotokopia, hala badagokio, edo, horien ezean, oinordekoen aitorpenen fotokopia. Testamenturik gabeko oinordetzaren kasuan, oinordekoen aitorpen judiziala egin gabe badago edo nabaritasun akta eman gabe badago, ustezkoen zerrenda bat aurkeztuko da kausatzailearekin duten ahaidetasuna adierazita.</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Karga, zor eta gastu kengarrien frogagiriak eta, hala badagokio, finantza entitateetan irekitako kontuetako saldoenak, eta Burtsan kotizatzen ez duten entitate juridikoen kapitalean dauden partaidetzen balio teorikoarenak. Ibilgailuen kasuan, zirkulazio baimenaren fotokopia eta ibilgailuaren fitxa teknikoaren fotokopia aurkeztuko dira.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kausatzaileak ondasun higiezinak eta horien gaineko eskubideak eskuratzeko eratutako agirien fotokopia. Subjektu pasiboak aurkeztutako agiri publikoetan ondasun eta eskubide horien deskribapena eta titulua jasota badaude, ez da izango fotokopiaren beharrik.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kausatzailearen eta oinordekoen edo legatu hartzaileen nortasun agiriaren fotokopia, zenbakia agiri publikoan ageri ez bada eta haien adina kontuan hartzea beharrezkoa bada.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zerga honengatik salbuespenen bat edo murrizpenen bat izan nahi izanez gero, aurreko agiriez gain, araudiak propio ezartzen dituen baldintzak bete izanaren frogagiriak aurkeztu beharko dira.</li> </ul>
<b>671 eredia: dohaintzak</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zerga ekarri duen egintza edo kontratua jasotzen duen dokumentu notarial, judizial, administratibo edo pribatuaren jatorrizko alea eta horren kopia soila, bertan ondasun eta eskubide bakoitzari esleitu zaion balio erreala adierazita. Agiri horretan, Ondasun Higiezinaren gaineko Zergaren ordainagiriaren zenbakia eta eskualdaketan sartu diren ondasun higiezinaren erreferentzia katastrala jasoko dira, hala badagokio.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dohaintza emailearen eta dohaintza hartzaileen nortasun agiriaren fotokopia, zenbakia agiri publikoan ageri ez bada eta haien adina kontuan hartzea beharrezkoa bada.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ahaidetasunaren justifikazio dokumentala (hala nola, familia liburuaren fotokopia).</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Karga, zor eta gastu kengarrien frogagiriak. Ibilgailuen dohaintzetan, zirkulazio baimenaren fotokopia eta fitxa teknikoaren fotokopia aurkeztuko dira.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zerga honengatik salbuespenen bat edo murrizpenen bat izan nahi izanez gero, aurreko agiriez gain araudiak propio ezartzen dituen baldintzak bete izanaren frogagiriak aurkeztu beharko dira.</li> </ul>
<b>672 eredia: bizitza aseguruak</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zergari lotutako egitate ezargarriak aipatzen edo jasotzen dituen agiriaren jatorrizko alea eta kopia soila.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Heriotza agiriaren fotokopia.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kausatzaileak izenpetutako kontratuen fotokopia edo, bestela, aseguru etxeak emandako ziurtagiria. Ziurtagiri horretan, jaso beharreko kopurua eta onuradunak zehaztuko dira.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Onuradunen eta kausatzailearen nortasun agiriaren fotokopia.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ahaidetasunaren justifikazio dokumentala (hala nola, familia liburuaren fotokopia).</li> </ul>
<p>Aseguruaren polizak ez badu espresuki eta zehazki adierazten onuradunak zeintzuk diren eta, horren ordez, legezko oinordekoak aipatzen baditu, kausatzailearen testamentuan jasotako xedapenen fotokopia aurkeztu beharko da, halakorik bada, eta Azken Borondateko Egintzen Erregistroak luzatutako ziurtagiria erantsi. Testamenturik ez badago, horren ordez oinordekoen aitopenerari buruzko auto judizialaren edo notario aktaren fotokopia aurkeztuko da.</p>

### 3.12.3 Aitorpen ereduak aurkezteko lekua

- Subjektu pasiboek entitate laguntzaileen bitartez ordaindu behar dute autolikidazioaren zenbatekoa, eta horren ondoren zergen kudeaketarako organoan aurkeztu beharko dute beharrezkoa den dokumentazioa.
- Autolikidaziotik ordaintzeko zerga kuotarik ateratzen ez den kasuetan, autolikidazio hori zergen kudeaketarako organoan aurkeztuko da zuzenean, dokumentazioarekin batera.

### 3.12.4 Aitorpen ereduak aurkezteko epeak

Subjektu pasiboek honako epe hauen barruan aurkeztuko dute autolikidazioa, zerga zorra behin ordainduta, hala badagokie:

- a) Eskurapenak *mortis causa* motakoak direnean edo bizitza aseguruetatik datozenean, sei hilabeteko epean zergaren sortzapen egunetik aurrera.  
Usufruktudunaren heriotzaren ondorioz egiten diren usufruktu eskurapenei ere epe hori bera aplikatuko zaie, nahiz eta jabetzaren zatiketa *inter vivos* egintza bidez egina izan.
- b) Gainerako kasuetan, epea hogeita hamar lanegunekoa izango da egintza edo kontratua gauzatu edo egin ondorengo egunetik aurrera.

### 3.12.5 Luzapen eskaera

- Aitorpena aurkezteko epea amaitu aurretik, *mortis causa* motako eskurapenei dagokien autolikidazioa aurkezteko epearen luzapena eskatu ahal izango da.
- Luzapena beste sei hilabetekoa izango da gehienez.
- Luzapen eskaera, oinordekoek, albazeek edo utzitako ondasunen administratzaileek aurkeztuko dute, kausatzailearen heriotza agiriarekin batera.

Luzapenaren emakida automatikoa izango da.

- Sei hilabeteko luzapenak berandutza interesak aplikatzea dakar (hasierako sei hilabeteak amaitzen diren egunetik, autolikidazioa aurkezten den egunera arte).

## 4 ATALA. ZERGADUN EZ-EGOILIARREN ERRENTAREN GAINEKO ZERGA

### 4.1 OINARRIZKO ARAUDIA

Gipuzkoan, Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari dagokion oinarrizko zerga araudia honako hau da:

- 2/1999 Foru Araua, 1999ko apirilaren 26koa, Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergarena.
- 49/1999 Foru Dekretua, 1999ko maiatzaren 11koa, Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Erregelamendua onartzen duena.

### 4.2 ELEMENTU PERTSONALAK

#### 4.2.1 Zergadunak

Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zerga zuzeneko tributua da, eta lurralde espainiarrean egoiliar ez diren pertsona fisikoek eta entitateek Gipuzkoako lurralde historikoan lortutako errenta kargatzen du.

Honako hauek izango dira zerga honen zergadunak:

- Espainiako lurraldean egoitza ez duten pertsona fisikoak eta entitateak, Gipuzkoan errentak lortzen badituzte (establezimendu iraunkorraren bitartez edo ez).

Ez dira zergadunak izango Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadun diren ez-egoiliarak. Zenbait kasutan ere, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunak ez diren egoiliarak (misio diplomatikoetako kideak, bulego kontsularretako kideak eta abar) zerga honen zergadunak izango dira.

Lurralde espainiarrean egoitza zehazteko, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren azaroaren 28ko 35/2006 Legeak eta Sozietateen gaineko Zergaren uztailaren 4ko 7/1996 Foru Arauak xedatutakoa hartuko da kontuan.

- Atzerrian eratutako errenta esleipenaren araubideko entitateak Gipuzkoan jarduera ekonomikoa egiten badute edo Gipuzkoan entitatearen izenean eta kontura kontratatzeko baimendutako agente baten bitartez jarduten badira.

## 4.2.2 Ordezkarriak

Zerga honen zergadunak ohiko egoitza edo zerga helbidea Gipuzkoan duen ordezkarria izendatzera behartuta daude, kasu hauetan:

- Establezimendu iraunkor bitartez jarduten direnean.
- Zerbitzu prestazioetan, laguntza teknikoan, ingeniarietako kontratuetatik eratorritako instalazio edo muntaia lanetan eta, oro har, establezimendu iraunkorrik gabe egindako jarduera edo ustiapen ekonomikoak direnean.
- Zerga Administrazioak horrela eskatzen duenean ikusirik subjektu pasiboak Gipuzkoan lortutako errentaren zenbatekoa eta ezaugarriak.
- Zerga informazioaren benetako trukea ez duten herrialde edo lurraldeetan egoiliar diren pertsona edo entitateen kasuan, betiere lurralde espainiarrean kokatuta dauden ondasunen edo bertan bete edo gauzatzen diren eskubideen titularrak badira, kanpoan utzita bigarren mailako merkatu ofizialetan negoziatutako baloreak.

## 4.2.3 Zerga helbidea

Espainiako lurraldean egoiliar ez diren zergadunek Gipuzkoan izango dute zerga helbidea, kasu hauetan:

- Establezimendu iraunkorraren bidez jarduten badira, Administrazioaren kudeaketa edo negozioen zuzendaritza Gipuzkoan gauzatzen denean. Aurreko irizpidearen arabera ezin denean zehaztu zerga helbidea non den, establezimendu iraunkorrek zerga helbidea Gipuzkoan dutela ulertu beharko da, ibilgetuaren baliorik handiena Euskal Autonomia Erkidegoan izanik, Gipuzkoan ibilgetuaren balio handiagoa dutenean beste bi lurralde historikoetako bakoitzean dutena baino.
- Ondasun higiezinetatik eratorritako errentak lortzen direnean, baldin eta ordezkariaren zerga helbidea Gipuzkoan badago eta, horren ezean, ondasun higiezina lurralde horretan dagoenean.
- Aurreko letretan jaso gabeko gainerako kasuetan, ez-egoiliarraren ordezkariaren edo, horren ezean, erantzule solidarioaren zerga helbidea Gipuzkoan dagoenean.

## 4.2.4 Erantzuleak

Solidarioki erantzungo du establezimendu iraunkorrik gabe zergadunek sortutako etekinen ordaintzaileak edo, bestela, zergadunek establezimendu iraunkor bati atxiki gabe dituzten ondasun edo eskubideen gordailuzainak edo kudeatzaileak, hurrenez hurren. Ez da horrelako erantzukizunik egongo atxikipenari edo konturako sarrerari buruzko betebeharra aplikaziozkoa denean.

Ezin da ulertu pertsona edo entitate batek etekin bat ordaintzen duela ordainketa batean bitartekaritza lana besterik egiten ez duenean. Ordainketako bitartekaritza soiltzat hartuko da hirugarren baten kontura eta aginduz diru kopuru bat ordaintzea.

### **4.3 GIPUZKOAN LORTUTAKO ERRENTAK**

Gipuzkoan lortu edo sortutako errentatzat hartzen dira Gipuzkoan dagoen establezimendu iraunkorraren bitartez lortutakoak, pertsona fisikoa nahiz entitatea izan.

Gipuzkoan lortu edo sortutako errentatzat hartzen dira establezimendu iraunkorrik gabe lortutako errenta hauek ere:

a) Ustiapen ekonomikoen etekinak, jarduerak Gipuzkoan gauzatzen direnean. Ez da ulertuko Gipuzkoako lurralde historikoan lortu direla Gipuzkoan atzerriko makinak edo instalazioak instalatzearen edo muntatzearen ondorioz lortutako etekinak, baldin eta eragiketa horiek makina edo instalazioen hornitzaileak egiten baditu eta beren zenbatekoa elementu horien erosketa prezioaren %20tik gorakoa ez bada.

b) Azterketetatik, egitasmoetatik, laguntza teknikoetatik, kudeaketarako laguntzetatik, zerbitzu profesionaletatik eta antzeko beste zerbitzu batzuetatik lortutako etekinak, zerbitzu horiek Gipuzkoan eman edo erabiltzen badituzte. Gipuzkoan eman direla ulertuko dira Gipuzkoan gauzatzen diren jarduera enpresarial edo profesionalei emandako zerbitzuak edo lurralde horretan kokatutako ondasunei buruzkoak. Zerbitzu horiek Gipuzkoan egindako jarduera ekonomikoetarako zati batean ematen direnean, Gipuzkoan egindako jardueraren zatiaren neurrian bakarrik hartuko dira Gipuzkoan lortutakotzat. Zerbitzua ez bada erabiltzen entrega tokian bertan, non erabiltzen den hartuko da kontuan.

c) Artista eta kirolariek Gipuzkoan pertsonalki egiten duten jarduketatik edo jarduketa horri lotutako beste edozein jardueretatik zuzenean edo zeharka eratorritako etekinak, nahiz eta artista edo kirolaria ez den pertsona edo entitate batek jaso.

d) Menpeko lanak zuzenean edo zeharka ematen dituen etekinak, lan hori Gipuzkoan egiten denean. Ondorio horietarako, zerbitzua Gipuzkoan eman dela ulertuko da Gipuzkoako Administrazioak ordaindutako sari publikoak direnean, edo jarduerak gauzatzean jarduera ekonomikoak egiten dituzten pertsona fisikoek edo Gipuzkoan egoiliarak diren entitateek edo nazioarteko trafikoan ari den itsasontzi edo aireontzi baten barruan betetako enplegu batengatik Gipuzkoan kokatutako establezimendu iraunkorrek ordaintzen dituzten sariak direnean, hau da, aplikatuko lana osorik atzerrian egiten denean eta etekin horiek izaera pertsonaleko atzerriko zerga bati lotuta daudenean.

e) Pentsioak eta gainerako antzeko ordainsariak, Gipuzkoan kokatutako enplegu baten ondorio direnean, edo Gipuzkoan egoiliarra den pertsona edo entitate batek edo lurralde horretan kokatutako establezimendu iraunkor batek ordaintzen dituenean. Pentsiotzat hartuko dira aurreko enplegu bat dela medio ordaintzen diren sariak, kontuan hartu gabe langileak berak edo beste pertsona batek jasotzen dituen edo ez.

f) Zerga helbidea Gipuzkoa duen entitate bateko administratzaileen eta administrazio kontseiluko, horren ordezeko biltzarreko edo ordezkapen organoko kideen ordainsariak.

g) Gipuzkoan helbidea duten euskal entitate publikoen dibidenduak eta fondo propioetako partaidetzatik eratorritako bestelako etekinak nahiz entitate pribatuen fondo propioetako partaidetzatik eratorritakoak, jasotako zenbatekoan.

h) Kapital higigarriaren interesak, kanonak eta bestelako etekinak:

a') Gipuzkoan zerga helbidea duten euskal pertsona fisikoek edo entitate publikoek ordainduak direnean eta, era berean, entitate pribatuek edo establezimendu iraunkorrek ordainduak direnean.

b') Gipuzkoako lurraldean erabilitako kapital prestazioak ordaintzeko direnean. Irizpide horiek ez badatoz bat, ordaindutako prestazioaren kapitala non erabili den hartuko da kontuan.

Kanontzat edo emakida-saritzat hartuko dira honakoak erabili edo horien erabilera hartzeagatik ordaintzen diren mota guztietako kopuruak:



- Eskubideak literatura, arte edo zientzia obren gainean, bai eta zinemako filmen gainean ere.
- Patenteak, fabrika edo merkataritza markak, marrazkiak edo ereduak, planoak, formulak edo isilpeko prozesuak.
- Eskubideak programa informatikoen gainean.
- Informazioak industria, merkataritza edo zientzia esperientziei buruz.
- Laga daitezkeen eskubide pertsonalak, hala nola irudi eskubideak.
- Industria, merkataritza edo zientzia ekipoak.
- Aurrekoen antzekoa den edozein eskubide.

i) Gipuzkoan kokatutako ondasun higiezinetatik edo horiei buruzko eskubideetatik zuzenean edo zeharka datozen etekinak.

j) Gipuzkoan kokatutako ondasun higiezin hiritarren titular diren zergadun pertsona fisikoiei egotzitako errentak.

k) Ondare irabaziak, kasu hauetan:

a') Gipuzkoan helbidea duten euskal herritar edo entitate publikoek jaulkitako baloreetatik eratorriak direnean eta, era berean, entitate pribatuek jaulkitako baloreetatik eratorritakoak.

b') Baloreez bestelakoak diren Gipuzkoan kokatutako bestelako ondasun higiezinetatik edo lurralde horretan bete edo erabili behar diren eskubideetatik eratorriak direnean.

c') Gipuzkoan kokatutako bestelako ondasun higiezinetatik edo lurralde horretan bete edo erabili behar diren eskubideetatik eratorriak direnean. Partikularki, letra honen barruan hauek egongo dira:

- Euskal lurraldean kokatutako ondasun higiezinenez nagusiki osatutako aktiboa duen entitate egoiliar edo ez-egoiliar baten eskubide edo partaidetzetatik eratorritako ondare irabaziak, Gipuzkoan kokatutako ondasun higiezinaren kontabilitate balioa handiagoa denean gainerako lurralde historikoetako bakoitzean kokatutako ondasun higiezinaren kontabilitate balioa baino.
- Entitate batean, egoiliarra izan edo ez, eskubide edo partaidetzak eskualdatuz lortutako ondare irabaziak, baldin eta haien titularrari Gipuzkoan kokatutako ondasun higiezinaren gaineko gozamen eskubidea ematen badiote.

d') Zergadunaren ondarean sartzan direnean Gipuzkoan kokatutako ondasunak edo lurralde horretan bete behar diren edo gauzatzan diren eskubideak, nahiz eta alde zuzeneko eskualdaketa batetik ez etorri, hala nola jokoan izandako irabaziak.

Errenta aldi berean Gipuzkoan eta beste lurralde batean lortu dela uler badaiteke, ordainarazpena Gipuzkoari egokituko zaio ordaintzaileak ohiko egoitza lurralde gipuzkoarrean duenean, pertsona fisikoa izanez gero. Aldiz, ordaintzailea pertsona juridikoa edo establezimendu iraunkorra izanez gero, artikulua honen ondorengoa hartuko da kontuan.

Aurreko f), g) letretan, h) letraren a') letran eta k) letraren a') eta c') letretan jasotako kasuetan eta aurreko paragrafoan jasotako kasuan, ulertuko da entitate pribatuek edo establezimendu iraunkorrek ordaindutako errentak Gipuzkoan lortu edo sortu direla zenbateko honetan:

a) Bakarrik Gipuzkoan zerga ordaintzen duten entitateak edo establezimendu iraunkorrak direnean, haiek ordaintzen dituzten errenta osoak.

b) Gipuzkoako Zerga Administrazioan eta beste zerga administrazio batzuetan zerga batera ordaintzen duten entitateak edo establezimendu iraunkorrak direnean, Gipuzkoan egindako eragiketa bolumenaren proportzioan ordaintzen dituzten errenten zatia.

Dena dela, letra honetan aipatutako kasuetan, Gipuzkoako Zerga Administrazioak eskumena izango du etekin guztiak ordainarazi eta ez-egoiliarrei bidezko diru itzulketak egiteko, baldin eta ohiko egoitza edo zerga helbidea Gipuzkoan badute ez-egoiliarren

ordezkari gisa likidazioa aurkezten duten pertsonak, entitateek edo establezimendu iraunkorrek. Aitzitik, aurrekoak ez du kentzen beste administrazio batzuei konpentsatzea haien lurraldeetan egindako eragiketa bolumenaren proportzioari dagokion zatiagatik.

#### **4.4 ERRENTA SALBUETSIK**

Besteak beste, errenta hauek daude salbuetsita:

a) Martxoaren 5eko 5/2004 Errege Dekretu Legegileak, Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Legearen Testu Bateratuari buruzkoak, 14.1.a) artikuluan aipatzen dituen errentak.

b) Kapital propioak hirugarrenei lagatzeagatik lortutako interesak eta gainerako etekinak, martxoaren 5eko 5/2004 Errege Dekretu Legegileak, Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Legearen Testu Bateratuari buruzkoak, 14.1.c) artikuluan aipatuak, eta, halaber, ondasun higigarrietatik datozen ondare irabaziak, baldin eta Europar Batasuneko beste estatu batean egoitza duten egoiliarrek establezimendu iraunkorrik gabe edo Europar Batasuneko estatu kide batean kokatutako egoiliar horien establezimendu iraunkorrek lortuak badira.

Aurreko paragrafoan xedatutakoa ez da aplikatuko entitate baten akzioak, partaidetzak edo bestelako eskubideak eskualdatzearen ondorioz lortzen diren ondare irabazietan, kasu hauek gertatzen badira:

a') Entitate horren aktiboa, zuzenean edo zeharka, Euskal Autonomia Erkidegoan kokaturik dauden ondasun higiezinak osatuta badago nagusiki.

b') Eskualdaketa egin aurreko hamabi hilabeteetan, zergadunak zuzenean edo zeharka entitate horren kapital edo ondarean gutxienez %25eko partaidetza izan badu inoiz.

c) Zor Publikotik eratorritako etekinak, establezimendu iraunkorrik gabe lortuak badira.

d) Pertsona fisiko nahiz juridiko ez-egoiliarrek establezimendu iraunkorrik gabe Espainian jaulki dituzten baloreetatik sortutako errentak. Ordainketen agente gisa diharduten edo baloreen jaulkipen nahiz eskualdaketa bitartekari lana egiten duten erakunde finantzarioen egoitza non dagoen gutxienezko izango da.

Hala ere, baloreen titularra establezimendu iraunkor bat denean, aurreko paragrafoan aipatu diren errentak zerga honi loturik geldituko dira, baita, hala badagokio, konturako atxikipenen sistemari ere. Konturako atxikipena baloreen gordailuzain gisa diharduen eta bertan egoitza duen entitate finantzarioak egingo du.

e) Ez-egoiliarren kontuen etekinak, baldin eta zerga honen zergadunei ordaintzen bazaizkie. Etekin horiek ez dira salbuetsita egongo Espainiako Bankuak edo atzerriko transakzio ekonomikoetarako buruzko araudian aipatutako entitate erregistratuek establezimendu iraunkor bati ordaintzen diotenean.

f) Establezimendu iraunkor baten bitartekaritza gabe lurralde espainiarrean lortutako errentak, baldin eta nazioarteko itsas edo aire nabigazioan erabiltzen diren edukiontzi, itsasontzi edo aireontziak hutsik errentan eman, laga edo eskualdatzeagatik lortuak badira.

g) Lurralde espainiarrean egoitza duten sozietate filialek Europar Batasuneko beste estatu batzuetako sozietate nagusi egoiliarrei edo hauek beste estatu kide batzuetan dituzten establezimendu iraunkorrei banatutako mozkinak, baldintza batzuk betetzen badira:

h) Espainiako bigarren mailako balore merkatuetan egiten diren balore eskualdaketatik edo inbertsio fondoetako partaidetzen itzulketetatik eratorritako errentak, baldin eta establezimendu iraunkorrik gabe pertsona fisiko edo entitate ez-egoiliarrek lortuak badira, Espainiarekin zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmen bat, informazioa trukatzeko klausularekin, sinatu duen estatu batean egoiliar izanik.

i) Martxoaren 5eko 5/2004 Errege Dekretu Legegileak, Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Legearen Testu Bateratuari buruzkoak, 14.3 artikuluan jasotakoaren arabera salbuetsizat hartu diren errentak.

j) Pertsona fisikoek herri administrazioetatik jasotzen dituzten beka eta bestelako diru kopuruak, betiere kultura, hezkuntza eta zientzia alorrean izenpeturiko nazioarteko lankidetzak akordio eta hitzarmenen ondorioz ordaindu edo martxoaren 5eko 5/2004 Errege Dekretu Legegileak, Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Legearen Testu Bateratuari buruzkoak, 14.1.b) artikuluan jasotako nazioarteko lankidetzari buruzko urteko planaren indarrez jasotzen badira.

k) Dibidenduak eta mozkinetako partaidetzak, egoitza Europar Batasuneko beste estatu batean edo zerga informazioaren benetako trukea dagoen herrialde edo lurraldeetan duten pertsona fisikoek establezimendu iraunkorrik gabe lortuak badira, 1.500 euroko mugarekin. Muga hori urte naturalean lortutako etekin guztien gainean aplikatuko da.

l) Inbertsio kolektiboko erakundeek establezimendu iraunkorrik gabe lortutako dibidenduak eta mozkin-partaidetzak. Erakunde horiek izan behar dute Europako Parlamentuaren eta Kontseiluaren 2009ko uztailaren 13ko 2009/65/EE Zuzentarauak balore higigarrietako inbertsio kolektiboko erakunde jakin batzuen lege xedapenak, erregelamenduzkoak eta administratiboak koordinatzen dituenak, araututakoak. Alabaina, salbuespen hau aplikatutakoan, tributazioa inola ere ezingo da izan lurralde espainiarrean helbideratutako inbertsio kolektiboko erakundeek Sozietateen gaineko Zergan ordaintzen duten karga tasa errenta horiei aplikatuta ateratzen dena baino txikiagoa.

## **4.5 ESTABLEZIMENDU IRAUNKORREI EGOTZITAKO ERRENTAK**

Pertsona fisikoa edo entitatea establezimendu egonkor bidez jarduten dela ulertuko da baldin eta edozein titulu bidez mota bateko nahiz besteko instalazio edo lantoki batzuk erabiltzen baditu, etenik gabe edo normalean, eta lana instalazio edo lantoki horietan egiten badu oso-oso edo zati batean, edo, bestela, instalazio horietan bertan subjektu pasiboaren izenean eta kontura kontratatzeko baimenduta dagoen eta normalean botere horiek berak gauzatzen dituen agente baten bidez lan egiten badu.

Establezimendu iraunkorrak izango dira, bereziki, zuzendaritza-egoitzak, sukurtsalak, bulegoak, fabrikak, tailerrak, biltegiak, denda edo antzeko establezimenduak, meatzeak, petrolio- edo gasputzuak, harrobiak, nekazaritza, baso nahiz abeltzaintzako ustialekuak, baliabide naturalak aurkitu edo ateratzeko tokiak, eta eraiki, instalatu edo muntatzeko obrak, sei hilabete baino gehiago irauten badute.

Hona establezimendu iraunkorrari egotzitako errentak:

- a) Establezimendu iraunkorrak garatutako jarduera edo ustiapen ekonomikoen etekinak.
- b) Establezimendu iraunkorrari atxikitako ondare elementuetatik eratorritako etekinak.
- c) Establezimendu iraunkorrari atxikitako ondare elementuetatik eratorri diren ondare irabazi edo galerak.

Entitate ez-egoiliar batek jarduera zentro desberdinak izanez gero, establezimendu iraunkor desberdinak direla ulertuko da eta, beraz, bata bestetik bereizita kargatuko dira, zirkunstantzia hauek gertatzen direnean:

- a) Argi eta garbi desberdinak diren jarduerak egitea.
- b) Bataren eta bestearen kudeaketa bereizita eramatea.

Inoiz ere ezin izango dira errentak konpentsatu establezimendu iraunkor desberdinen artean.

### **4.5.1 Oinarri ezargarria zehaztea**

1. Establezimendu iraunkorraren oinarri ezargarria Sozietate Zergaren arau orokorretan xedatutakoari jarraituz zehaztuko da, baina:

- a) Oinarri ezargarria zehaztean, ez dira kenkaridunak izango establezimendu iraunkorrak etxe nagusiari edo horren establezimendu iraunkorretako bati kanon, interes edo komisio kontzeptuan, laguntza teknikoaren kontraprestazio moduan edo beste ondasun edo eskubide batzuk erabiltzeagatik egiten dizkien ordainketak.

Hala ere, kenkaridunak izango dira atzerriko bankuen establezimendu iraunkorrek beren etxe nagusiari edo beste establezimendu iraunkor batzuei haien jarduera gauzatzeko ordaindu dizkieten interesak.

b) Oinarri ezargarria zehaztean, kenkariduna izango da establezimendu iraunkorraren zuzendaritza gastuen eta administrazioko gastu orokorren arrazoizko zatia, baldin eta baldintza hauek betetzen badira:

1. Establezimendu iraunkorraren kontabilitate egoeretan jasotzea.
2. Banaketaren zenbatekoak, irizpideak eta moduluak jasota edukitzea, aitorpenarekin batera aurkeztutako memoria informatiboaren bitartez.
3. Egozpen irizpideak arrazionaltasun eta jarraikortasun printzipioei lotzea. Egozpen irizpideen arrazionaltasun beharkizuna bete dela ulertuko da irizpide horiek establezimendu iraunkorraren faktoreen erabilpenean eta horien kostu osoan oinarritzen direnean.

Irizpide hori erabiltzea ezinezkoa denean, magnitude hauetako bat zer erlaziotan dauden kontuan hartuz egin daiteke egozpena:

- a') Negozioen zifra.
- b') Kostuak eta zuzeneko gastuak.
- c') Jarduera edo ustiapen ekonomikoei atxikitako ibilgetu materialaren elementuetan egindako batez besteko inbertsioa.
- d') Jarduera edo ustiapen ekonomikoei atxikitako elementuen batez besteko inbertsio osoa.

c) Inola ere ezin izango dira egotzi establezimendu iraunkorrari zuzenean edo zeharka atxikita dauden entitatearen kapital propioen kostuaren zenbatekoak.

d) Enpresa txiki eta ertainen araudia aplikagarria izango da, baldin eta establezimendu iraunkorrari dagokion entitate ez-egoiliarren enpresa txiki edo ertainaren izaera badu, Sozietate Zergaren uztailaren 4ko 7/1996 Foru Arauaren 49. artikuluan xedatutakoaren arabera.

e) Meatzaritzaren, hidrokarburoen ikerkuntza eta ustiapenaren nahiz errentamendu finantzarioko kontratu batzuen araubide bereziak aplikaziozkoak izango dira.

Establezimendu iraunkorrak oinarri ezargarri negatiboak konpentsatu ahal izango ditu Sozietate Zergaren Foru Arauak jasotakoaren arabera.

## **4.5.2 Oinarri likidagarria eta zerga zorra**

Oinarri likidagarria kalkulatzeko, Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauak jasotakoa aplikatuko da.

Oinarri likidagarriari %28ko zerga tasa aplikatuko zaio, salbu eta establezimendu iraunkorraren jarduera hidrokarburoak ikertu eta ustiatzea denean, horrelakoetan %35 aplikatuko baita.

Gainera, entitate ez-egoiliarren establezimendu iraunkorrek lortutako errentak atzerri transferitzen direnean, %20ko ezarpen osagarria exijituko da establezimendu iraunkorraren errenten kargura transferitutako zenbatekoen gainean. Honako hauei ez zaie aplikatuko ezarpen osagarria:

- a) Zerga egoitza Europar Batasuneko beste estatu batean duten entitateek establezimendu iraunkor bidez lurralde gipuzkoarrean lortutako errentei, non eta hura paradisu fiskaltzat hartutako herrialdea edo lurraldea ez den.
- b) Zergapetze bikoitza saihesteko Espainiarekin hitzarmena sinatu duen estatu batean zerga egoitza duten entitateek establezimendu iraunkorren bitartez Gipuzkoan lortutako errentei, baldin eta hitzarmenean espresuki bestelakorik finkatu ez bada eta elkarrekiko tratamendua bada.

Zergaren kuota osoan Sozietate Zergaren Foru Arauak jasotako hobari eta kenkarien zenbatekoa aplikatu daitezke. Konturako ordainkatak eta betebeharrak formalak ere, bertan jasotakoak izango dira.

## **4.6 ESTABLEZIMENDU IRAUNKORRIK GABE LORTUTAKO ERRENTAK**

### **4.6.1 Oinarri ezargarria**

Izaera orokorrean, establezimendu iraunkorrik gabe lortzen diren etekinen zenbateko osoa izango da oinarri ezargarria. Zerbitzu prestazioetan, laguntza teknikoan, ingeniarietarako kontratuetatik eratorritako instalazio edo muntai lanetan eta, oro har, establezimendu iraunkorrik gabe egindako jardueran edo ustiapen ekonomikoak direnean, oinarri ezargarria kalkulatzeko, obra, lan edo hornidurei atxikitako langileria eta material horniduraren gastuak kenduko zaizkie sarrera osoei.

Hala ere, egoitza Europar Batasuneko beste estatu kide batean duten zergadunak direnean, establezimendu iraunkorrik gabe lortzen dituzten etekinen oinarri ezargarria kalkulatzeko, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren gastuak kengarriak izango dira.

### **4.6.2 Zerga kuota**

Zerga kuota kalkulatzeko, oinarri ezargarriari karga tasa hauek aplikatuko zaizkio:

a) Oro har, %24.

b) Jasotako pentsioak eta gainerako antzeko prestazioak, hura jasotzeko eskubidea sortu duen pertsona edozein izanik ere, eskala honen arabera kargatuko dira:

Urteko zenbatekoaren muga	Kuota	Gainerako zatiaren muga	Tasa (%)
0	0	12.000	8
12.000	960	6.700	30
18.700	2.970	Hortik gora	40

c) %8: lan etekinak, baldin eta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadun ez badira eta Espainiako misio diplomatikoetan eta kontsul ordezkarietan lan egiten badute, Espainiak bere egiten dituen nazioarteko itunetatik eratorritako berariazko arauen aplikazioa ezinezkoa denean.

d) %1,5: berrasegurua eragiketetatik eratorritako etekinak direnean.

e) %4: atzerrian egoitza duten itsas edo aire nabigazioko entitateak direnean, baldin eta beren itsasontzi edo aireontziak Gipuzkoako lurraldean sartzen badira.

f) %19, hauek direnean:

- Entitate baten fondo propioetan parte hartzeagatik lortutako dibidenduak eta bestelako etekinak.
- Kapital propioak hirugarrenei lagatzeagatik lortutako interesak eta bestelako etekinak.
- Ondare elementuen eskualdaketak direla-eta agerian jartzen diren ondare irabaziak.

g) Lan etekinak lurralde espainiarrean egoitarik ez duten pertsona fisikoek jasotzen badituzte, %2ko zerga tasa aplikatuko zaie etekin horiei, sasoiko langile atzerritarrentzat eratutako iraupen jakinako kontratuen ondorioz eta lan araudiak ezarritakoaren arabera.

h) %10ekoa izango da, hainbat beharkizunak betetzen direnean, lurralde espainiarrean egoiliar den sozietate batek edo batasun barruko beste estatu kide batean egoiliarra den eta lurralde espainiarrean kokatuta dagoen establezimendu iraunkor batek ordaindutako kanonei edo

emakida-sariei, estatu kide batean egoitza duen edo beste estatu kide batean kokatuta dagoen establezimendu iraunkor bati ordaintzen direnean.

### **4.6.3 Kenkariak**

Kenkari hauek egingo dira kuotan:

- a) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren azaroaren 28ko 35/2006 Legeak 68.3 artikuluan jasotakoaren arabera emariengatik egin daitezkeen kenkarien zenbatekoak.
- b) Zergadunaren errenten gainean egin diren atxikipenak eta konturako sarrerak.

## **4.7 ATXIKI ETA KONTURA SARTZEKO BETEBEHARRA**

Honako hauek behartuta egongo dira atxikipena edo konturako sarrera egitera, beraiek ordaintzen dituzten zerga honi lotutako errentei dagokienez:

- a) Espainiako lurraldean egoitza duten entitateak, esleipen araubideko entitateak barne.
- b) Jarduera ekonomikoak egiten dituzten lurralde espainiarreko pertsona fisiko egoiliarak, haiek ekitaldian ordaintzen dituzten errentei dagokienean.
- c) Establezimendu iraunkorraren bitartez jarduten diren zerga honen zergadunak, edo establezimendu iraunkorrik gabe aritzen direnak, baina azken horiek ordaintzen dituzten lan etekinei dagokienean, bai eta atxiki beharreko beste etekin batzuei dagokienez ere, baldin eta errentak lortzeko gastu kenkaridunak badira.
- d) Atzerrian eratutako errenta esleipenaren araubideko entitateak Gipuzkoan jarduera ekonomikoa egiten badu edo Gipuzkoan entitatearen izenean eta kontura kontratatzeko baimendutako agente baten bitartez jarduten bada.

Misio diplomatikoak eta atzerriko estatuek Espainian dituzten bulego kontsularrak inoiz ere ez dira behartuta egongo atxikipenik edo konturako sarrerarik egitera.

Atxikipenaren zenbatekoa, establezimendu iraunkorrik gabe jarduten duten zerga honen zergadunen zerga zorra kalkulatzeko aldera zergaren foru arauan edo zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmen batean ezarritakoak aplikatuz ateratzen den kopuruaren parekoa izango da.

Establezimendu iraunkorrik gabe diharduten zergadunek Gipuzkoan kokatutako ondasunak eskualdatuz gero, eskuratzailerak behartuta egongo da %3 atxiki eta ordaintzera edo, bestela, ondasun horiei dagokien zergaren konturako ordainketaren kontzeptuan hitzartutako kontraprestazioa kontura ordaintzera.

Apartatu honetan aipatu den konturako ordainketa ez da bidezkoa izango lurralde espainiarrean egoitza duten sozietateen kapital eraketa eta gehikuntzan ondasun higiezinak ematen diren kasuetan.

Aipatutako atxikipena edo konturako sarrera ordaindu ez bada, atxikipen honen edo konturako sarrera horren eta zergaren artean txikiena den zenbatekoaren ordainketari atxikita geratuko dira eskualdatu diren ondasunak.

Ez da atxikipenik edo konturako sarrerarik egingo hauei dagokienez:

- a) Zergaren foru arauan edo zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmen batean xedatutakoaren arabera salbuetsita dauden errentak,
- b) Akzio edo partaidetzen jaulkipen primaren banaketatik edo kapital murrizketatik sortutako etekina. Kasu horietan, atxikitzeko edo kontura sartzeko obligazioa arauz ezarri ahal izango da.
- c) Establezimendu iraunkorrik gabe jarduten duten zerga honen zergadunei ordaindutako errentak, zerga ordaindu dela edo salbuespena bidezkoa dela frogatzen denean.

#### **4.7.1 Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren konturako ordainketak**

Zergadun bat egoitza aldatzeagatik bihurtzen bada zergadun ez-egoiliar, Errenta Zergaren kontura urte hasieratik Zerga Administrazioaren aurrean egoitza aldaketa frogatzen duen arte egin dituen ordainketak Zerga honen atxikipean edo konturako sarrerak direla joko da, baldin eta konturako ordainketa horiek zergadunak jaso dituen eta zerga honi atxikita dauden errentei badagozkie.

#### **4.8 EUROPAKO BATASUNEKO ESTATUETAN EGOITZA DUTEN ZERGADUNENTZAKO AUKERA**

Zerga honen zergaduna Europako Batasunean egoiliarra den pertsona fisikoa izanez gero, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadun gisa Gipuzkoan tributatzea aukeratu ahal izango du, ondoren aipatuko diren errentak Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergan aldiaren barruan benetan zergapetu badira eta zirkunstantzia hauek gertatzen direnean:

- a) Ekitaldiaren barruan Espainian lan etekinengatik eta jarduera ekonomikoen etekinengatik, gutxienez errenta osoaren %75 lortzea.
- b) Euskal Autonomia Erkidegoan lortutako lan etekinenek eta jarduera ekonomikoen etekinek zatirik handiena hartzea Espainian lortutako errenta osoan.
- c) Gipuzkoan lortutako lan etekinak eta jarduera ekonomikoen etekinak handiagoak izatea beste bi lurralde historikoetako bakoitzean lortutakoak baino.

Aurreko a) eta b) letretan jasotakoaren ondorioetarako, errentak zenbateko garbier arabera kalifikatu eta konputatuko dira Errentaren gaineko Zergaren Legean jasotakoari jarraituz.

Aurreko c) letran jasotakoaren ondorioetarako, errentak zenbateko garbier arabera kalifikatu eta konputatuko dira, Gipuzkoako Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauak jasotakoari jarraituz.

Kargapeko errenta zergadunak Espainian lortutako errenta osoez osatuta egongo da. Errentak zenbateko garbier arabera konputatuko dira, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauak jasotakoaren arabera zehaztuta.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arauak zergaldiaren barruan zergadunak lortutako errenta guztiei aplikatuz ateratzen den batez besteko tasa izango da karga tasa, kontuan hartu gabe non sortu diren eta ordaintzaileak egoitza non duen, behar bezala frogatutako zirkunstantzia pertsonal eta familiarak aintzat hartuta. Batez besteko karga tasa bi zenbaki hamartar jarriz adieraziko da.

Zergadun ez-egoiliarrek lurralde espainiarrean zergaldiaren barruan lortutako errenten oinarri likidagarriari batez besteko karga tasa aplikatuz aterako da zerga kuota, oinarria Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arauari jarraituz kalkulatuta.

Aukerako araubidea inoiz ere ez zaie aplikatuko arau paradisu fiskaltzat hartutako herrialde edo lurraldeetan egoiliar diren zergadunei.

## **5 ATALA. SOZIETATEEN GAINEKO ZERGA**

### **5.1 OINARRIZKO ARAUDIA ETA ESKUMEN BANAKETA**

Gipuzkoan, Sozietateen gaineko Zergari dagokion oinarrizko zerga araudia honako hau da:

- 7/1996 Foru Araua, 1996ko uztailaren 4koa, Sozietateen gaineko Zergarena.
- 45/1997 Foru Dekretua, 1997ko ekainaren 10ekoa, Sozietateen gaineko Zergaren Erregelamendua onartzen duena.

- 3/2004 Foru Araua, 2004ko apirilaren 7koa, Irabazi asmorik gabeko entitateen zerga erregimenari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarrii buruzkoa.

**SOZIALATEEN GAINEKO ZERGA ETA ZERGA ADMINISTRAZIOEN ARTEAN ESKUMEN BANAKETA**

<b>AURREKO EKITALDIKO ERAGIKETEN ZENBATEKOA</b>	<b>ERAGIKETEN LEKUA</b>	<b>ZERGA HELBIDEA</b>	<b>ARAUDI APLIKAGARRIA</b>	<b>TRIBUTAZIOA</b>	<b>IKUSKARITZA</b>
7 MILOI € BAINO GUTXIAGO	BAZTERGARRIA	EAetik KANPO	Lurralde erkideko arauak	Estatuko Administrazioa edo Nafarroako Foru erkidegoa	Estatuko edo Nafarroako Zerga Ikuskaritza
		ARABA	Arabako foru arauak	Arabako Foru Aldundia	Arabako Zerga Ikuskaritza
		BIZKAIA	Bizkaiko foru arauak	Bizkaiko Foru Aldundia	Bizkaiko Zerga Ikuskaritza
		GIPUZKOA	Gipuzkoako foru arauak	Gipuzkoako Foru Aldundia	Gipuzkoako Zerga Ikuskaritza

<b>AURREKO EKITALDIKO ERAGIKETEN ZENBATEKOA</b>	<b>ERAGIKETEN LEKUA</b>	<b>ZERGA HELBIDEA</b>	<b>ARAUDI APLIKAGARRIA</b>	<b>TRIBUTAZIOA</b>	<b>IKUSKARITZA</b>
7 MILOI BAINO GEHIAGO	EAEn EGITEN DITU ERAGIKETA GUZTIAK	EAetik KANPO	Eragiketa gehienak egiten diren lurralde historikoarena	Lurralde bakoitzean egindako eragiketen zenbatekoaren proportzioan	Eragiketa bolumenaren proportzio handiagoa lortzen duen foru aldundiari dagokio zergen ikuskaritza
		ARABA	Arabako foru arauak		Arabako Zerga Ikuskaritza
		BIZKAIA	Bizkaiko foru arauak		Bizkaiko Zerga Ikuskaritza
		GIPUZKOA	Gipuzkoako foru arauak		Gipuzkoako Zerga Ikuskaritza



EAEn ETA LURRALDE ERKIDEAN EGITEN DITU ERAGIKETAK	EAetik KANPO	Lurralde erkideko arauak	Lurralde bakoitzean egindako eragiketen zenbatekoaren proportzioan	Estatuko Edo Nafarroako Zerga Ikuskaritza
	ARABA	Arabako foru arauak		Arabako Zerga Ikuskaritza
	BIZKAIA	Bizkaiko foru arauak		Bizkaiko Zerga Ikuskaritza
	GIPUZKOA	Gipuzkoako foru arauak		Gipuzkoako Zerga Ikuskaritza
ERAGIKETEN %75 EDO GEHIAGO LURRALDE ERKIDEAN EGITEN DITU	BAZTERGA RRIA	Lurralde erkideko arauak	Estatuko Administrazioa edo Nafarroako Foru Erkidegoa	Estatuko Edo Nafarroako Zerga Ikuskaritza
LURRALDE ERKIDEAN %75 BAINO GUTXIAGO, ETA EUSKADIN EGINDAKO GUZTIAK BIZKAIAN	GIPUZKOA	BIZKAIKOA	Lurralde bakoitzean egindako eragiketen zenbatekoaren proportzioan	Bizkaiko Zerga Ikuskaritza
LURRALDE ERKIDEAN %75 BAINO GUTXIAGO, ETA EUSKADIN EGINDAKO GUZTIAK ARABAN	GIPUZKOA	ARABAKOA	Lurralde bakoitzean egindako eragiketen zenbatekoaren proportzioan	Arabako Zerga Ikuskaritza
LURRALDE ERKIDEAN %75 BAINO GUTXIAGO ETA EUSKADIN EGINDAKO GUZTIAK GIPUZKOAN	ARABA EDO BIZKAIA	GIPUZKOAKOA	Lurralde bakoitzean egindako eragiketen zenbatekoaren proportzioan	Gipuzkoako Zerga Ikuskaritza

## 5.2 KONTABILITATEZ KANPOKO DOIKETA NAGUSIAK

Ekitaldiko oinarri ezargarria kalkulatzeko, Merkataritza Kodearen arauai, zehaztaperen horri buruzko gainerako legeei eta arau horiek garatzeko ematen diren xedapenei jarraikiz zehaztutako kontabilitate emaitza hartzen da eta ogasun arloko araudien eta kontabilitate araudien arteko desberdintasuna ematen denean emaitza horren gainean zuzenketa fiskalak egiten dira.

<b>Doiketa positiboak</b>
Fiskalki kengarriak ez diren gastuak: fondo propioak ordaintzeko direnak, Sozietateen gaineko Zerga kontabilizatzetik eratorritakoak, Isun nahiz zigor penal eta administratiboak...
Soberako amortizazioa: kontabilitate amortizazioa fiskalki dagokiona baino handiagoa denean.
Ikuspuntu fiskaletik zenbait ondare elementu merkatuan duten ohiko balioagatik baloratuko beharko dira.
Aurreko ekitaldietan baliatutako amortizazio askatasunaren berreskurapena.
Aparteko mozkinen berrinbertsioagatik geroraturako errenta berreskuratzea (araubide iragankorra)
Finantza-errentamenduko eragiketengatik aurreko ekitaldietan eginiko soberako amortizazioen berreskurapena.
Subkapitalizazio kasuetan interesak dibidendutzat hartzea.
Nazioarteko gardentasun fiskalen kasuetan errenten egozpena.
<b>Doiketa negatiboak</b>
Amortizazio askatasuna eta amortizazio azkartua: ekitaldi batzuetan amortizazio fiskala kontabilitate ikuspuntutik egiten dena baino handiagoa da.
Aurreko ekitaldietan soberako amortizazioak kontabilizatu direnean.
Ustiaperen ekonomikoei lotuta dauden ibilgetu material edo ukiezinaren kostu bidez eskualdatzean lortutako mozkinen salbuespena edota entitate mota guztien kapitaleko edo fondo propioetako partaidetzaren baloreak kostu bidez eskualdatzean (haien kapital sozialaren %5etik beherakoa ez den partaidetza ematen badute eta gutxienez urtebete lehenago edukitzen badira) lortutako errenten %60ko salbuespena, betiere lehenago aipatutako ondare elementuetako edozeinetan berrinbertitzen badute.
Enpresa ertainetan amortizazio azkartua.
Ibilgetu material edo ukiezinaren eskualdaketa lortutako mozkinen balio galera monetarioaren zuzenketa.
Finantza-errentamenduko eragiketak, zeren eta fiskalki onartzen den amortizazioa kontabilitate ikuspuntutik onartzen dena baino azkarragoa baita.
Atzerriko baloreen entitate edukitzaileak lortu dituen eta salbuetsita dauden dibidendu eta plusbalioak.

### 5.3 KONTABILITATE PLAN OROKORRA LEHEN ALDIZ APLIKATZEAGATIK BEHARREZKO DIREN KONTABILITATE DOIKETEN ZERGA ARAUBIDEA

Kontabilitatearen araudi berria aplikatzeak suposatzen du, Kontabilitate Plan Orokor (KPO) berrian dauden irizpide eta balorazio araudiak, atzera eraginez, 2008ko urtarrilaren 1an hasten den ekitalditik aurrera aplikatuko direla. Lehen aldiz aplikatzeagatik egin beharreko doiketen kontrapartida, oro har, erreserba partida bat izango da.

Aipatutako kargu eta ordainketa horiek zergaren oinarri ezargarrian integratu behar dira gastu edo sarrera gisa. Neutraltasun fiskala lortzearen, Sozietateen gaineko Zergaren Erregelamenduaren xedapen iragankorraren arabera, erreserba kontuetara doazen kargu eta ordainketa horien eragin fiskalaren atzerapen bat emango da. Oinarri ezargarrian eragina izango dute, kargu eta ordainketa horiekin lotuta dauden aktiboak eskualdatzen direnean edo eragin fiskala izan behar duten aktibo horiek balioa galtzen dutenean. Gainera, subjektu pasiboak aukeratu ahal izango du, kargu eta ordainketa horien saldo garbia bost zergaldietako oinarri ezargarrian integratzea.

<b>Berehalako eragin fiskala</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Baldin eta erreserba partidetara egindako kargu eta abonua, hurrenez hurren, gastu edo sarreratzat hartzen badira Kontabilitate Plan Orokorra lehen aldiz aplikatzeagatik, horiek 2008ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten den lehen zergaldiko oinarri ezargarrian integratuko dira.</li> <li>- Ondare propioko tresnei buruzko partidari baja ematea ez da gastutzat hartuko.</li> </ul>
----------------------------------	---

<b>Geroratutako eragin fiskala</b>	Erreserbetarako kargu eta ordainketa horiek zer ikusia dutenean data hori baino lehen hasitako zergaldietan aplikatzen ziren kontabilitate printzipio eta araei jarraituz sortu eta kontabilizatutako gastu edo sarrerekin, kargu eta ordainketa horiek ez dute ondorio fiskalik izango, betiere zergaldi horietako oinarri ezargarrian integratu badira.		
	Erreserbetarako kargu eta ordainketa horiek oinarri ezargarrian integratuko dira	Erreserba kontuetarako kargu eta ordainketa horiek, aipatutako gastu edo sarrerak Kontabilitate Plan Orokor berrian dauden irizpideen arabera sortzapenaren ondorioz kontabilizatzen diren zergaldi berean integratuko dira oinarri ezargarrian.	Arau orokorra
	Ondare elementu horien eskualdaketa egiten den edo balioa galtzen dutelako narriatzen diren zergaldiko oinarri ezargarrian integratuko dira.	Balioa galtzen duten ondare elementuen narriaduren narriarekin itzulketarekin erlazionatutako erreserbetarako abonua.	

			Merkataritza Fondo Finantzarioaren amortizazioen itzulketagatik erreserbetarako abonua.
	Informazio betebeharra	Zergapekoak oinarri ezargarrian integratzeko dauden erreserba konturako kargu eta ordainketen berri eman beharko du. Zergaldi horretako oinarri ezargarrian integratutako ditu zenbatekoak eta ondorengo zergaldietan integratu beharreko diru zenbatekoak ere jakitera eman beharko ditu.	

<b>Zergapekoaren aukera</b>	Zergapekoak aukeratu ahal izango du. Zergapekoak 2008ko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren lehen bost zergaldietako bakoitzari dagokion oinarri ezargarrian integratzea, zati berdinetan, erreserba kontuetarako kargu eta ordainketen saldo garbia, positiboa edo negatiboa.
<b>Aparteko konponketengatik eta ustiapen ekonomikoak utzi izanaren gastuengatik egindako horniduren araubide iragankorra</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zergapekoak 2008ko urtarrilaren 1a baino lehen onartutako planak aplikatzen jarraituko du, baita data horren aurretik eskatutako planak ere, nahiz eta geroago onartuak izan.</li> <li>- Plan horien ondorioz sortutako gastuak haiek ezarritakoaren arabera dagozkien zergaldietako oinarri ezargarrian integratuko dira.</li> <li>- Aurreko apartatuan azaldutako tratamendu bera jasoko dute itsas arrantzako nahiz itsas eta aire nabigazioko enpresek itsas eta aireontzien derrigorrezko azterketa orokorrak direla-eta egin beharreko konponketa nagusiak hornitzeko erabiltzen dituzten zuzkidurek, nahiz eta plan berezi bat onartzea ez eskatu hurrengo konponketa handia egin arte.</li> <li>- 2008ko urtarrilaren 1aren aurretik hasitako zergaldietan kontabilizatzen diren gastuak, baldin eta aparteko konponketak egitea edo aldi baterako ustiapen ekonomikoei uztea ordaintzeko badira eta Zerga Administrazioak onetsitako plan baten barruan ez egoteagatik edo itsas eta aireontzien konponketa nagusia ez izateagatik ez badira kengarriak, konponketak egiten diren edo ustiapenari uzten zaion egunetik aurrera hasitako zergaldietako oinarri ezargarrian integratuko dira.</li> </ul>

## 5.4 AMORTIZAZIOA (SZFAren 11. artikulua)

Kenkaritzat har daitezke ibilgetu materialaren, ibilgetu ukiezinaren eta higiezinaren inbertsioen amortizazio kontzeptuan, funtzionamendu, erabilpen, gozamen edo zaharkitzea dela-eta elementu desberdinek izaten duten benetako balio galerari dagozkion zenbatekoak.

AMORTIZAZIO ALDIA	
<b>Arau orokorra</b>	Ondare elementuak erabilgarritasun aldiaren barruan amortizatu beharko dira. Halakotzat hartuko da, amortizazio metodoaren arabera, elementuen balioa erabat ordainduta geratu behar den aldia, hondarrezko balioa kanpoan utzita
<b>Konponketa handiak</b>	Konponketa handiek dakartzaten kostuak konponketa egin arte igarotzen den denboraldian amortizatuko dira.
<b>Itzuli beharreko aktiboak izanik, horien erabilgarritasun aldia emakida aldia baino luzeagoa izateagatik</b>	Amortizazio kengarriaren urteko gehieneko muga kalkulatzeko orduan, emakida aldia hartuko da kontuan.
<b>Errentamendu operatiboetan, erabilera laga den edo errentan eman den aktibotik bereizi ezin daitezkeen errentariaren inbertsioen kasuan</b>	Amortizazio kengarriaren urteko gehieneko muga kalkulatzeko orduan, errentamendu edo lagapen kontratuaren iraupena hartuko da kontuan, berriztapen aldia barne, hala badagokio, azken hori erabilgarritasun aldia baino laburragoa denean.

### 5.4.1 Koefiziente bidezko amortizazioa eta amortizazioa kalkulatzeko erregelamenduak ezarritako beste arau bereziak

Benetakotzat hartuko da ibilgetu materialaren balio galera, amortizazio tauletan jarritako gehienezko eta gutxienezko (gehieneko urte kopurua) koefizienteen arabera amortizatu badira elementuak. Ekitaldi bakoitzean bi koefiziente horien artean (gehienekoa eta gutxienekoa) hobekien kontsideratzen dena amortizatu ahal izango da.

### Amortizazio koefizienteen taula

Ondare elementuak	Urteko gehieneko koefizientea	Gehieneko urte kopurua
Etxebizitza eta bulego, merkataritza edota zerbitzuetarako eraikinak	3	50
Industriarako eraikinak eta pabilioiak	5	30
Instalazioak	15	10
Industriarako makineria	15	10
Beste erabilerako makineria	10	15
Itsasontziak eta aireontziak	10	15
Autobusak, kamioiak, furgonetak eta antzekoak	20	8
Turismo erako ibilgailuak	20	8
Moldeak, modeloak, trokelak eta matrizeak	33	5
Lanabesak eta erremintak	30	5
Altzariak	15	10
Informatikako ekipoa	25	6
Alokatzeko bideo filmak	50	3
Zehaztu gabeko beste elementuak	10	15

### Amortizazio arau bereziak

Lehendik <b>erabilia</b> erosi diren ibilgetu materialaren elementuak direnean, salbu eraikinak	Zergetan kendu daitekeen amortizazioa kalkulatzeko, gehieneko koefizienteak aurreko amortizazio taulako koefizienteen bikoitzaren mugaraino erabili behar dira, bai eta gehieneko aldia erdiraino murriztu ere. Murrizpena goitik egin behar da, horretarako urte osoak zenbatuta.
Ibilgetu materialaren elementu bat egunero ohiko lan txanda batean baino gehiagotan erabiltzen denean	Gutxieneko amortizazio koefizienteei honako kopuru hau gehitu ahal izango zaie: aurreko amortizazio taulan lortutako gehieneko eta gutxieneko koefizienteen arteko diferentzia eta ohiz lan egindako eguneko orduak zortzi orduekin zatituz ateratzen den zatidura elkarrekin biderkatuz lortutako kopurua. Horrela ateratzen den emaitza kasu honetan onartu daitekeen gehieneko amortizazio koefizientea izango da.  Ezingo da erabili eraikinetan, garraioaren elementuetan, merkataritzako altzari eta instalazioetan nahiz informatikako ekipoenetan.

## 5.4.2 Degresiboa den amortizazio metodoa

Metodoa	Ezaugarri nagusiak
<p><b>Amortizatzeko dagoen balioaren gainean portzentajea konstante bat aplikatzea</b></p>	<p>Metodo honen bidez amortizatu ahal izango dira ibilgetu materialaren elementuak, lehendik erabilia erosi diren eraikin, altzari, tresneria eta ondasunak izan ezik.</p> <p>Amortizazio sistema honek berarekin dakar ekitaldi bakoitzeko amortizatzeko dagoen balioaren gainean portzentaje konstantea aplikatzea.</p> <p>Portzentaje konstantea kalkulatzeko, aurreko amortizazio taulan aipatutako amortizazio alditik aurrera lortu den amortizazio lineala ponderatu behar da honako <b>koefiziente</b> hauekin:</p> <p>a') 1,5, elementuaren amortizazio aldia bost urtetik beherakoa bada.</p> <p>b') 2, elementuaren amortizazio aldia bost urtekoa edo handiagoa eta zortzitik beherakoa bada.</p> <p>c') 2,5, elementuaren amortizazio aldia zortzi urtekoa edo handiagoa bada.</p> <p>Ekitaldia itxi aurretik amortizatzeko dagoen saldoa kuota lineal baten zenbatekoa baino txikiagoa denean, saldo hori ekitaldi horretan amortizatu ahal izango da.</p>

<p><b>Zenbaki digituen metodoa</b></p>	<p>Lehendik erabilia erosi diren eraikin, altzari, tresneria eta ondasunekin ezingo da erabili zenbaki digituen bidezko amortizazioa.</p> <p>Amortizazio alditzat har daiteke gehieneko amortizazio alditik aipatutako amortizazio taularen arabera gehieneko amortizazio koefizientetik eratortzen den amortizazio aldira doazen aldietako edozein, biak barne.</p> <p>Digituen batura ondare elementua amortizatu behar den urteei emandako balio numerikoak batuz lortuko da.</p> <p>Horretarako, ondare elementuaren amortizazio aldiaren berdina den balio numerikoa emango da, urtetan adierazita, funtzionamenduan jarri eta urtebetera. Ondorengo urteetarako, berriz, elkarren segidan unitatez unitate murrizten doazen balio numerikoak emango dira, amortizazioaren azken urtera iritsi arte. Azken horrek unitatearen balio numerikoa izango du.</p> <p>Zatiketa hau egingo da: eskurapen prezioa edo ekoizpen kostua zati aurreko paragrafoan ezarritakoaren arabera kalkulaturako digitu batura. Emaitzako kopurua digituko kuota izango da.</p> <p>Ekitaldi bakoitzeko amortizazioa digitu bakoitza kuota zergaldiari dagokion balio numerikoarekin biderkatuta lortuko da.</p> <p>Metodo hau erabiltzeak ez du ekarriko amortizazio kuotak gero eta handiagoak izatea.</p>
--	---





Erosi edo berritzeko aukera duten aktiboen erabilpena lagatzekotan aukera bata edo bestea etorkizunean gauzatzeari buruzko arrazoizko zalantzarik ez dagoenean, askatasun osoz ere amortizatu ahal izango dira aurreko atalean jasotako kasuetan.

### 5.4.7 Erabilgarritasun aldi mugatuko ibilgetu ukiezinak

Kengarriak izango dira, urtean gehienez beren zenbatekoaren bosteneraino, erabilgarritasun aldi mugatuko ibilgetu ukiezinaren amortizaziorako zuzkidurak, baldintza hauek betetzen badira:

- a) Aktiboa kostu bidez egindako eskurapen baten ondorioz agerian jartzea.
- b) Erosten duen entitatea eta saltzen duena ez izatea sozietate talde berekoak Merkataritza Kodeak 42. artikuluan jasotako irizpideei jarraituta, alde batera utzita egoitza eta urteko kontu kontsolidatuak egiteko obligazioa. Entitate biak talde berekoak badira, eskualdatzen duen entitateak ordaindutako ibilgetuaren erosketa prezioari dagokionez aplikatuko da kenkaria, elkarri lotu gabeko pertsona edo entitateei erosi dienean.

Aipatutako bi baldintza horiez gain amortizazioa kontabilitatean jasotzea ere eskatzen da.

Aurreko bi baldintzak betetzen ez direnean, kengarriak izango dira, baldin eta ibilgetu ukiezinaren balio galera berreskurazezinari aurre egiteko direla frogatzen bada.

Dena den, baldin eta ibilgetuaren elementu ukiezinaren erabilgarritasun aldi mugatua bost urtetik beherakoa bada, hari dagokion amortizazioaren zuzkidura izango da kengarria.

Aplikazio informatikoak amortizatzeko bi eta bost urte bitarteko epean linealki egiten diren zuzkidurak kengarriak izango dira.

## 5.5 ONDARE ELEMENTUEN BALIOAREN NARRIADURAGATIK IZANDAKO GALERA (SZFAren 12. artikulua)

SZFAren 12. artikuluan, izakinen, kredituen, errenta finko eta aldakorren narriaduragatik egiten diren balio zuzenketak aipatzen dira. Bestelako balio zuzenketei dagokienez (ibilgetu materialak, higiezin inbertsioak, ibilgetu ukiezinak eta izakinak) ezer berezirik aurreikusten ez denez, kontabilitate ikuspuntutik ezarrita dauden arauak aplikagarriak izango dira.

Nahiz eta Sozietateen gaineko Zergaren oinarri ezargarria kontabilitateko emaitzetan oinarritzen den, narriaduragatik egiten diren aktiboen balio zuzenketetan zergaren foru araua ez dator guztiz bat kontabilitateko irizpideekin. Desadostasun horren arrazoiak hauek dira:

- Narriaduragatik egiten diren balio zuzenketei mugak jartzen direlako.
- Baldintza kualitatibo batzuk jartzen direlako, fiskalki kengarriak izan daitezten.
- Fiskalki kengarria izan daitekeen balio galera bat, nahiz eta kontabilitatearen ikuspuntutik ez onartu gastu gisa (merkataritza fondoak eta erabilgarritasun aldi mugagabea duen ibilgetu ukiezinak).

BALIO ZUZENKETAK	EZAUGARRIAK
<b>Izakinen balioen narriadura</b>	Foru araua kontabilitate irizpideekin bat dator. Salbuespen bakarra fondo editorialen, fonografikoen eta ikus-entzunezkoen narriaduragatik egindako horniduren kasua izango litzateke.
<b>Fondo editorial, fonografiko eta ikus-entzunezkoen balioen narriadura</b>	Izakin hauen narriaduragatik izandako galerengatik egindako kontabilitateko hornidurak kengarriak izan daitezten produkzio horiek merkaturatu direnetik bi urte iragan diren edo ez begiratu behar da. <b>- Ez dira bi urte igaro:</b> balio zuzenketa horren zuzkidura kengarria izateko, izakin horiek narriadura bat jasan dutela frogatu behar da. <b>- Bi urte igaro dira:</b> balio zuzenketa horren zuzkidura kengarria izango da narriadura bat jasan duela frogatu gabe.

<p><b>Zordunen balizko kaudimengabezien ondorioz kredituen narriaduragatik izandako galeren kengarritasun fiskala</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Narriaduragatik ematen den balio zuzenketa honen arrazoa subjektu pasiboa zordunen kaudimengabezien arriskutik babestea da.</li> <li>Zordunen balizko kaudimengabezien ondorioz kredituen narriaduragatik izandako galerak kengarriak izango dira, baldin eta zergaren sortzapenaren unean zirkunstantzia hauetako bat gertatzen bada: <ul style="list-style-type: none"> <li>· Obligazioaren mugaegunetik sei hilabete igarotzea.</li> <li>· Zorduna konkurtso egoeran izatea.</li> <li>· Zorduna edo, zordun hori entitatea izatekotan, haren administratzaile edo ordezkarietakoren bat ondasunak ezkutatzeagatik auziperatuta egotea.</li> <li>· Obligazioak auzitegietan erreklamaturik egotea, edo haiek kobratzeko bide judizial bat edo arbitraje prozedura bat irekita izatea.</li> </ul> </li> <li>- Fiskalki kengarriak ez diren narriaduragatik ematen diren balio zuzenketa (salbu horien existentziari edo zenbatekoari buruz arbitraje edo epaile jardunbidean badaude): <ul style="list-style-type: none"> <li>· Zuzenbide publikoko entitateek zor edo abalatu dituztenak.</li> <li>· Kreditu entitateek edo elkarrekiko bermerako sozietateek abalaturakoak.</li> <li>· Eskubide errealez, jabariaren erreserbarako itunez edo atxikipen eskubideez bermatuak, salbu bermea galdu edo depreziatzen denean.</li> <li>· Kreditu edo kauzio aseguru kontratu baten bidez bermaturakoak.</li> <li>· Espresuki berri edo luzatu direnak.</li> </ul> </li> <li>- Hauek ere ez dira kengarriak izango: <ul style="list-style-type: none"> <li>· Hartzekodunarekin lotutako pertsona edo entitateen balizko kaudimengabezien ondorioz kredituen narriaduragatik izandako galerak, salbu epaileak aitortutako kaudimengabezia bada.</li> <li>· Bezero eta zordunen kaudimengabezia arriskuaren estimazio orokorretan oinarritutako galerak ere (salbuespena enpresa txiki eta ertainetan gertatzen da: oinarri ezargarririk kendu daiteke balizko kaudimengabezien ondorioz kredituen narriaduragatik izandako galera bat, zergaldia amaitutakoan dagoen zordun kontuen zenbatekoaren %1eraino gehienez).</li> </ul> </li> </ul>
<p><b>Entitateen kapitalean parte hartzea adierazten duten baloreen narriaduragatik izandako galerak</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Merkatu arautu batean kotizatzen duten errenta aldakorreko baloreak, taldekoak, talde anitzekoak edo elkartuak diren sozietateenak ez direnak.</li> <li>Foru arauak ez du inolako xedapenik ezartzen kasu honetarako beraz Kontabilitateko Plan Orokorrak (KPO) narriaduragatik aurreikusten dituen arauak aplikagarriak izango dira.</li> <li>- Merkatu arautu batean kotizatzen ez duten edo, kotizatu arren, merkataritza legerian jasotakoari jarraituz taldekoak, talde anitzekoak edo elkartuak diren entitateen kapitalean parte hartzea adierazten duten errenta aldakorra duten baloreak.</li> <li>Baloreen narriaduragatik izandako galerak direla-eta egindako kenkariak ezingo du gaingitu fondo propioek ekitaldiaren hasieran eta</li> </ul>

	<p>amaieran dituzten balioen arteko diferentzia, balio horiek partaidetzaren proportzioan kalkulatuta. Konputu horretan, ekitaldian egindako ekarpenak eta ekarpenen itzulketak hartu beharko dira kontuan.</p> <p>Diferentzia hori kalkulatzeko, ekitaldiaren amaierako balioak erabiliko dira, betiere organo eskudunak egindako edo onartutako balantzeetan jasota badaude.</p> <p>Aurreko paragrafoetan jasotakoa jasota ere, entitate horien kapitalean dagoen partaidetza portzentajea gutxienez %5 denean, kenkari horrek ezingo du gainditu partaidetza horien erosketa prezioaren eta entitate partaidetuaren ondare garbiaren arteko diferentzia; ondare garbia, jakina, partaidetzaren proportzioan hartuko da kontuan, balorazioaren egunean dauden plusbalio tazituekin zuzenduta.</p> <p>Balio hori zehazteko, eta enpresak aldi berean beste batean parte hartzen badu, kontuan hartu beharko da zer ondare garbi ateratzen den urteko kontuetatik Merkataritza Kodean eta hori garatzen duten arauetan jasota dauden irizpideak aplikatuta.</p> <p>Balio galera hau ez da kengarria izango, nahiz eta frogatu baloreek benetako narriadura bat jasan dutela. Hala ere, kasu hauetan egindako kontabilitatez kanpoko doiketa positiboa doiketa negatibo bilakatuko litzateke partaidetza eskualdatzen den ekitaldian.</p>
<p><b>Merkataritza Fondo Finantzarioaren kengarritasun fiskala</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Merkatu arautu batean kotizatzen ez duten edo, kotizatu arren, merkataritza legerian jasotakoari jarraituz taldekoak, talde anitzekoak edo elkartuak diren entitateen kapitalean parte hartzea gutxienez %5 denean, partaidetzaren erosketa prezioaren eta entitate partaidetuak erosketa datan zeukan ondare garbiak partaidetzaren proportzioan zuen balioaren arteko diferentziaren zenbatekoa egotziko zaie azken entitate horren ondasun eta eskubideei, Merkataritza Kodeak 46. artikuluan eta hura garatzeko gainerako arauak jasotako irizpideei jarraituta.</li> <li>- Egotzi gabe geratu den diferentziaren zatia kendu daiteke oinarri ezargarririk, urteko gehieneko muga zenbatekoaren bostena izanik (salbu kenkariaren oinarrian sartu bada esportazio jarduerengatik), kontabilitate arloko araudi aplikagarrian jasotakoa eragotzi gabe.</li> <li>- Diferentzia horren kenkaria bateragarria izango da, hala badagokio, entitate partaidetuaren ondare garbiaren bilakaeraren arabera kontabilitate ikuspuntutik egindako partaidetzaren balioaren narriaduragatiko galerekin.</li> <li>- Enpresa baten partaidetza erosi denean eta enpresa horrek aldi berean beste batean parte hartzen badu, kontuan hartu beharko da zer ondare garbi ateratzen den urteko kontu bateratuetatik Merkataritza Kodean eta hori garatzen duten arauetan jasota dauden irizpideak aplikatuta.</li> <li>- Lurralde espainiarrean egoiliar ez diren entitateen fondo propioetako partaidetzari dagozkion baloreak direnean, atal honetan jasotakoa aplikatzeko, beharrezkoa izango da balore horietatik eratorritako errentak Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauak 19. artikuluan araututako ez-integrazioa bildu ahal izatea.</li> <li>- Merkatu arautu baten bidez erosi ez diren partaidetzei dagokienez, apartatu honetan xedatutakoa aplikaziozkoa izango da baldin eta partaidetza erosten duen entitatea ez bada sartzen, pertsona edo entitate eskualdatzaileari dagokionez, Merkataritza Kodeak 42.</li> </ul>

	<p>artikuluan jasotako kasuetako batean. Baldintza hau ez da aplikatuko pertsona edo entitate eskualdatzaileak partaidetza erosteko ordaindutako prezioari dagokionez, aldi berean Merkataritza Kodearen 42. artikuluan jasotako kasuetako batean sartuta ez dauden pertsonen edo entitateen erosi dienean.</p> <p>- Kendu diren kopuruek oinarri ezargarria gehituko dute Merkataritza Fondo Finantzarioaren narriaduragatik galerak izatean edo partaidetzak eskualdatzean.</p> <p>Oinarri ezargarria kengarriak izan diren kopuruei ezingo zaie aplikatu zergaren foru arauak 19. artikuluan eta 22. artikuluan (aparteko mozkinen berrinbertsioa) ezarritako salbuespenak.</p>
<p><b>Zorrei dagozkien baloreen narriaduragatik izandako galera</b></p>	<p>- Merkatu arautuetan kotizaziora onartutako zorrei dagozkien baloreak:</p> <p>Kengarriak izango dira merkatu arautuetan kotizaziora onartutako zorrei dagozkien baloreen narriaduragatik izandako galerak; zergaldian eta subjektu pasiboak dituen eta merkatu horietan kotizaziora onartuta dauden balio horien multzoak izan duen galera osoaren mugapean, balio bariazio positibo eta negatiboak kontuan hartuta.</p> <p>Ez dira kengarritzat hartuko paradisu fiskaltzat hartutako herrialde edo lurraldeetako merkatu arautuetan kotizaziora onartuta dauden baloreen narriaduragatik izandako galerak.</p> <p>- Merkatu arautuetan kotizaziora onartuta ez dauden zorrei dagozkien baloreak:</p> <p>Kasu horietan inoiz ez dira kengarritzat hartuko.</p>
<p><b>Merkataritza fondo ibilgetu ukiezinaren kengarritasun fiskala</b></p>	<p>- Kengarria izango da merkataritza fondoan ibilgetu ukiezinaren jatorrizko erosketaren prezioa, urteko muga gehienez haren bostena izanik, baldintza hauek betetzen badira:</p> <p>a) Aktiboa kostu bidez egindako eskurapen baten ondorioz agerian jartzea.</p> <p>b) Erosten duen entitatea eta saltzen duena ez izatea sozietate talde berekoak Merkataritza Kodeak 42. artikuluan jasotako irizpideei jarraituta, alde batera utzita egoitza eta urteko kontu kontsolidatuak egiteko obligazioa. Entitate biak talde berekoak badira, entitate eskualdatzaileak merkataritza fondoan erosteko ordaindu duen prezioari dagokionez aplikatuko da kenkaria, elkarri lotu gabeko pertsona edo entitateen erosi dienean.</p> <p>c) Merkataritza legeriaren arabera erabilezina den erreserba bat zuzkitzea. Erreserba hori ezin bada zuzkitu, kenkaria egiteko baldintza izango da hura ondorengo ekitaldietako lehen mozkinen kargura zuzkitzea.</p> <p>-Kenkari fiskala egiteko ez da jarriko galera eta irabazien kontuan haren kontabilitate egozpena egiteko baldintza.</p> <p>- Aurreko apartatuko a) eta b) letretan jarritako baldintzak betetzen ez direnean, erabilgarritasun aldi mugagabea duen ibilgetu ukiezinaren balioan narriaduragatik izandako galerak bakarrik izango dira kengarriak, horiek frogatu badaitezke.</p> <p>- Kendutako zenbatekoek oinarri ezargarria gehituko dute merkataritza fondoaren narriaduragatik izandako galerak izatean edo hori eskualdatzean.</p>

<p><b>Erabilgarritasun aldi mugagabea duen ibilgetu ukiezina fiskalki kengarria izango da</b></p>	<p>- Erabilgarritasun aldi mugagabea duen ibilgetu ukiezina kengarria izango da, urteko muga gehienez horren zenbatekoaren bostena izanik (%20), baldintza hauek betetzen badira:</p> <p>a) Aktiboa kostu bidez egindako eskurapen baten ondorioz agerian jartzea.</p> <p>b) Erosten duen entitatea eta saltzen duena ez izatea sozietate talde berekoak Merkataritza Kodeak 42. artikuluan jasotako irizpideei jarraituta, alde batera utzita egoitza eta urteko kontu kontsolidatuak egiteko obligazioa. Entitate biak talde berekoak badira, entitate eskualdatzaileak merkataritza fondoa erosteko ordaindu duen prezioari dagokionez aplikatuko da kenkaria, elkarri lotu gabeko pertsona edo entitateei erosi dienean.</p> <p>c) Merkataritza legeriaren arabera erabilezina den erreserba bat zuzkitzea. Erreserba hori ezin bada zuzkitu, kenkaria egiteko baldintza izango da hura ondorengo ekitaldietako lehen mozkinen kargura zuzkitzea.</p> <p>- Kenkari fiskala egiteko ez da jarriko galera eta irabazien kontuan haren kontabilitate egozpena egiteko baldintza.</p> <p>- Aipatutako bi baldintzak betetzen ez direnean, erabilgarritasun aldi mugagabea duen ibilgetu ukiezinaren balioan narriaduragatik izandako galerak bakarrik izango dira kengarriak, horiek frogatu badaitezke.</p> <p>- Kendutako zenbatekoek oinarri ezargarria gehituko dute narriaduragatik izandako galerak izatean edo aktibo ukiezina eskualdatzean.</p>
---	--

## 5.6 HORNIDURAK (SZFAren 13. artikulua)

Sozietateen gaineko Zergaren Foru Arauak (SZFA) 13. artikuluan ezartzen duenez, jarraian aipatzen diren gastuak ez dira izango kengarriak:

- a) Betebehar inplizitu edo tazituei dagozkienak.
- b) Langileen epe luzeko ordainsariei dagozkiena, gizarte aurreikuspeneko sistemetara eginiko ekarpenak kenduta.
- c) Kontratuak betetzeko gastuak jasotzea espero den etekin ekonomikoa baino handiagoa direnean.
- d) Berregituraketatik eratorritakoak, salbu legearekin edo kontratuarekin zerikusia duten eta tazituak ez diren betebeharrei dagozkienean.
- e) Salmenten itzulketa arriskuari dagozkienak.
- f) Ondare tresnetan oinarritzen diren ordainketei dagozkien pertsonalekoak, langileei ordaintzeko formula gisa erabiltzen direnak, bai eskudirutan ordainduz bai tresnak entregatuz.

Fiskalki kengarriak izan ez diren gastuak hornidura bere helburuari aplikatzen zaion zergaldiko oinarri ezargarrian sartuko dira.

Gainera, 13. artikuluan zenbait hornidura eta gastu kengarriak izateko baldintza batzuk ezarrita daude.

<p><b>Pentsio planei, borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei eta gizarte aurreikuspeneko beste sistema batzuei egindako ekarpenak</b></p>	<p><b>1. Pentsio planei, enpresako gizarte aurreikuspeneko planei, borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateei egindako ekarpenak</b></p> <p>Azaroaren 29ko 1/2002 Errege Dekretu Legegileak, Pentsio Plan eta Fondoan Legearen Testu Bateratuari buruzkoak, arautzen dituen pentsio planen sustatzaileen kontribuzioak eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko erakundeen bazkide babesleek egindako ekarpenak kendu ahal izango dira, baita enpresen gizarte aurreikuspeneko planei egindakoak ere.</p> <p>Kontribuzioa edo ekarpen horiek partaide bakoitzari egotziko zaizkio, aseguratu edo bazkide osoari edo ohikoari dagokion zatian.</p> <p><b>2. Gizarte aurreikuspeneko beste sistema batzuk:</b></p> <p>Kengarriak izango dira pentsio planen kontingentzia estaldura bera duten kontribuzioak, betiere baldintza hauek betetzen badituzte:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Prestazioak jasotzen dituzten pertsonen egozteak, fiskalitateari dagokionez.</li> <li>- Etorkizuneko prestazioak jasotzeko eskubidea modu ezeztazinean transmititzea.</li> <li>- Kontribuzio horien baliabideen jabetza eta kudeaketa transmititzea.</li> </ul> <p><b>3. Europaren esparruko pentsio fondoak</b></p> <p>Europako Parlamentuak eta Kontseiluak 2003ko ekainaren 3an enpleguko pentsio funtsen jarduerari eta ikuskapenari buruz emandako 2003/41/EE Zuzentarauan aurreikusitako enpresa sustatzaileen kontribuzioak kengarriak izan daitezzen, betiere pentsio plan espainiarrei sustatzaileek eginiko kontribuzioak kengarriak izateko aurrez aipatutako baldintzak betetzen badira:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Prestazioak jasotzen dituzten pertsonen egozteak, fiskalitateari dagokionez.</li> <li>- Etorkizuneko prestazioak jasotzeko eskubidea modu ezeztazinean transmititzea eta kontribuzio horien baliabideen jabetza eta kudeaketa transmititzea.</li> <li>- Gainera, babestuta dauden kontingentzia bakarrak hauek izatea: erretiroa, ezintasun iraunkor osoa, erabateko ezintasun iraunkorra, elbarritasun larria eta partaide edo onuradunaren heriotza.</li> </ul>
<p><b>Ingurumen alorreko jarduketari dagozkien gastuak</b></p>	<p>Subjektu pasiboak egindako plan bati egokitu eta Zerga Administrazioak hori onartzen duenean izango dira kengarriak.</p>
<p><b>Aseguru entitateek egindako hornidura teknikoak</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aseguru entitateek egindako hornidura teknikoari dagozkien gastuak arau aplikagarriek ezartzen dituzten gutxieneko zenbatekoetaraino kendu ahal izango dira.</li> <li>- Egonkortze erreserbarako ariketan ekarpenaren zenbatekoa oinarri ezargarria zehazteko kendu ahal izango da. Nahiz eta galera eta irabazien kontuan ez sartu. Erreserba horren edozein aplikazio gertatzen den zergaldiaren oinarri ezargarrian sartuko da.</li> <li>- Kobratzeko dauden prima edo kuoten kalteen zuzenketak bateraezinez izango dira, saldo berberetan, zordunen kaudimengabeziatik eratorritako kredituen kalteek eragindako galerekin.</li> </ul>

<p><b>Elkarrekiko bermerako sozietateek eta birfinantzamendu sozietateek egindako hornidura teknikoak</b></p>	<p>- Kengarriak izango dira elkarrekiko bermerako sozietateek galera eta irabazien kontuaren kargura egindako hornidura teknikoei lotuta dauden gastuak, harik eta aipatu fondoa 1994ko martxoaren 11ko 1/1994 Legeak, elkarrekiko bermerako sozietateen araubide juridikoari buruzkoak, 9. artikuluan aipatutako derrigorrezko gutxieneko kopurura iritsi arte.</p> <p>- Derrigorrezko kopuruetatik gorako zuzkiduren %75 izango da kengarria.</p> <p>- Apartatu honetan jasotakoa martxoaren 11ko 1/1994 Legeak 11. artikuluan xedatutako birfinantzamendu sozietateek eginiko hornidura teknikoei aplikatuko zaie.</p>
<p><b>Konpontze eta berrikuste bermeetatik eratorritako arriskuei lotutako hornidurak</b></p>	<p>Konpontze eta berrikuste bermeetatik eratorritako arriskuei lotutako gastuak kengarriak izango dira, honako emaitza hau baino handiagoa ez den saldo bat zehazteko behar den zenbatekoraino: zergaldia amaitzean berme biziak dituzten salmentei zergaldian eta aurreko bietan egindako salmenta bermedunei dagokienez zergaldi horietan izan diren bermeei aurre egiteko izandako gastuen proportzioak ematen duen portzentajea aplikatuz ateratzen den emaitza.</p>
<p><b>Salmentak itzultzeagatik izandako gastu osagarriak estaltzeko egin diren hornidurak</b></p>	<p>Kengarriak izango dira honako emaitza hau baino handiagoa ez den saldo bat zehazteko behar den zenbatekoraino: zergaldia amaitzean berme biziak dituzten salmentei zergaldian eta aurreko bietan egindako salmenta bermedunei dagokienez zergaldi horietan izan diren bermeei aurre egiteko izandako gastuen proportzioak ematen duen portzentajea aplikatuz ateratzen den emaitza.</p>

Ez dira kengarriak izango hornidura ez-kengarrien balioak eguneratuz sortutako doikuntzetatik eratorzen diren finantza gastuak.

## **5.7 KENKARITZAT HARTUKO EZ DIREN GASTUAK (SZFAren 14. artikulua)**

Fondo propioak ordaintzeko direnak.
Sozietateen gaineko Zerga kontabilizatzetik eratorritakoak.
Isun nahiz zigor penal eta administratiboak, premiamenduzko errekargua eta, halaber, aitopen-likidazioak eta autolikidazioak epez kanpo aurkezteagatik jarritako errekargua
Jokoan izandako galerak.
<p>Dohaintzak eta liberalitateak.</p> <p>Honako hauek kenkaritzat hartuko dira: bezero edo hornitzaileekiko harremanak direla-eta izandako gastuak; ohiturei jarraikiz enpresako langileekin izandako gastuak; ondasunen salmenta eta zerbitzugintza zuzenean edo zeharka sustatzeko izandako gastuak; eta diru sarrerei lotutako gastuak.</p>
Pentsio Plan eta Fondoen ekainaren 8ko 8/1987 Legeak eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateen zerga araudiari buruzko foru arauak jasotako kontingentzia berdinak edo antzekoak estaltzeko hornidura edo barne fondoetarako zuzkidurak.
Paradisu fiskaltzat hartutako herrialde edo lurraldeekin egindako eragiketak.

## **5.8 OINARRIARI LOTUTAKO ZERGA PIZGARRIAK**

Politika ekonomikoaren arrazoiengatik, SZFAren bidez oinarri ezargarriaren zehaztapenari aplikagarri zaizkion zerga onura batzuk arautzen dira. Batzuetan, zerga onura horiek berekin ekartzen dute kontabilitate aldetik sartutako gastuak handitzea; beste batzuetan, aldiz, zenbait sarrera erabat edo partzialki salbuestea dakarte, horretarako doiketa negatiboak eginda.

### **5.8.1 Amortizazio askatasuna (SZFAren 11.4. artikulua)**

Zerga pizgarri honen helburua inbertsioa bultzatzea da, zeren eta berarekin ekartzen baitu fiskalki ondare elementuak berez jasan duen narriadura baino amortizazio handiagoa izan dezaketela, hau da, kontabilitatean jasotakoa baino amortizazio handiagoa izan dezaketela.

Kontabilitateak elementuek izan duten narriadura besterik ez duenez jasotzen, amortizazio askatasuna kontabilitatez kanpo egiten den doiketaren bidez gauzatzen da eta fiskalki kengarria da, nahiz eta kontabilitatean jasota ez egon, hala jasotzen baitu zergaren foru arauak 20.3 artikuluan amortizazio askatasunaren kasuetarako.

Pizgarri honek gastuaren aurrerapena dakar, eta, beraz, tributazioaren atzerapena.

Amortizazio askatasuna erabiltzen den ekitalditik aurrera kontabilitateak ematen duen emaitzari doiketa positiboak egin behar zaizkio, horrela kontabilitatean egiten den amortizazioa ez baita izango kengarria, amortizazio askatasuna elementuaren erosketa balioari aplikatu zaion proportzioan.

Aldi berean, amortizazio askatasuna aplikatu zaion elementua saldu edo ustiapen ekonomikoarengatik askatzen bada, ordura arte egin diren eta oinarri ezargarriak sartu ez diren doiketa negatibo guztiak eskualdaketa edo ustiapenetik askatasuna izaten den ekitaldiko oinarri ezargarriari gehituko zaizkio.

Ondorengo kasuetan aplikagarria da amortizazio askatasuna:

- Ibilgetu material eta ukiezinaren elementuak, baldin eta beren balio unitarioa 600 eurotik gorakoa ez bada.
- Sozietate anonimo laboralen edo erantzukizun mugatuko sozietate laboralen ibilgetu materialaren, ibilgetu ukiezinaren eta higiezinaren inbertsioen elementuak, horien jardueri lotuta daudenean eta sozietate laboral gisa kalifikatu ondorengo lehen bost urteetan erosiak direnean.
- Meatzaritzako aktiboak.
- Ibilgetu material eta ukiezinaren elementuak, eraikinak izan ezik, ikerketa eta garapenari lotuak direnean.
- Ibilgetu ukiezin moduan aktibatutako ikerketa eta garapen gastuak, amortizazio askatasuna duten elementuen amortizazioak izan ezik.
- Nekazaritzako ustiapenak modernizatzeko uztailaren 4ko 19/1995 Legeak xedatutakoari jarraikiz lehentasunezko ustiapen elkartuen kalifikazioa duten entitateen ibilgetu materialaren eta ukiezinaren elementuak, baldin eta lehentasunezko ustiapenaren aitopene egunetik lehen bost urteetan erosi badira.
- Ibilgetu materialaren elementu berriak, baldin eta enpresaren jardueraren kutsagarritasuna murrizteari eta zuzentzeari zuzenean lotuta badaude.
- Subjektu pasiboak eskatu beharko du amortizazio askatasuna aplikatzeko, eta, halaber, Zerga Administrazioak onartu beharko du.
- Lurzoru kutsatuak garbitzearekin zuzenean lotutako ibilgetu materialaren eta ukiezinaren elementuak, Euskal Autonomia Erkidegoko organismo ofizialek onartu dituzten proiektuetan.
- Subjektu pasiboak amortizazio askatasuna aplikatzeko eskatu behar du, eta, halaber, Zerga Administrazioak onartu egin beharko du.



- Amortizazio askatasuna 2009. eta 2010. urteetan eskuratutako ibilgetuen elementu berrientzat.
- Enpresa txikiek erositako ibilgetu materialaren elementuak, eraikinak izan ezik.

## 5.8.2 Aparteko mozkinen berrinbertsioa

<b>Aparteko mozkinen berrinbertsioa (SZFAren 22. artikulua)</b>	
<b>Pizgarriaren helburua</b>	Beste inbertsioak egiteko erabiltzen badira, aktiboen eskualdaketetan izaten diren etekinak, oinarri ezargarrian sartu gabe, enpresen inbertsioa sustatu.
<b>Zer errentari izango zaien aplikagarri</b>	<p>Ustiapen ekonomikoei lotuta dauden ibilgetu material edo ukiezinaren edo higiezin inbertsioetako ondare elementuak edo, bestela, eskualdatu aurretik saltzeko mantendutako aktibo ez-korrante gisa sailkatu diren elementu horiek kostu bidez eskualdatzean.</p> <p>Era berean, oinarri ezargarrian sartu gabe geratu daiteke entitate mota guztien kapitaleko edo fondo propioetako partaidetzaren baloreak kostu bidez eskualdatzean lortutako errenten %60, baldin eta haien kapital sozialaren %5etik beherakoa ez den partaidetza ematen badute eta gutxienez urtebete lehenago eduki badira.</p>
<b>Zer elementutan gauzatu behar den berrinbertsioa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ustiapen ekonomikoei lotuta dauden ibilgetu material edo ukiezinaren edo higiezin inbertsioetako ondare elementuak.</li> <li>- Entitate mota guztien kapitaleko edo fondo propioetako partaidetzaren baloreak.</li> </ul> <p>Partaidetza: kapital sozialaren %5 baino handiagoa.</p> <p>Gutxienez urtebete lehenago eduki badira.</p>
<b>Berrinbertsioaren zenbatekoa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Eskualdaketetan lortutako zenbateko osoa.</li> <li>- Berrinbertsioaren ondorioetarako, ez dira kontuan hartuko eraistearen edo erretiratzearen ondorioz hartutako obligazioei dagozkien kostuak, berrinbertsio hori gauzatzen den aktiboei atxikitakoak, alde batera utzita horiek baloratzeko aintzat hartzen diren edo ez.</li> </ul>
<b>Berrinbertsioa egiteko epea</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ondare elementua eman edo eskura jarri aurreko urtebetearen eta ondorengo hiru urteen arteko epearen barruan.</li> <li>- Berrinbertsioa gauzatzen den ondare elementuak eskura jartzen diren egunean ulertu behar da berrinbertsioa burutu dela.</li> </ul>

<p><b>Berrinbertitzeko plan bereziak</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zerga Administrazioak berrinbertitzeko plan bereziak onartu ahal izango ditu, horretara bultzatzen duten baldintza jakinak betetzen direnean.</li> <li>- Planak onartzeko prozedura Sozietate Zergaren Erregelamenduko 48. artikuluan finkatuta dago.</li> </ul>
<p><b>Berrinbertsioa gauzatu den elementuen iraunkortasuna</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Berrinbertitzen diren ondare elementuek subjektu pasiboaren ondarean jarraitu beharko dute, salbu behar bezala frogatutako galerak daudenean bost urtetan edo, ondasun higigarriak izanez gero, hiru urtetan, inbertsioa gauzatzen denetik aurrera.</li> <li>- Elementu horiek aipatu epea amaitu aurretik eskualdatzeak berarekin ekarriko du aurretik sartu gabeko errenta-zatia oinarri ezargarrian sartzeari, salbu lortutako zenbatekoa berrinbertitzen bada.</li> </ul>
<p><b>Obligazioak ez betetzeko arrazoiak</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aipatu epearen barruan berrinbertsioa ez egitea.</li> <li>- Ustiapen ekonomikoari lotuta ez dauden elementuetan berrinbertitzea</li> <li>- Ez da berrinbertsioa gauzatutzat joko eskurapen hori 7/1996 Foru Arauak 16. artikuluan jasotako zentzuan talde berekoak diren entitateen artean egiten denean eta zergaren foru arauaren VIII. tituluko X. kapituluaren ezarritako araubide bereziari atxikita dagoen eragiketa bidez egiten denean.</li> <li>- Ez da berrinbertsioa gauzatutzat joko, era berean, zergaren foru arauaren 16. artikuluan jasotako zentzuan talde berekoa den beste erakunde bati erosten zaionean, ibilgetu material berriko elementuak direnean izan ezik.</li> <li>- Gainera, errenta agerian jarri baldin bada erakundeei ondare elementu batzuen bidez egindako ez-diruzko ekarpen batez, berrinbertsioa ezin izango da gauzatu ekarpen horiek jasotzen dituzten erakundeen kapitaleko edo fondo propioetako partaidetza adierazten duten baloreetan.</li> </ul>
<p><b>Betebeharrak bete ezean</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Lortutako errentaren kuota osoaren zatia eta berandutza interesak epea amaitu den zergaldiko kuotarekin batera ordainduko dira.</li> </ul>
<p><b>Berrinbertsio partziala</b></p>	<p>Berrinbertitutako zenbatekoa eskualdaketa jasotako zenbateko osoa baino txikiagoa denean, oinarri ezargarrian kopuruari dagokion zati proportzionalen errenta ez sartzeari bakarrik izango da zilegi.</p>
<p><b>Bateraezintasuna</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Artikulu honetan jasotako araubidea beste edozein zerga onurarekin bateraezina izango da, eskualdaketa zenbatekoa berrinbertitzen deneko elementuei dagokienez, amortizazio azkartuari dagokionean izan ezik.</li> </ul>

### 5.8.3 Jabetza intelektual edo industrialetik datozen sarrerren murrizpena

<b>Jabetza intelektual edo industrialetik datozen sarrerren murrizpena (SZFAren 22. bis artikulua)</b>	
<b>Zerga onuraren helburua</b>	Ikerketa eta garapen jarduerak sustatzea, entitatearen jabetza intelektual edo industrial erabiltzeko edo ustiatzeko eskubidea hirugarrenei lagatzearen bidez egindako ustiapenari dagozkion sarrerak oinarri ezargarrian ez sartuz.
<b>Murrizpena aplikagarria zaien sarrerak</b>	Entitatearen jabetza intelektual edo industrial erabiltzeko edo ustiatzeko eskubidea hirugarrenei lagatzearen bidez egindako ustiapenari dagozkion sarrerren %30 ez da sartuko oinarri ezargarrian, baldin eta lagapen hori aldi baterako egiten bada eta ondare elementuak besterentzea ez badakar.  Jabetza intelektual edo industrial entitateak berak garatu badu, orduan sarrerren %60 ez da sartuko oinarri ezargarrian.
<b>Murrizpena aplikagarria ez zaien sarrerak</b>	Literatur, arte edo zientzia lanak —zinemarako pelikulak barne—, laga daitezkeen eskubide pertsonalak (irudi eskubideak, kasu) eta aplikazio komertziala besterik ez duten informatika programak erabiltzeko edo ustiatzeko eskubidea lagatzetik datozen sarrerak inola ere ez dute emango murrizpenerako eskubiderik.
<b>Beharkizunak</b>	- Lagapen hartzaileak jarduera ekonomiko bat garatzeko erabili behar ditu erabiltzeko edo ustiatzeko eskubideak, eta eskubide horiek erabiltzearen emaitza ez dira izan behar entitate lagatzaileari fiskalki kengarriak diren gastuak sortzen dizkieten ondasun entregak edo zerbitzu prestazioak, betiere azken kasu horretan entitate lagatzailea lagapen hartzaileari lotuta badago.  - Lagapen hartzailearen egoitzak ez du egon behar tributaziorik ez duen edo paradisu fiskaltzat jotzen den herrialde edo lurralde batean.
<b>Nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko kenkariaren aplikazioa</b>	Atzerrian ordaindutako zergen eta espainiar estatuan ordaindu beharrekoen artean txikiena zein den zehazteko garaian, murrizpen hori kontuan hartu behar da kuota osoaren zenbatekoa kalkulatzeko.
<b>Bateratze fiskaleko araubideari jarraituz tributatzen duten entitateak</b>	Bateratze fiskaleko araubidearen arabera tributatzen duten entitateak badira, lagapenaren ondorioz sortzen diren sarrerak eta gastuak ez dira alde batera utziko talde fiskalaren oinarri ezargarria zehazteko.

## 5.9 ZUZENKETA MONETARIOAREN KOEFIZIENTEAK

	2008	2009	2010	2011
<b>1984ko urtarrilaren 1aren aurretik</b>	2,231	2,340	2,372	2,364
<b>1984. urtean</b>	2,027	2,126	2,155	2,147
<b>1985. urtean</b>	1,871	1,962	1,989	1,982
<b>1986. urtean</b>	1,761	1,848	1,873	1,866
<b>1987. urtean</b>	1,678	1,760	1,784	1,778
<b>1988. urtean</b>	1,603	1,681	1,704	1,698
<b>1989. urtean</b>	1,526	1,601	1,622	1,617
<b>1990. urtean</b>	1,466	1,538	1,559	1,554
<b>1991. urtean</b>	1,417	1,487	1,507	1,502
<b>1992. urtean</b>	1,375	1,442	1,462	1,457
<b>1993. urtean</b>	1,363	1,430	1,449	1,444
<b>1994. urtean</b>	1,336	1,402	1,421	1,416
<b>1995. urtean</b>	1,275	1,338	1,356	1,351
<b>1996. urtean</b>	1,239	1,293	1,308	1,303
<b>1997. urtean</b>	1,218	1,271	1,286	1,281
<b>1998. urtean</b>	1,199	1,325	1,338	1,334
<b>1999. urtean</b>	1,176	1,278	1,290	1,285
<b>2000. urtean</b>	1,158	1,189	1,204	1,200
<b>2001. urtean</b>	1,145	1,172	1,186	1,182
<b>2002. urtean</b>	1,131	1,152	1,166	1,162
<b>2003. urtean</b>	1,105	1,136	1,149	1,145
<b>2004. urtean</b>	1,092	1,122	1,135	1,131
<b>2005. urtean</b>	1,076	1,101	1,115	1,113

<b>2006. urtean</b>	1,055	1,083	1,093	1,091
<b>2007. urtean</b>	1,032	1,055	1,067	1,067
<b>2008. urtean</b>	1,000	1,022	1,034	1,034
<b>2009. urtean</b>		1,000	1,012	1,012
<b>2010. urtean</b>			1,000	1,010
<b>2011. urtean</b>				1,000

Koefizienteak honela aplikatuko dira:

- a) Eskurapen prezioaren edo produkzio kostuaren gainean, ondare elementua zer urtetan eskuratu edo produzitu den kontuan hartuta. Hobekuntzei aplikatu beharreko koefizientea, haiek egin diren urteari dagokiona izango da.
- b) Kontabilizaturiko amortizazioen gainean, zer urtetan egin diren kontuan hartuta.

## **5.10 ZERGA APLIKAZIOAREN ESKEMA**

<b>Likidazioaren eskema</b>
<p><b>GALDU-IRABAZIEN KONTUAREN EMAITZA</b></p> <p>+ Galdu-irabazien kontuaren emaitzaren zuzenketak</p> <p>- Aurreko ekitaldiko oinarri ezargarri negatiboen konpentsazioa</p> <p>= OINARRI EZARGARRIA</p> <p>= OINARRI LIKIDAGARRIA</p> <p>* Karga tasa</p> <p>= KUOTA OSOA</p> <p>(-) Estatu barruko eta nazioarteko zergapetze bikoitzaren kenkariak</p> <p>(-) Hobariak tokiko zerbitzu prestazio publikoko jarduerengatik</p> <p>= KUOTA LIKIDOA</p> <p>(-) Kuotan mugatutako kenkariak</p> <p>(-) Kuotan mugatu gabeko kenkariak</p> <p>= BENETAKO KUOTA</p> <p>(-) Atxikipenak</p> <p>(-) Konturako sarrerak</p> <p>(-) Ordainketa zatikatuak (hala badagokio)</p> <p>+ Aurreko ekitaldietako zerga onurak galtzeak sortzen duen gehikuntza</p> <p>+ Aurreko ekitaldietako zerga onurak galtzeak sortzen duen berandutza interesak</p> <p>= ORDAINDU EDO ITZULI BEHARREKO LIKIDOA</p>

## 5.11 KARGA TASAK (SZFAren 29. artikulua)

KARGA TASA (%)	
Tasa orokorra	28
Enpresa txikiak	24
Aseguru mutua orokorrak, gizarte aurreikuspeneko entitateak eta Gizarte Segurantzako lan istripuen eta gaixotasun profesionalen mutuak	21
Elkarrekiko bermerako sozietateak eta birfidantzamendu sozietateak	21
Elkargo profesionalak, enpresarien eta profesionalen elkarteak, ganbera ofizialak, arrantzaleen kofradiak, langileen sindikatuak eta alderdi politikoak	21
Irabazi asmorik gabeko entitateak, baldin eta ez badagokie irabazi asmorik gabeko entitateen zerga araubideari eta mezenasgoaren araubideari	21
Enplegua sustatzeko fondoak	21
Balore eta burtsa sozietate eta agentziak, baldin eta Bilboko Balore Burtsako legezko kideak izateko baldintza betetzen badute	21
Baloreak Bilboko Balore Burtsan negoziatzeko lehen aldiz onartzen zaizkien sozietateak	21
Kooperatiben elkarteak, federazioak eta konfederazioak	21
Kooperatiba babestuak	20
Enpresa txikia izateko baldintzak betetzen dituzten kooperatiba babestuak	18
Irabazi asmorik gabeko entitateen zerga araubideari eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarriei buruzko Foru Arauan ezarritako zerga araubidea dagokien entitateak	10
Inbertsioko finantza fondoak, Inbertsio Kolektiboko Erakundearen azaroaren 4ko 35/2003 Legean arautuak	1
Higiezin inbertsioko sozietateak eta higiezin inbertsioko fondoak	1
Hipoteken merkatua arautzen duen fondoak	1
Hidrokarburoen sorguneak eta lurrazpiko biltokiak miatu, ikertu eta ustiatzen dituzten entitateak, Hidrokarburoen Sektoreari buruzko urriaren 7ko 34/1998 Legeak jasotakoaren arabera	35
Pentsio fondoak eta borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateak	0
Ondare sozietateak	24

## 5.12 INBERTSIOAK SUSTATZEKO ZERGA ONURAK (SZFAren 37.etik 46.era bitarteko artikulua)

### 5.12.1 Aktibo ez-korronte berrietan inbertsioak sustatzeko kenkariak

<b>KENKARIA AKTIBO EZ-KORRONTE BERRIETAN INBERTITZEAGATIK (SZFAren 37. artikulua)</b>	
<b>Inbertsioak</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ibilgetu materialaren edo higiezinetan egindako inbertsioen parte diren aktibo ez-korronte berriak. Terrenoak halakotzat hartu gabe.</li> <li>- Finantza-errentamenduaren bidez erositako aktiboak, eraikinak kanpo utzita.</li> <li>- Informatikako aplikazioak.</li> <li>- Birgaitutako industria pabiloiak erostea edo birgaitzeko erostea edo enpresaren aktiboan dauden industria pabiloiak birgaitzea.</li> </ul>
<b>Inbertsioen beharkizunak</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ustiapen ekonomikoari lotuta.</li> <li>- Aktibo ez-korronte barruan kontabilizatuak.</li> <li>- Gutxienez 5 urteko amortizazio epea izatea, informatikako ekipoak izan ezik.</li> <li>- Zenbait Garraiobideren gaineko Zerga Berezian Ez tributatzea.</li> <li>- Gutxienez inbertsioa, 60.000 euro.</li> <li>- Ibilgetu materialaren, higiezin inbertsioen eta aplikazio informatikoei dagokien ibilgetu ukiezinaren parte diren aktibo ez-korronteen lehenagoko kontabilitate balioak batuta ateratzen den zenbatekoaren %10 gainditzea, amortizazioa kenduta, edo izaera bereko aktibo finkoaren kontabilitate balioaren zenbateko osoaren %15 gainditzea, amortizazioak kendu gabe.</li> </ul> <p>Hala ere, beharkizun hau bete arren aktiboen multzoan 60.000 euroko inbertsiorik gainditzen ez duten enpresek kenkaria aplikatzeko eskubidea izango dute, baldin eta ekitaldian gutxienez lan kontratu mugagabe bat egiten badute, batez besteko plantilla gehituta, eta gehitze hori ondorengo bi urteetan mantentzen badute</p>
<b>Kenkariaren zenbatekoa</b>	%10
<b>Kenkariaren oinarria</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Hitzartutako kontraprestazio osoa</li> <li>- Salbu interesak, zeharkako zergak eta errekarquak eta aktiboak eraistearen edo erretiratzearen ondorioz hartutako obligazioei dagozkien kostuak.</li> <li>- Ondasun higiezinetan inbertituz gero, lurzorua balioa kenkariaren oinarritik kanpo utziko da beti.</li> <li>- Jasotako diru laguntzek oinarria gutxituko dute, SZFAren 46.3 artikulua dioenaren arabera.</li> <li>- Ezingo du gaintitu subjektu independenteek merkatuko ohiko baldintzetan hitzartuko luketen prezioa.</li> </ul>
<b>Aplikazio unea</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Funtzionamenduan jartzen diren unean.</li> <li>- Foru Aldundiari jakinaraziz gero iraupen luzeko inbertsio proiektuetan, subjektu pasiboak ordainketak egin ahala jo ahal izan du egindakotzat inbertsioa.</li> </ul>

<b>KENKARIA ZINEMAGINTZAN INBERTITZEAGATIK (SZFAren 38.2 artikulua)</b>	
<b>Aplikazio eremua</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Serieko produkzio industrialaren aurretik, euskarri fisiko bat egiteko aukera ematen duten zinemako film luzeen eta fikzio, animazio edo dokumentalei buruzko ikus-entzunezko serieen produkzio espainiarretan egindako inbertsioak.</li> <li>- Kenkaria aplikatzeko eskubidea, produkzioaren egileak nahiz finantza koproditoreak izango dute.</li> </ul>
<b>Kenkariaren oinarria</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Egilearentzat: produkzioaren kostua izango da, finantza koproditoreak finantzatutako zatia gutxituta.</li> <li>- Finantza koproditorearentzat: berak finantzatzen duen inbertsioa.</li> <li>- Jasotako diru laguntzek oinarria gutxitzen dute, 46.3 artikulua araberak.</li> </ul>
<b>Kenkariaren portzentajea</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Egilearentzat: egindako inbertsioaren %20 (oinarritik finantza koproditoreak finantzatutako zatia kenduta).</li> <li>- Finantza koproditorea: berak finantzatzen duen inbertsioaren %5, inbertsio horietatik zergaldian eratorritako errentaren %5eko mugapean.</li> </ul>
<b>Kenkariaren sortzapena</b>	Produkzioa egiten den zergaldia.
<b>LIBURUEN ARGITALPENETAN INBERTITZEAGATIKO KENKARIA (SZFAren 38.3 artikulua)</b>	
<b>Sustatutako jarduerak</b>	Serieko produkzio industrialaren aurretik, euskarri fisiko bat egiteko aukera ematen duten liburugintzako inbertsioak
<b>Kenkariaren portzentajea</b>	%5

### 5.12.2 Enpresen finantzaketa sustatzeko kenkariak

<b>INBERTSIO PRODUKTIBOETARAKO ERRESERBA (SZFAren 39. artikulua)</b>	
<b>Aplikazio eremua</b>	Zergaren tasa orokorrera bildutako subjektu pasiboek eta fiskalki babestutako kooperatibek ekitaldiko kontabilitate-emaitzatik datozen diru kopuruen %10 kendu ahal izango dute kuota likidotik baldin eta diru kopuru horiek erreserba berezi batera zuzentzen badituzte. Erreserba berezi horrek inbertsioetarako erreserba edota ingurumena kontserbatu eta hobetzeko nahiz energia aurrezteko erreserba izango du izena, eta baldintza hauek bete beharko ditu:



<b>Beharkizunak</b>	<p>- Erreserbara zuzendutako zenbatekoa, mozkinen bitartez erreserba hornitzen den ekitaldia ixten denetik bi urteko epean, ibilgetu materialeko edo higiezin inbertsioetako aktibo ez-korrante berrietan inbertitu beharko da, salbu lurzoruetan eta Zenbat Garraiobideren gaineko Zerga Berezia ordaintzen duten elementuetan.</p> <p>-Inbertsioak funtzionamenduan jartzen diren garaian egindakotzat hartuko dira.</p> <p>Hala ere, epe luzeko inbertsioetan (hamabi hilabete baino gehiago igaro direnean ondasunak enkargatu zirenetik eskura izan arte), zergadunak erabaki dezake inbertsioa ordainketak egin ahala eta horien zenbatekoaz egindakotzat hartzea, inbertsio ondasunen hornitzailearekin kontratua sinatu zen egunean indarrean zegoen kenkariaren araubidea aplikatuz.</p> <p>Bi urteko epea inbertsioa egin gabe igaroz gero, garai batean egindako kenkariengatik ordaindu ez ziren kuotak –berandutza interesekin batera– ordaindu beharko dira. Ateratzen den zenbatekoa egoera hori gertatzen den ekitaldiko autolikidaziotik ateratzen den kuotari gehitu beharko zaio.</p>
<b>Inbertsioaren iraun aldia</b>	Aktiboak entitatearen ustiapen ekonomikoaren garapenari atxiki behar zaizkio, eta hartan gutxienez bost urtetan edo, laburragoa bada, erabilgarritasun aldian martxan eman behar dute, erabiliak izateko hirugarrenei eskualdatu, errentan eman edo laga gabe.
<b>Erreserbaren baliaezintasuna</b>	Inbertsioetarako erreserba edota ingurumena artatu eta hobetzeko edo energia aurrezteko jardueretarako erreserba ezingo da erabili ondasunek entitatearen ustiapen ekonomikoaren garapenari atxikita jarraitu behar duten bitartean.
<b>Kenkariaren oinarria</b>	Erreserba hornitzeko erabiltzen den ekitaldiko kontabilitate emaitzaren zenbatekoa.
<b>Kenkariaren portzentajea</b>	%10.
<b>Beste edozein zerga onurarekin bateraezintasuna</b>	Erreserba hori gauzatzeko erabili diren inbertsioek ezingo dute bestelako zerga onurarik izan inbertsio berberei lotuta, salbu amortizazio askatasunari eta amortizazio azkartuari dagokienez.
<b>Eskubidearen galera</b>	<p>- Erreserba hornitu zenetik 2 urte igaroz gero erreserbaren kopuru osoa gauzatu gabe.</p> <p>- Zergaren foru arauak baimentzen ez duen zerbaitetan gauzatzea.</p> <p>- Aktiboak enpresan mantentzeko epea bukatu baino lehen erreserba erabiltzea.</p> <p>- Aurreko edozein arrazoiengatik, garai batean egindako kenkariengatik ordaindu ez ziren kuotak –berandutza interesekin batera– ordaindu beharko dira. Ateratzen den zenbatekoa egoera hori gertatzen den ekitaldiko autolikidaziotik ateratzen den kuotari gehitu beharko zaio.</p> <p>- Enpresa likidatzen bada, gauzatu gabeko erreserbari dagokion kenkariaren zatia eta berandutza interesak gehitu beharko zaizkio likidazio ekitaldiko aitopenean ateratzen den kuotari.</p> <p>- Berdin jokatuko da bat egitearen, bereizketaren, aktibo nahiz pasibo osoaren lagapenaren edo aktiboaren ekarpenaren kasuetan, salbu erreserba edo horren gauzatzea edo inbertsioa enpresa berean edo jarduera jarraitzen duen enpresan gordetzen badira jatorrizko enpresan zeuden baldintza berberetan.</p>

### 5.12.3 Zenbait jarduera sustatzeko kenkariak

<b>KENKARIA IKERKETA ETA GARAPENARENGATIK (I+G) (SZFAren 40. eta 42. artikulua)</b>	
<b>Ikerketaren eta garapenaren esanahia</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Oinarrizko ikerketa edo azterlan original eta planifikatua, betiere merkataritza edo industria helburuetatik kanpoko.</li> <li>- Ikerketa aplikatua edo azterlan original eta planifikatua, betiere ezagutza horiek produktu, prozesu edo zerbitzu berriak garatzen edo lehendik daudenak nabarmen hobetzen erabiltzeko bada.</li> <li>- Garapen esperimental edo produktu, prozesu edo zerbitzu berrien plan, eskema edo diseinu batean aplikatutako ikerketaren 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.</li> <li>- Software aurreratuaren sorkuntza, baldin eta horrek aurrerapen zientifikoa edo teknologikoa nabarmena badakar, dela teorema eta algoritmo berriak garatuz dela sistema eragile eta lengoia berriak sortuz, edota pertsona desgaituak informazioaren gizarteko zerbitzuetara sartzeko egiten bada. Softwarearekin lotuta dauden ohiko edo betiko jarduerak hortik kanpo geratzen dira.</li> </ul>
<b>Kenkariaren oinarria</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ikerketa eta garapen gastuen zenbatekoa. Ikerketa eta garapeneko edo berrikuntza teknologikoko gastutzat hartuko dira subjektu pasiboak egindako gastuak, baldin eta jarduera horiei zuzenean lotuta badaude eta benetan jarduera horietan erabiliak izan badira. Proiektuen arabera banaka sailkatuta agertuko dira gastuak.</li> <li>- Ibilgetu material eta ukiezineko elementuetan egindako inbertsioa, ondasun higiezinak eta terrenoak kanpoan utzita. Inbertsio horiek funtzionamenduan jartzen diren unean joko dira egindakotzat. Inbertsioa gauzatzeko erabili diren elementuak enpresan mantendu beharko dira, justifikatutako galerak izan ezik, harik eta I+G jarduerari begira duten helburuak bete arte, haien baliagarritasun aldia laburragoa ez bada.</li> <li>- Jasotako diru laguntzek oinarria gutxitzen dute, 46.3 artikulua arabera.</li> <li>- Kenkariaren oinarrian sartuko dira Europar Batasuneko edo Europako Espazio Ekonomikoko beste estatu kide batzuetan egindako jarduerari dagozkien ikerketa eta garapen gastuak ere. Europar Batasunetik edo Europako Espazio Ekonomikotik kanpoko estatuetan egindako jardueren gastuek ere kenkarirako eskubidea izango dute, baldin eta ikerketa eta garapen jarduera nagusia Europar Batasuneko edo Europako Espazio Ekonomikoko estatu batean egiten bada eta gastuen zenbatekoa inbertsio osoaren %25 baino handiagoa ez bada.</li> <li>- Ikerketa eta garapen gastutzat hartuko dira, era berean, Europar Batasuneko edo Europako Espazio Ekonomikoko estatu batean jarduera horiek egiteko ordaindutako kopuruak, betiere zergadunaren aginduz ordaindu badira, dela banaka dela beste entitate batzuekin batera.</li> </ul>
<b>Bateraezintasuna</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ikertzaileen Gizarte Segurantzarako kotizazioengatiko hobariekin.</li> </ul>

<p><b>Kenkariaren portzentajeak</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Orokorra: zergaldiaren barruan egindakoen gastuen %30.</li> <li>- Goratua: baldin eta ikerketa eta garapen jarduerak egiteagatik zergaldian izandako gastuak aurreko bi urteetan izandako batez bestekoa baino handiagoak badira, batez besteko horretara iritsi arte aurreko paragrafoan jasotako portzentajea aplikatuko da, eta batez besteko horretatik gorako soberakinari, berriz, %50.</li> <li>- Gehigarria: aurreko paragrafoetan xedatutakoaren arabera egokia den kenkariaz gain, %20ko beste kenkari bat egingo da zergaldiko gastu hauengatik: <ul style="list-style-type: none"> <li>a') Entitateko langileria gastuengatik, ikerketa, garapen edota berrikuntza jardueri bakarrik atxikitako ikertzaile kualifikatuei dagokienez.</li> <li>b') Ikerketa eta garapen proiektuetan egindako gastuengatik, honako hauekin kontratatuta daudenean: unibertsitateekin, ikerketako organismo publikoekin edo berrikuntza eta teknologia zentroekin.</li> </ul> </li> <li>- Inbertsioak: ibilgetu material eta ukiezinako elementuetan egindako inbertsioen %10, ondasun higiezinak eta terrenoak kanpoan utzita, baldin eta bakar-bakarrik ikerketa, garapen edota berrikuntza jardueri atxikita badaude.</li> </ul>
<p><b>KENKARIA BERRIKUNTZA JARDUERENGATIK (SZFAren 41. eta 42. artikulua)</b></p>	
<p><b>Berrikuntza teknologikoaren esanahia</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Berrikuntza teknologikotzat hartuko da produktu edo produkzio prozesu berrien lorpena edo jadanik daudenen hobekuntza nabarmena dakarren jarduera, baldin eta horren emaitza aurrerapen teknologikoa bada. Era berean, berritatz hartuko dira ikuspegi teknologikotik begiratuta lehendik daudenetatik nabarmen bereizten diren ezaugarri edo aplikazioak dituzten produktu edo prozesuak.</b></li> <li><b>Jarduera horren barruan sartuko da produktu edo prozesu berriak plan, eskema edo diseinu batean gauzatzea, 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.</b></li> <li>- Diagnostiko teknologikoko jarduerak ere barruan sartzen dira unibertsitateek, ikerketako organismo publikoek edo berrikuntza eta teknologia zentroek egindako soluzio teknologiko aurreratuak identifikatu, definitu eta orientatzeko helburua dutenean, emaitzak zertan amaitzen diren kontuan hartu gabe.</li> </ul>
<p><b>Kenkariaren oinarria eta portzentajea</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Orokorra, %20 kontzeptu hauengatik: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Unibertsitateei, ikerketako organismo publikoek edo berrikuntza eta teknologia zentroein agindutako proiektuak: %20.</li> <li>b) Produkzio prozesuen diseinu industrial eta ingeniariaritzak: %20.</li> <li>c) Teknologia aurreratua patente, baimen, <i>know-how</i> eta diseinu moduan eskuratzea: %20.</li> </ul> </li> <li>- Goratua: berrikuntza jarduerak egiteagatik zergaldian izandako gastuak handiagoak badira aurreko bi urteetan jarduera mota horietarako egindako gastuen batez bestekoa baino, aurreko paragrafoan ezarritako portzentajeak batez besteko horretaraino aplikatuko dira. Aldiz, batez besteko horretatik gorako soberakinari %40 aplikatuko zaio.</li> <li>- Gehigarria: aurreko paragrafoetan xedatutakoaren arabera egokia den kenkariaz gain, beste %20ko kenkaria egingo da entitateko langileria gastuengatik, ikerketa eta garapen jardueri oso-osorik lotutako ikertzaile kualifikatuei dagokienez.</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Inbertsioak: ibilgetu material eta ukiezinako elementuetan egindako inbertsioen kasuan –ondasun higiezinak eta terrenoak kanpoan utzita–, kuota likidoak %10eko kenkaria izango du, betiere elementu horiek berrikuntza jardueri edota ikerketa eta garapen jardueri bakarrik atxikita badaude.</li> <li>- Jasotako diru laguntzek oinarria gutxitzen dute, 46.3 artikulua araberan.</li> <li>- Europar Batasuneko edo Europako Espazio Ekonomikoko beste estatu kide batzuetan egindako jardueri dagozkien berrikuntza teknologikoko gastuak ere kenkariaren oinarrian sartuko dira. Europar Batasunetik edo Europako Espazio Ekonomikotik kanpoko estatuetan egindako jardueren gastuak ere kenkarirako eskubidea izango dute, baldin eta berrikuntza teknologikoko jarduera nagusia Europar Batasuneko edo Europako Espazio Ekonomikoko estatu batean egiten bada eta gastuen zenbatekoa inbertsio osoaren %25 baino handiagoa ez bada. Berrikuntza teknologikoko gastuak hartuko dira, era berean, Europar Batasuneko edo Europako Espazio Ekonomikoko estatu batean jarduera horiek egiteko ordaindutako kopuruak, betiere zergadunaren aginduz ordaindu badira, dela banaka dela beste entitate batzuekin batera.</li> </ul>
<b>KENKARIA BERRIKUNTZA EZ-TEKNOLOGIKOKO JARDUERENGATIK (SZFAren 41. eta 42. artikulua)</b>	
<b>Berrikuntza ez-teknologikoaren esanahia</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Berrikuntzat hartzen da produktu berriak (ondasun edo zerbitzuak) edo prozesu berriak zein nabarmenki hobetuak ezartzea, eta marketin metodo berriak edo antolaketa eredu berriak abian jartzea. Errealitatea auzitan jartzea eta eraldatzea ahalbidetzen duen jarrera da gaitasun horren oinarria.</li> <li>- Hauek dira berrikuntzaren jarduketaren eremuak: produktu edo zerbitzua, prozesuak, antolaketa, pertsonak, merkatua eta negozio ereduak. Berrikuntza teknologikoa produktu edo zerbitzuaren arloari eta prozesuaren arloari eragiten die batez ere. Berrikuntza ez-teknologikoa, berriz, gainerako arloei eragiten die.</li> </ul>
<b>Sustatutako jarduerak</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Berrikuntzarako diagnostikoak eta planak egitea.</li> <li>- Berrikuntza kudeatzeko sistemak ezartzea.</li> <li>- Zerbitzu enpresek pertsonen kudeaketari buruzko esperientzia aurreratuak ezartzeko lanak egitea, enpresaren kudeaketaren aldaketa nabarmena dakarten antolaketa eredu berriak hartzea, merkatuan kokatzeko eta jarduteko teknika, metodo eta prozedura berritzaileak aplikatzea, eta enpresa ulertu, eratu eta bideratzeko modu berria, hau da, negozio eredu berria, hartzea.</li> </ul>
<b>Kenkaritik kanpo geratzen diren jarduerak</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erakundearen ikurra edo nortasun korporatiboren kudeaketa.</li> <li>- Plan estrategikoak edo antzekoak, eta horien berrikuspenak idazteko aholkularitza.</li> <li>- Plangintzako aplikazio informatikoak gauzatzeko proiektuak (ERP edo antzekoak).</li> </ul>

<p><b>Kenkariaren oinarria eta portzentajea</b></p>	<p>- Orokorra, %15 ondoko kontzeptuengatik:</p> <p>a) Ondoko hauei egiteko agindutako proiektuak: unibertsitatei, ikerketako organismo publikoei edo berrikuntza eta teknologia zentroei.</p> <p>b) Jakintzaren arlo batean adituak diren zerbitzu aurreratuko enpresei kontratatutako proiektuak.</p> <p>- Goratua: Baldin eta berrikuntza jarduerak egiteagatik zergaldian izandako gastuak handiagoak badira aurreko bi urteetan jarduera mota horietarako egindako gastuen batez bestekoa baino, aurreko paragrafoetan ezarritako portzentajeak batez besteko horretaraino aplikatuko dira. Aldiz, batez besteko horretatik gorako soberakinari %35 aplikatuko zaio. (goratutako kenkari hori 2010eko urtarrilaren 1etik aurrera hasten diren zergaldietan izango da aplikagarria).</p> <p>- Gehigarria: Aurreko paragrafoetan xedatutakoaren arabera egokia den kenkariaz gain, beste %20ko kenkaria egingo da entitateko langileria gastuengatik, ikerketa eta garapen jardueren oso-osorik lotutako ikertzaile kualifikatuei dagokienez.</p> <p>- Inbertsioak: Ibilgetu material eta ukiezinako elementuetan egindako inbertsioen kasuan –ondasun higiezinak eta terrenoak kanpoan utzita–, kuota likidoak %10eko kenkaria izango du, betiere elementu horiek berrikuntza jardueren edota ikerketa eta garapen jardueren bakarrik atxikita badaude.</p> <p>- Berrikuntza teknologikoko gastutzat hartzen dira zergadunak proiektuak banatuta berariaz egiten dituenak, baldin eta berrikuntza ez-teknologikoko jardueren zuzenean lotuta badaude eta benetan jarduera horien garatzeko erabiltzen badira.</p>
<p><b>KENKARIA TEKNOLOGIA GARBIEK EUSKAL ZERRENDAK ZEHAZTEN DIREN EKIPU OSOETAN EGINDAKO INBERTSIOENGATIK (SZFAren 43. artikulua)</b></p>	
<p><b>Sustatutako inbertsioak</b></p>	<p>- Eusko Jaurlaritzako Lurralde Antolamendu eta Ingurumen sailburuak Teknologia Garbien Euskal Zerrenda onartuz emandako Aginduan zehazten diren ekipo osoetan egindako inbertsioak.</p> <p>- Inbertsio horien ibilgetu materialeko aktibo berrietan gauzatu behar dira, eta ezinbestekoa da enpresak egiten duen jardueraren eragin kutsagarria murriztu eta zuzentzearekin lotuta egotea.</p> <p>- Era berean, finantza-errentamenduko araubidean egindako inbertsioak ere kenkari hau izan ahal izango dute.</p>
<p><b>Kenkariaren oinarria</b></p>	<p>- Erosketaren zenbatekoa edo produkzio kostua, interesak, zeharkako zergak eta horien errekaruak izan ezik.</p> <p>- Jasotako diru laguntzek oinarria gutxitzen dute, 46.3 artikulua araberak.</p>
<p><b>Kenkariaren portzentajea</b></p>	<p>%30.</p>
<p><b>Inbertsioa mantentzeko epea</b></p>	<p>Kenkariaren xede diren aktiboak edo ondare elementuak gutxienez bost urtez funtzionatzen egon beharko dira zergadun beraren enpresan, aurreikusitako helburuei atxikita, hala badagokio, salbu ondasun horien baliagarritasun aldia laburragoa denean.</p>
<p><b>Kenkariaren ezarpena</b></p>	<p>Eusko Jaurlaritzak luzatutako ziurtagiria aurkeztu beharko da.</p>

<b>EKITALDIAN LURZORU KUTSATUAK GARBITZEKO, IBILGETU MATERIALEKO AKTIBO BERRIETAN EGINDAKO INBERTSIO ETA GASTUAK (SZFAren 43. artikulua)</b>	
<b>Sustatutako inbertsioak</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ekitaldian lurzoru kutsatuak garbitzeko, ibilgetu materialeko aktibo berrietan egindako inbertsio eta gastuak.</li> <li>- Euskal Autonomia Erkidegoko organismo ofizialek onarturiko proiektuak aurrera eramateko eginak direnean.</li> <li>- Finantza-errentamenduko araubidean egindako inbertsioak ere kenkari hau izan ahal izango dute.</li> </ul>
<b>Kenkariaren oinarria</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erosketaren zenbatekoa edo produkzio kostua, interesak, zeharkako zergak eta horien errekarquak izan ezik.</li> <li>- Jasotako diru laguntzek oinarria gutxitzen dute, 46.3 artikulua araberara.</li> </ul>
<b>Kenkariaren portzentajea</b>	%15.
<b>Inbertsioa mantentzeko epea</b>	Kenkarien xede diren aktiboak edo ondare elementuak gutxienez bost urtez funtzionatzen egon beharko dira zergadun beraren enpresan, aurreko artikuluetan aurreikusitako helburuei atxikita, hala badagokio, ondasun horien baliagarritasun aldia laburragoa denean salbu.
<b>Kenkariaren ezarpena</b>	Eusko Jaurlaritzak luzatutako ziurtagiria aurkeztu beharko da.
<b>GARAPEN IRAUNKORRA, INGURUMENAREN ZAINZA ETA HOBEKUNTZA ETA ENERGIA ITURRIEN ERABILERA ERAGINKORRAGOA LORTZERA ZUZENTZEN DIREN PROIEKTUEKIN LOTURIKO INBERTSIO ETA GASTUAK (SZFAren 43. artikulua)</b>	
<b>Zerga onuraren esanahia</b>	<p>Ibilgetu materialeko aktibo berrietan egindako inbertsioak, ondoren adierazten diren helburuetako bat edo batzuk dituzten proiektuak gauzatzeko beharrezkoak badira:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Hondakinak minimizatzea, berrerabiltzea eta balioztatzea.</li> <li>- Mugikortasuna eta garraio iraunkorra.</li> <li>- Natura guneetako ingurumena leheneratzea, konpentsazio neurriak edo bestelako borondatezko ekintzak gauzatzearen ondorioz.</li> <li>- Ur kontsumoa minimizatzea eta ura araztea.</li> <li>- Energia berriztagarrien erabilera eta energia eraginkortasuna.</li> </ul>
<b>Kenkariaren oinarria</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Erosketaren zenbatekoa edo produkzio kostua, interesak, zeharkako zergak eta beraien errekarquak izan ezik.</li> <li>- Jasotako diru laguntzek oinarria gutxitzen dute, 46.3 artikulua araberara.</li> </ul>
<b>Kenkariaren portzentajea</b>	%15.
<b>Inbertsioa mantentzeko epea</b>	Kenkarien xede diren aktiboak edo ondare elementuak gutxienez bost urtez funtzionatzen egon beharko dira zergadun beraren enpresan, aurreko artikuluetan aurreikusitako helburuei atxikita, hala badagokio, salbu ondasun horien baliagarritasun aldia laburragoa denean.
<b>Kenkariaren ezarpena</b>	Foru Aldundian edo Eusko Jaurlaritzan ingurumen arloan eskumena duen organoaren ziurtagiria aurkeztu beharko da.

<b>ESPORTAZIO JARDUERAK (Hogeita seigarren xedapen Iragankorra)</b>	
<b>Kenkariaren portzentajea</b>	2007: %12 2008: %9 2009: %6 2010: %3 2011: %0
<b>Jardueren ezaugarriak</b>	- Atzerrian sukurtsalak edo establezimendu iraunkorrak sortzea. - Atzerriko sozietateetan partaidetzak erostea. - Atzerriko sozietate filialetan kapitala eratzea edo zabaltzea. - Propaganda eta publizitatea egitea, atzerrian merkatuak zabaltzea eta aztertzea nahiz azoka, erakusketa eta antzeko gertakarietara joatea.
<b>Kenkariaren oinarria</b>	- Kenkariaren oinarrian dauden esportazio jardueretan egindako inbertsio edo gastuen zenbatekoa. - Jasotako diru laguntzek kenkariaren oinarria gutxitzen dute, 46.3 artikulua araberan.
<b>KENKARIA LANBIDE HEZIKETAKO GASTUENGATIK</b>	
<b>Kenkariaren portzentajea</b>	- Orokorra %10. - Kenkari gehigarria gastuak aurreko bi urtetakoen batez bestekoa baino handiagoak badira: %15.
<b>Kenkariaren oinarria</b>	- Zergaldian izandako lanbide heziketarako gastuak: 1. Lanbide heziketatzat hartuko da enpresa batek zuzenean edo hirugarrenen bitartez garatutako prestakuntza osoa, bere langileak eguneratu, trebatu edo birziklatzera zuzendua bada eta haien jarduerak edo lanpostuen beharrak exijitua bada. Inola ere ez dira lanbide heziketako gastutzat hartuko, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan jasotakoaren arabera, lan pertsonaleko etekin moduan kalifikatutakoak. 2. Lan arriskuen aurreikuspena kudeatzeko sistema baten ezarpen arau orokorrei buruzko OHSAS 18001 ziurtagiria lortzeko zergaldiaren barruan izan diren gastuak eta lan arriskuen aurreikuspenaren alorrean langileak prestatzeko entitateak egindako gastuak ere. 3. Entitateak bere langileak teknologia berrien erabilpenean trebatzeko egindako gastuak. Gastu horien artean sartuta daude Interneteko lotura egin, erraztu edo finantzatzeko gastuak, eta Interneten loturarako behar diren ekipo informatikoak dohainik edo prezio beheratuz ematek etorritako gastuak, eta horiek erosteko maileguak edo diru laguntzak eskaini edo ematek eratorritakoak, bai eta langileek haiek lantokitik eta ordutegitik kanpo erabili ahal dituztenean ere. Apartatu honetan aipatutako gastuak, zerga ondorioetarako, langileen prestakuntza gastutzat hartuko dira, eta berekin ez dute ekarriko langilearentzako lan etekinik. 4. Jasotako diru laguntzek kenkariaren oinarria gutxitzen dute, 46.3 artikulua araberan.

<b>KENKARIA ENPRESAREN GIZARTE AURREIKUSPENENKO TRESNA GISA DIHARDUTEN GIZARTE AURREIKUSPENENKO SISTEMETARA ENPRESAK EGINDAKO EKARPENENGATIK (SZFAren 44. bis artikulua)</b>	
<b>Kenkariaren zenbatekoa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zergadunak langileen alde egotzitako enpresa ekarpenen zenbatekoaren %10eko kenkaria egin ahal izango du kuota likidoan, subjektu pasiboa erakunde horien sustatzailea edo bazkide babeslea bada.</li> <li>- Kenkariak langile bakoitzeko 8.000 euroko muga du.</li> </ul>
<b>Kenkariaren betebeharrak</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Langileen alde egotzitako enpresa ekarpenak, baldin eta ekarpen horiek langileen multzoari badagozkio eta enpleguko pentsio planetara, enpresako gizarte aurreikuspeneko planetara, Europako Parlamentuak eta Kontseiluak enpleguko pentsio fondoan jardueri eta gainbegiraketari buruz 2003ko ekainaren 3an emandako 2003/41/EE Zuzentarauan araututa dauden pentsio planetara, gizarte aurreikuspeneko mutualitateetara edo borondatezko gizarte aurreikuspeneko entitateetara egiten badira, horiek guztiek gizarte aurreikuspeneko tresna gisa badihardute eta subjektu pasiboa erakunde horien sustatzailea edo bazkide babeslea bada.</li> <li>- Kenkari hau ezin izango da aplikatu honako hauen babesean egindako ekarpenei dagokienez: Pentsio Planak eta Fondoak arautzen dituen Legearen testu bateratuko laugarren, bosgarren eta seigarren xedapen iragankorretan ezarritako araubide iragankorra. Halaber, ezin izango da aplikatu enplegu erregulazioko espediente baten ondorioz langileekin hartutako konpromiso zehatzen kasuan ere.</li> </ul>
<b>KENKARIA, JADANIK EXISTITZEN DIREN ENPRESEN GIZARTE AURREIKUSPENENKO SISTEMEI ENPRESEK EGINDAKO EKARPEN GEHIKUNTZAGATIK (Hogeita hamaikagarren xedapen iragankorra)</b>	
<b>Zerga onuraren esanahia</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kenkari gehigarri bat da 2007ko urtarrilaren 1ean hasi eta 2011ko abenduaren 31 bitarteko zergaldietan aplikatuko dena, enpresen gizarte aurreikuspeneko tresnei enpresek egindako ekarpenen gehikuntza sustatzeko.</li> <li>- %50eko kenkaria aplikatu ahal izango dute kuota osoan, gehienez langile bakoitzeko 200 euroko mugarekin.</li> <li>- Aurretik azaldutako kenkariarekin bateragarria da.</li> </ul>
<b>Kenkariaren oinarria</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 2007ko urtarrilaren 1etik aurrera hitzarmenen, akordio kolektiboen edo antzeko xedapenen ondorioz eratzen diren enpresen gizarte aurreikuspeneko sistemei enpresek egindako kontribuzio edo ekarpen berriak.</li> <li>- Jadanik existitzen diren enpresen gizarte aurreikuspeneko sistemei enpresek egindako kontribuzio edo ekarpen gehikuntzak, horiek langilearen aldetik aurreko ekitaldikoaren aldean ekarpen handiagoa egitea dakartenean, betiere hitzarmen, akordio kolektibo edo antzeko xedapen bidez ezarritako ekarpen konpromisoen ondorio badira.</li> <li>- Ez dira kenkariaren oinarrian sartuko enplegatzaileak hitzarmen, akordio kolektibo edo antzeko xedapenetan itundutakoen gainetik egindako borondatezko enpresa-kontribuzio edo ekarpenak.</li> </ul>



<b>KENKARIA FAMILIA ENPRESAREN PROTOKOLOA BAIMENTZEAGATIK (SZFAren 44. ter artikulua)</b>	
<b>Zerga onuraren esanahia, portzentajea eta oinarria</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kuota likidotik %10 kendu ahal izango da. Kenkari hori ezin izango da izan 3.000 euro baino handiagoa.</li> <li>- Lehenbiziko aldiz familia protokoloa baimentzen duten familia enpresak, protokolo hori formalizatzen den zergaldian.</li> <li>- Beharkizunak: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Eskritura publikoz baimentzea eta Merkataritza Erregistroan argitaratzea.</li> <li>b) 5 urte baino gehiagoko indarraldia izatea.</li> <li>c) Gutxienez honako alderdi hauek arautzea: <ul style="list-style-type: none"> <li>a') Bazkideen ordainsariak eta finantzaketa.</li> <li>b') Bazkideen akzioen eskualdaketa.</li> <li>c') Enpresan inplikaturik dauden ahaideei eskuratu behar zaien informazioa.</li> <li>d') Enpresara sartzeko modua, familiako kideentzat eta kanpokoentzat.</li> <li>e') Sozietateko eta familiako gobernu organoak.</li> <li>f') Oinordekotzaren araubidea.</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>
<b>KENKARIA ENPLEGUA SORTZEAGATIK (SZFAren 45. artikulua)</b>	
<b>Kenkariaren zenbatekoa</b>	4.600 euro, zergaldian mugagabeko lan kontratuz kontrataturiko pertsona bakoitzeko.
<b>Beharkizunak</b>	Beharrezkoa izango da lan kontratu mugagabea duen batez besteko plantilla aurreko lehen zergaldikoaren aldean gehitzea, eta gehikuntza hori kenkarirako eskubidea sortu den zergaldia amaitu ondorengo bi zergaldietan mantentzea.
<b>Aplikazio zehaztapenak</b>	<p>Batez besteko langile kopurua kalkulatzeko, lanaldi partzialen eta urte naturala baino laburragoko aldietarako kontrataturiko langileak benetan egindako lanorduen kopuruaren proportzioan konputatuko dira.</p> <p>Sozietate berriak sortzeko, sozietate eta banakako enpresen bat egite, zatitze eta eraldatze eragiketak egiteak ez du ekarriko, berez, artikulua honetan jasotzen den kenkariaren aplikaziorik.</p> <p>Kenkari hau aplikatzean, lotutako entitateen baterako egoera kontuan izan beharko da.</p>
<b>KENKARIA, BALDIN ETA ENPLEGU SORTZEAGATIK KONTRATATUTAKO PERTSONA LAN MERKATURA SARTZEKO ZAILTASUN BEREZIAK DITUZTEN TALDEETAKOA BADA (SZFAren 45. artikulua)</b>	
<b>Kenkariaren zenbatekoa</b>	- 8.000 euro, zergaldian mugagabeko lan kontratuz kontrataturiko pertsona bakoitzeko, kontratatutako pertsona lan merkatura sartzeko zailtasun bereziak dituzten taldeetakoa bada.
<b>Beharkizunak</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Lan merkaturan sartzeko zailtasun berezia duten giza taldeetako batean dauden pertsonen egindako lan kontratuei dagokienez aplikatuko da enplegua sortzeagatiko kenkari gehitua.</li> <li>- Mugagabeko lan kontratuz kontrataturiko pertsona bakoitzeko.</li> <li>- Lan merkaturan sartzeko zailtasun berezia duten giza taldeetakoei dagokien lan kontratu mugagabeko plantillaren batez bestekoa handitu behar da.</li> <li>- Kenkari eskubidea sortzen den zergaldia itxi ondorengo bi urteetako bakoitzean mantendu behar da.</li> <li>- Batez besteko hazkundearen beste beharkizunak kenkari orokorreko berberak dira.</li> </ul>

<b>KENKARIA BERDINTASUN PLANAK EGITEAGATIK ETA EZARTZEAGATIK (SZFAren 45. bis artikulua)</b>	
<b>Zerga onuraren esanahia</b>	%15 kendu ahal izango dute kuota likidotik: emakumeen eta gizonen arteko berdintasun eraginkorrari buruzko martxoaren 22ko 3/2007 Lege Organikoak ezarritako berdintasun planak egin eta ezartzerakoan sortutako gastuak.
<b>KENKARIA INTERES EKONOMIKO TALDEEI ETA EUROPAKO INTERES EKONOMIKOKO TALDEEI HAIK ERATZEKO EGITEN ZAIZKIEN DIRU EKARPENENGATIK (SZFAren 57. artikulua)</b>	
<b>Inbertsioak</b>	Ekarpenak partaidetza itxura hartu beharko du taldearen kapital sozialean.
<b>Kenkariaren portzentajea</b>	%25.
<b>Inbertsioa mantentzeko epea</b>	Kapitala osorik ordaindu ondorengo bost urteetan mantendu behar da bertan.
<b>KENKARIA KAPITAL ARRISKUKO FONDOEN ONDAREARI ETA KAPITAL ARRISKUKO FONDO PROPIOEI EGINDAKO DIRU EKARPENENGATIK (SZFAren 59. artikulua)</b>	
<b>Inbertsioak</b>	Ekarpenak osorik ordainduta egon behar du.
<b>Kenkariaren portzentajea</b>	%20.
<b>Inbertsioa mantentzeko epea</b>	Bost urtez mantendu behar da sozietatearen aktiboan.

#### **5.12.4 Kenkari guztien mugak eta arau komunak (SZFAren 46. artikulua)**

<b>Muga orokorra</b>	Kenkarien baturak ezingo du gainditu kuota likidoaren %45.
<b>Mugagabeko kenkariak</b>	I+G jarduerak egiteagatik. Berrikuntza teknologiko jarduerak egiteagatik.
<b>Kuota nahikoa ez izateagatik egin ez diren kenkariak</b>	Kenkariak ondorengo hamabost urte jarraituetan amaituko diren zergaldietako likidazioetan aplikatu ahal izango dira, betiere muga bera errespetatuz.
<b>Kenkariak aplikatzeko hurrenkera</b>	1) Aurreko ekitaldietan sortutako kenkariak aplikatuko dira, haiei dagozkien araudietan aurretik ezarritako muga errespetatuz. 2) Ekitaldi bereko kenkari mugadunak aplikatuko dira. 3) Aurreko ekitaldietatik datozen eta kuota likidoaren gaineko mugarik gabe aplikatzen diren kenkariak. 4) Azkenik, ekitaldi berari dagozkion eta kuota likidoaren gaineko mugarik gabe aplikatzen direnak.

<p><b>Kenkarien oinarriak</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Arau orokorra: kenkariaren oinarriaren parte izango da itundutako kontraprestazio osoa, interesak, zeharkako zergak eta horien errekaruak kanpo utzita, horiek ez baitira konputatuko haren barruan, aktiboen balorazioaren ondorioetarako duten kontsiderazioa alde batera utzita.</li> <li>- Muga: kenkariaren oinarria, horrela kalkulaturik, ezin izango da handiagoa izan merkatuan egoera normalean eta pertsona independenteen artean adostuko litzatekeen prezioa baino.</li> <li>- Higiezin inbertsioa: inbertsioak ondasun higieziari badagozkie, lurzorua balioa kenkariaren oinarritik kanpo utziko da beti.</li> <li>- Diru laguntzak: aipaturiko oinarritik kendu behar da, hala badagokio, kenkariak dagozkien inbertsioetarako edo jardueren sustapenerako jasotako kapital nahiz ustiapen diru laguntzen gainean portzentaje hau aplikatuta ateratzen den zenbatekoa: 100en eta entitateari aplikagarria zaion karga tasaren arteko diferentzia.</li> <li>- Kontabilizatzeko garaian: kenkarien oinarriaren barruan sartzen diren zenbateko guztiak ibilgetu moduan edo, hala badagokie, gastu moduan kontabilizaturik egon beharko dira, Kontabilitate Plan Orokorreko arauari jarraituz.</li> </ul> <p>Aurreko paragrafoan xedatutakoa xedatuta ere, baldin eta sortzen diren kostuak badatoz SZFAren VII. tituluko IV., V. eta VI. kapituluetan aurreikusitako kenkariak aplikatzeko eskubidea ematen duten aktiboak desegiteak dakartzen obligazioengatik, kostu horiek ez dira sartuko aipaturiko kapituluetan aurreikusitako kenkarien oinarrian, kontuan izan gabe aktiboak baloratzeko aintzat hartzen diren edo ez.</p> <p>Errentamendu operatiboen kasuan, errentatzaileak errentan eman duen edo erabiltzeko laga duen elementuan inbertsio bat egiteagatik agerian jartzen diren aktiboek ez dute eskubiderik emango SZFAren VII. tituluko IV. V. eta VI. kapituluetan jasotako kenkariak aplikatzeko.</p>
<p><b>Kenkarien sortzapena</b></p>	<p>Arau orokorra: oro har, SZFAren VII. tituluko IV., V. eta VI. kapituluetan aurreikusitako inbertsioak, funtzionamenduan jartzen diren garaian egindakotzat hartuko dira.</p> <p>Zergadunaren aukera:</p> <p>Hala ere, epe luzerako inbertsioetan (hamabi hilabete baino gehiago igaro direnean ondasunak enkargatu zirenetik eskura izan arte) zergadunak erabaki dezake inbertsioa ordainketak egin ahala eta horien zenbatekoaz egindakotzat ematea, inbertsio ondasunen hornitzailearekin kontratua sinatu zen egunean indarrean zegoen kenkarien araubidea aplikatuz.</p> <p>Aukera horretaz baliatuz gero, inbertsio guztiari aplikatu beharko zaio irizpide hori.</p> <p>Aukera horretaz baliatu nahi duen zergadunak horren berri eman behar dio Ogasun eta Finantza Departamentuari, hilabeteko epean, kontratuaren datatik aurrera. Jakinarazpenean, kontratatutako inbertsioaren zenbatekoa zehaztu beharko du, baita ondasunak entregatu eta ordaintzeko egutegia ere. Era berean, jakinarazpen horri kontratuaren kopia erantsi beharko zaio.</p>

<p><b>Inbertsioa mantentzeko epea</b></p>	<p>Inbertsioa mantendu behar den epea.  Kenkarien xede diren aktiboak edo ondare elementuak gutxienez bost urtez (edo, ondasun higigarriak badira, hiru urtez) funtzionatzen egon beharko dira zergadun beraren enpresan, aurreko artikuluetan aurreikusitako helburuei atxikita, hala badagokie, ondasun horien baliagarritasun aldia laburragoa denean salbu, eskualdatu, alokatu edo hirugarrenei erabiltzeko laga gabe, justifikatutako galerak izan ezik.</p> <p>Aurreko paragrafoan xedatutakoa xedatuta ere, zilegi izango da inbertsio kengarria jasotzen duten aktiboak paragrafo horretan ezarritakoa baino epe laburragoan mantentzea, baldin eta, haien ordez, eta hiru hilabeteko epean, kenkarirako eskubidea izateko beharkizunak betetzen dituzten beste batzuk ipintzen badira.</p> <p>- Beharkizun hau bete ezean:  Elementu horiek desatxiki, eskualdatu, alokatu edo lagatzeak, edo adierazitako epea amaitu baino lehenago ezarritako helburuetatik desatxikitzeak berarekin ekarriko du bere garaian egindako kenkariengatik ordaindu ez ziren kuotak –berandutza interesekin batera- ordaintzeko beharra. Kuota eta berandutza interesak, egoera hori gertatzen den ekitaldiko autolikidaziotik ateratzen den kuotari gehitu beharko zaizkio.</p>
<p><b>Bateraezintasunak</b></p>	<p>Gastu edo inbertsio berak ezin izango du berarekin ekarri kenkaria entitate bat baino gehiagotan aplikatzea, ez eta entitate batean SZFAren VII. tituluko IV., V. eta VI. kapituluetan araututako kenkarietako bat baino gehiago aplikatzea ere.</p> <p>SZFAren VII. tituluko IV., V. eta VI. kapituluetan ezarritako kenkariak bateraezinak izango dira inbertsio eta gastu berekin loturiko beste edozein zerga onurarekin, amortizatzeko askatasunari eta amortizazio bizkortuari dagokienez izan ezik.</p>
<p><b>Kenkariak aplikagarriak izango dira zergadunak bere kabuz aurkeztutako autolikidazioetan bakarrik</b></p>	<p>Kenkariak aplikagarriak izango dira zergadunak bere kabuz aurkeztutako autolikidazioetan bakarrik, hau da, aurrez Zerga Administrazioaren aldetik errekerimendurik izan ez dutenean.</p> <p>Zerga arau urraketengatik erantzukizunik sortu ez duten likidazioetan aplikatutako zenbatekoengatik ere aplikatu ahal izango dira.</p>

### 5.13 ENPRESA TXIKIAK ETA ERTAINAK (SZFAren 49.etik 51.era bitarteko artikulua)

Aplikazio eremua							
<b>Enpresa txikia</b>	<p>- Batez besteko plantilla 50 langiletik beherakoa izatea.</p> <p>- Ustiapen ekonomiko bat egitea, hau da, jarduera ekonomiko bat garatzea Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan ezarritakoaren arabera.</p>						
	Gipuzkoa	Zergaren sortzapena gertatzen den ekitaldia hasi aurreko zergaldian bi beharkizunetako bat betetzea	Sortzapena gertatzen den ekitaldia	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
			Eragiketa bolumena ondokoa baino ez handiagoa	6 milioi euro	10 milioi euro	10 milioi euro	10 milioi euro
			Ibilgetu garbia ondokoa baino ez handiagoa	2,4 milioi euro	X	X	X
			Aktiboa ondokoa baino ez handiagoa	X	<b>10 milioi</b>	<b>10 milioi</b>	<b>10 milioi</b>
<p>Aurreko beharkizunetako bat betetzen ez duten enpresek ez izatea entitate horien kapitalean, dela zuzenean dela zeharka, %25etik gorako partaidetzarik, salbu eta entitate horiek kapital arriskuko entitateak edo enpresak sustatzeko sozietateak badira eta beren partaidetza sozietate horien xede soziala betetzearen ondorio bat bada.</p>							
<b>Enpresa ertaina</b>	<p>- Batez besteko plantilla 250 langiletik beherakoa izatea.</p> <p>- Ustiapen ekonomiko bat egitea, hau da, jarduera ekonomiko bat garatzea Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ezarritakoaren arabera.</p>						
	Gipuzkoa	Zergaren sortzapena gertatzen den ekitaldia hasi aurreko zergaldian bi beharkizunetako bat betetzea	Sortzapena gertatzen den ekitaldia	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
			Eragiketa bolumena ondokoa baino ez handiagoa	24 milioi euro	50 milioi euro	50 milioi euro	50 milioi euro
			Ibilgetu garbia ondokoa baino ez handiagoa	12 milioi euro	X	X	X
			Aktiboa ondokoa baino ez handiagoa	X	43 milioi euro	43 milioi euro	43 milioi euro
<p>Aurreko beharkizunetako bat betetzen ez duten enpresek ez izatea entitate horien kapitalean, dela zuzenean dela zeharka, %25etik gorako partaidetzarik, salbu eta entitate horiek kapital arriskuko entitateak edo enpresak sustatzeko sozietateak badira eta beren partaidetza ez den sozietate horien xede soziala betetzearen ondorio bat bada.</p>							

<b>Karga tasa</b>	<b>Zerga araubide bereziaren edukia</b>	<b>Kaudimengabezien ondorioz kredituen narriaduragatik izandako galerak</b>
<b>Enpresa txikia %24</b>	<p>- Ibilgetu materialaren elementu berriek, eraikinak kanpo utzita, amortizazio askatasuna izango dute martxan jartzen direnetik aurrera.</p> <p>- Bateriaezintasuna:</p> <p>a) Esportazio jarduerengatik emandako hobariarekin, horiek direla-eta lortutako mozkinak inbertitutako elementuei dagokienez.</p> <p>b) Aparteko mozkinak berrinbertitzearekin, eskualdaketaren zenbatekoaren berrinbertsioari lotutako elementuei dagokienez.</p>	<p>- Oinarri ezargarritik, balizko kaudimengabezien ondorioz kredituen narriaduragatik izandako galera bat kendu ahal izango da, zergaldia amaitutakoan dagoen zordun kontuen zenbatekoaren %1eraino gehienez.</p> <p>- Ez dira aurreko apartatuan aipatutako zordunen artean sartuko zergaren foru arauak 12. artikularen 2. apartatuari jarraikiz kaudimengabezien ondorioz kredituen narriaduragatik izandako galera onartu zaien zordunak eta artikulua horren arabera narriaduragatiko galerak kengarriak ez dituzten zordunak.</p>
<b>Enpresa ertaina %28</b>	<p>Ibilgetu materialaren elementu berriak, eraikinak kanpo utzita, zergaren taulako amortizazioko gehieneko koefizientea 1,5ekin biderkatuz ateratzen den koefizientearen arabera amortizatu ahal izango dira martxan jartzen direnetik aurrera.</p>	<p>- Oinarri ezargarritik, balizko kaudimengabezien ondorioz kredituen narriaduragatik izandako galera bat kendu ahal izango da, zergaldia amaitutakoan dagoen zordun kontuen zenbatekoaren %1eraino gehienez.</p> <p>- Ez dira aurreko apartatuan aipatutako zordunen artean sartuko zergaren foru arauak 12. artikularen 2. apartatuari jarraikiz kaudimengabezien ondorioz kredituen narriaduragatik izandako galera onartu zaien zordunak eta artikulua horren arabera narriaduragatiko galerak kengarriak ez dituzten zordunak.</p>

## 5.14 INTERES EKONOMIKOKO TALDEAK

	<b>Interes ekonomikoko talde espainiarrak (apirilaren 29ko 12/1991 Legea)</b> <b>(SZFAren 55. artikulua)</b>	<b>Interes ekonomikoko talde europarrak (Europako Kontseiluaren uztailaren 25eko 2137/1985 Erregelamendua)</b>
<b>Araubide bereziaren berezitasunak</b>	<p>- Ez dute Sozietateen gaineko Zergarik ordaindu beharko lurralde espainiarrean egoitza duten bazkideei egotzi beharreko oinarri ezargarriaren zatiagatik.</p> <p>- Lurralde espainiarrean egoitza duten bazkideei honako hauek egotziko zaizkie:</p> <p>a) Entitate hauek lortutako oinarri ezargarriak, positiboak zein negatiboak izan. Entitateak ezingo ditu konpentsatu bazkideei egotzitako oinarri ezargarri negatiboak.</p> <p>b) Entitateak kuotan aplikatu ditzakeen kenkariak eta hobariak. Kenkarien eta hobarien oinarriak bazkideen likidazioan sartuko dira, eta zerga honen edo Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren arauari jarraituz gutxituko dute kuota.</p> <p>c) Entitateari dagozkion atxikipenak eta konturako sarrerak.</p> <p>- Espainian egoitzarik ez duten bazkideen dibidenduak edo mozkin partaidetzak kontzeptu horregatik zergapetuko dira, eta, horretarako, Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren Foru Arauan eta Espainiak zergapetze bikoitza saihesteko izenpetu dituen hitzarmenetan xedatutakoari jarraituko zaio.</p> <p>- Dibidenduak eta mozkin partaidetzak oinarri ezargarriaren egozpena jasan behar duten bazkideei badagozkie, eta horiek lortu diren zergaldietan entitateak araubide hau aplikatu badu, ez dute ordaindu behar zerga hau, ezta Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga ere.</p> <p>- Entitateak zergaldiaren barruan egiten dituen jarduerak bere xedearekin bat ez datozenean, kide dituen sozietateetan zuzeneko edo zeharkako partaidetzak dituen edo, zuzenean edo zeharka bere bazkideen edo hirugarrenen jarduerak zuzendu edo kontrolatzen dituen, zerga araubide hau ez da aplikatuko zergaldi horretan.</p>	<p>- Interes ekonomikoko talde espainiarren araubidea aplikatuko zaie honako berezitasun hauekin:</p> <p>- Ez dute Sozietateen gaineko Zerga ordainduko.</p> <p>- Entitatea ez bada egoiliarra lurralde espainiarrean, egoitza Espainian duten bazkideek Sozietateen gaineko Zergaren edo Errenta Zergaren oinarri ezargarriaren integratuko dute, dagokionaren arabera, taldeak lortutako mozkin edo galeren zatia, betiere mozkin edo galera horiek oinarri ezargarria kalkulatzeko ezarrita dauden arauekin zuzendu ondoren.</p> <p>- Lurralde espainiarrean egoiliarrik ez diren kideak honako kasu hauetan bakarrik egongo dira Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari lotuta, entitatearen egoitza Espainian izan edo ez: apirilaren 26ko 2/1999 Foru Arauak, Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergarenak, 12. artikuluan jasotakoaren arabera, edo nazioarteko zergapetze bikoitzari buruzko hitzarmenean xedatutakoari jarraituz, bazkide horiek taldearen bitartez egindako jarduerak berarekin lurralde horretan establezimendu iraunkor bat sortzea badakar.</p> <p>- Lurralde espainiarrean egoiliarrik ez diren kideei egotzitako mozkinen Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren arauari jarraituz tributatu badute, beren banaketa zergapetu gabe geratuko da.</p> <p>- Interes ekonomikoko talde europarrak zergaldiaren barruan egiten dituen jarduerak bere xedearekin bat ez datozenean edo uztailaren 25eko 2137/1985 EEE Erregelamenduaren 3. artikuluko 2. zerbakian debekatutakoak direnean, aurreko apartatueta jasotako araubidea ez da aplikatuko zergaldi horretan.</p>

## 5.15 ENPRESEN ALDI BATERAKO BATASUNAK

<b>ALDI BATERAKO BATASUNAK (SZFAren 58., 58. bis eta 58. ter artikuluak)</b>	
<b>Aplikazio eremua</b>	Maiatzaren 26ko 18/1982 Legean araututa dauden eta Ogasun eta Finantza Departamentuko erregistro berezian izena emanda ageri diren enpresen aldi baterako batasunak eta, orobat, beren enpresa kideak.
<b>Araubidearen edukia</b>	Interes ekonomikoko talde espainiarrentzat aurreikusita dagoena.
<b>Egozpen irizpideak</b>	<p>- Atal honetan aipatzen diren egozpenak araubide honetara bildutako entitatearen zergaldia amaitzen den egunean bazkide edo enpresa kidearen izaerari dagozkion eskubide ekonomikoak beren gain dituzten pertsoneri edo entitateei egingo zaizkie, entitatea eratzeko eskrituran ezarritako proportzioan eta, horren ezean, zati berdinetan.</p> <p>- Egozpena data hauetan egingo da:</p> <p>a) Bazkideak edo enpresa kideak araubide honetara bilduta dauden entitateak badira, araubide honetan dagoen entitatearen zergaldia ixten den egunean.</p> <p>b) Gainerako kasuetan, ondorengo zergaldian, salbu eta entitatearen zergaldia ixteko egunean bertan erabakitzen bada egozpena modu jarraituan egitea.</p>

## 5.16 KAPITAL ARRISKUKO SOZINETATE ETA FONDOAK, ENPRESAK SUSTATZEKO SOZINETATEAK ETA ESKUALDEKO INDUSTRIA GARAPENeko SOZINETATEAK

<b>KAPITAL ARRISKUKO SOZINETATE ETA FONDOAK, ENPRESAK SUSTATZEKO SOZINETATEAK ETA ESKUALDEKO INDUSTRIA GARAPENeko SOZINETATEAK (SZFAren 59. eta 61. artikuluak)</b>	
<b>Aplikazio eremua</b>	<p>- Azaroaren 24ko 25/2005 Legeak, kapital arriskuko entitateei eta beren sozietate kudeatzaileei buruzkoak, arautzen dituen kapital arriskuko entitateak.</p> <p>- Maiatzaren 26ko 18/1992 Legeak, Enpresen taldeen eta aldi baterako elkarten eta eskualdeko industria garapeneko sozietateei buruzkoak, arautzen dituen entitateak.</p>
<b>Plusbalioaren araubidea</b>	<p>- Kapital arriskuko entitateei eta beren sozietate kudeatzaileei buruzko azaroaren 24ko 25/2005 Legeak arautzen dituen kapital arriskuko entitateek edo eskualdeko industri garapeneko sozietateek errentak lortzen badituzte lege horren 2. artikuluan aipatzen diren kapital arriskuko enpresa edo entitateen kapitalean edo fondo propioetan parte hartzearen baloreak eskualdatzeagatik, errenta horiek salbuetsita egongo dira, baldin eta eskualdaketa hori baloreak eskuratu ondorengo bigarren urtetik aurrera egiten bada eta hamabosgarren urteraino, hori barne. Epe hori baloreak eskuratu diren unetik edo kotizazioa baztertu den momentutik aurrera konputatuko da.</p>



<p><b>Kapital arriskuko sozietate eta fondoak jasotako eta banatutako dibidenduen araubidea</b></p>	<p>- Kapital arriskuko sozietate eta fondoek edo eskualdeko industri garapeneko sozietateek sustatzen dituzten sozietateetatik jasotako dibidenduak eta, oro har, mozkin partaidetzak oinarri ezargarritik kanpo geratuko dira zergaren foru arauaren 19. artikuluan jasotako araubideari jarraikiz, edo kengarriak izango dira arau horren 33.2 artikuluan ezarritako eran, errenta horien jatorria zein den, partaidetza portzentajea eta akzio edo partaidetzak eduki diren denbora edozein direla ere.</p> <p>- Kapital arriskuko sozietate eta fondoetatik jasotako dibidenduek eta, oro har, mozkin-partaidetzek tratamendu hau izango dute:</p> <p>a) Zergaren foru arauaren 33.2 artikuluan aurreikusten den kenkaria aplikatuko zaie, partaidetza portzentajea eta akzioak edo partaidetzak eduki den denbora edozein direla ere, horiek jasotzen dituen zerga honen subjektu pasiboa denean edo Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren zergaduna izanik, establezimendu iraunkorra duenean.</p> <p>b) Jasotzailea Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zerga ordaintzen duen baina Espainian establezimendu iraunkorrik ez duen pertsona fisiko edo entitate bat denean, dibidendu edo mozkin partaidetzak ez dira lurralde espainiarrean lortutakotzat joko.</p>
<p><b>Kapital arriskuko sozietate eta fondoen fondo propioetako akzio edo partaidetzak eskualdatzeagatik edo berreskuratzeagatik sortzen diren errenta positiboen tratamendu fiskala</b></p>	<p>- Kapital arriskuko sozietate eta fondoen fondo propioetako akzio edo partaidetzak eskualdatu edo berreskuratzeagatik sortzen diren errenta positiboei tratamendu hau izango dute:</p> <p>a) Zergaren foru arauaren 33.5 artikuluan aurreikusten den kenkaria aplikatuko zaie, partaidetza portzentajea eta akzioak edo partaidetzak eduki den denbora edozein direla ere, horiek jasotzen dituen zerga honen subjektu pasiboa denean edo Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren zergaduna izanik, establezimendu iraunkorra duenean.</p> <p>b) Jasotzailea Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zerga ordaintzen duen baina Espainian establezimendu iraunkorrik ez duen pertsona fisiko edo entitate bat denean, errenta horiek ez dira joko lurralde espainiarrean lortutakotzat.</p>
<p><b>Kenkaria ekarpenengatik</b></p>	<p>- Subjektu pasiboei kapital arriskuko fondoaren ondareari eta kapital arriskuko fondo propioei egindako diru ekarpenen %20 kendu ahal izango dute kuota likidotik.</p> <p>Ekarpen horrek osorik ordainduta egon behar du, eta bost urtez mantendu beharko da sozietatearen aktiboan.</p>

## 5.17 ENPRESAK SUSTATZEKO SOZIETATEAK

<b>ENPRESAK SUSTATZEKO SOZIETATEAK (SZFAren 60. artikulua)</b>	
<b>Aplikazio eremua</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Xede sozial nagusia honelakoa duten entitateak: enpresak sustatzea, haien kapitalean aldi baterako parte hartuz.</li> <li>- Gutxienez 3.005.060,52 euroko kapital propioa ordaindu behar izan dute.</li> <li>- Honako eragiketa hauek egin eta xede sozialean horrela adierazita agertu behar dute:               <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Enpresa jarduerak egiten dituzten sozietateen akzio edo partaidetzak harpidetzea, beren tituluek burtsan kotizatzen ez badute. Inola ere ezingo dute parte hartu higiezin inbertsioko sozietateetan, higigarrien inbertsioko fondoetan edo ondare sozietateetan.</li> <li>b) Sozietate partaidetuek jaulkitako errenta finkoko tituluak harpidetzea, edo bost urtetik gorako epean haiei maileguak ematea –partaidetzazkoak izan edo ez izan–.</li> <li>c) Sozietate partaidetuei honelako zerbitzuak zuzenean ematea: aholkularitza eta laguntza teknikoko zerbitzuak, eta sozietate partaidetuen administrazioarekin, horien finantza egiturarekin edo produkzio nahiz merkataritza prozesuekin lotuta dauden antzekoak.</li> <li>d) Partaidetzazko kredituak ematea, baldin eta merkataritza helburuko nabigazio edo arrantzari lotutako itsasontzi berriak erosteko badira.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Araubidearen edukia</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Akzio eta partaidetzen eskualdaketen bitartez lortutako errentak salbuetsita egongo dira, baldin eta eskualdaketa hori baloreak eskuratu ondorengo bigarren urtetik aurrera eta hamabosgarren urtera arte, hori barne, egiten bada. Epe hori, baloreak eskuratu diren unetik edo kotizazioa baztertu den momentutik aurrera kontatuko da.</li> <li>- Subjektu pasiboek enpresak sustatzeko sozietateen fondo propioei emandako diru ekarpenen zenbatekoaren %20ko kenkaria aplikatu dezakete kuota likidoan. Ekarpene horrek osorik ordainduta egon behar du, eta sozietatearen aktiboan bost zergaldi iraun behar du.</li> <li>- Partaidetzazko maileguak emateagatik lortutako errentak salbuetsita egongo dira, enpresa mailegu hartzailearen jardueraren bilakaeraren arabera zehaztutako interes aldakorraren aplikazioaren ondorioz lortuak diren neurrian. Interes finkotik eratorritako ordainak, ordea, ez dira halakotzat hartuko.</li> <li>- Aurreko apartatuan jasotakoaren arabera oinarri ezargarrian sartu ez den errentaren zenbatekoak honako helburu hauetako bat izan behar du:               <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Berariazko erreserba bat hornitzea; erreserba hori hornitu den egunetik bost urte iragan ondoren, zergaren foru arauak 39. artikulua 2. zenbakian jasotako helburura zuzenduko da.</li> <li>b) Partaidetzazko beste mailegu batzuk ematea bi urteko epean.</li> </ul> </li> <li>- Enpresa sustapeneko sozietateek sustatzen dituzten sozietateetatik eta enpresa sustapeneko sozietateetatik jasotzen diren dibidenduek eta, oro har, mozkinetako partaidetzek zergaren foru arauak 33. artikulua 2. apartatuan jasotako kenkaria izango dute, partaidetzaren portzentajea eta akzio edo partaidetzen eduki aldia edozein delarik ere.</li> </ul>

## 5.18 INBERTSIO KOLEKTIBOKO ERAKUNDEAK

<b>INBERTSIO KOLEKTIBOKO ERAKUNDEAK (SZFAren 62.etik 65.era bitarteko artikulua)</b>	
<b>Aplikazio eremua</b>	Inbertsio Kolektiboko Erakundeen azaroaren 4ko 35/2003 Legean araututako inbertsioko finantza fondoak, higiezin inbertsioko sozietateak eta higiezin inbertsioko fondoak.
<b>Araubidearen edukia</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Zergaren foru arauak 29.5 artikuluan jarritako beharkizunak betetzen dituzten inbertsioko finantza fondoek eta higiezin inbertsioko fondoek %1 ordainduko dute.</li><li>- Ez dute izango kuotan kenkaririk egiteko eskubiderik, eta errentak oinarri ezargarritik kanpo utziko dituzte, nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko ezartzen den araubidearen ondorioz.</li><li>- Baldin eta atxikipenen, konturako sarreraren eta, hala badagokio, ordainketa zatikatuen zenbatekoa kuota efektiboaren zenbatekoa baino handiagoa bada, Zerga Administrazioak soberakina itzuliko du ofizioz.</li><li>- Bazkideei egindako mozkinen banaketa atxikipen araubide orokorrari lotuta dago, baina ez du izango zergapetze bikoitza saihesteko kenkaria aplikatzeko eskubiderik.</li><li>- Ondare sozietateen araubidea ez zaie aplikatuko inoiz.</li></ul>

## 5.19 ONDARE SOZIETATEAK

<b>ONDARE SOZIETATEAK (SZFAren 66.etik 70.era bitarteko artikulua)</b>	
<b>Aplikazio eremua</b>	<p>- Ondare sozietateetat joko dira honako egoera hauek guztiak betetzen dituzten zergadunak:</p> <p>a) Gutxienez zergaldiko laurogeita hamar egunetan haren aktiboaren erdia baino gehiago baloreez osatuta izatea, edo haren aktiboaren erdia baino gehiago jarduera ekonomikoei atxikita ez egotea.</p> <p>b) Haren bazkide guztiak zergaldi osoan pertsona fisikoak izatea.</p> <p>c) Gutxienez entitatearen diru sarreren %90 Gipuzkoako Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren abenduaren 29ko 10/2006 Foru Arauaren 65. artikuluan aipatzen diren errenta iturrietatik etortzea.</p> <p>- Artikulu honetako aurreko apartatuetan ezarritako baldintzak betetzen dituzten entitateak ez dira ondare sozietateetat joko beraien partaidetzaren erakusgarri diren baloreak bigarren mailako balore merkatu ofizialetakoren batean negoziatziora onartuta dauden zergaldietan.</p> <p>- Oinarri ezargarria entitatearen sarrera osoekin bat etorriko da, eta ondorengo arauak bakarrik aplikatuko zaizkio:</p> <p>a) Balorazio arauak irabazi asmoa duten eskualdaketetan eta sozietate eragiketetan.</p> <p>b) Balorazio erregelak: eragiketa lotuak.</p> <p>c) Balorazio arauak: egoitza aldaketak, establezimendu iraunkorren jarduerari uztea, paradisu fiskaletan egoitza duten pertsona edo entitateek nahiz beraiekin batera egindako eragiketak, eta atxiki beharreko kopuruak.</p> <p>d) Kontabilitate balioaren ordezkari merkatuko ohiko balioa jartzearen ondorioak.</p> <p>e) Denboraren arabera egozpena. Sarrera eta gastuak kontabilitatean inskribatzea.</p> <p>f) Subkapitalizazioa.</p> <p>g) Nazioarteko gardentasun fiskala.</p> <p>- Ondare sozietateen oinarri ezargarria zehazteko, inolako gasturik ez da kengarritzat hartuko, galera eta irabazien kontuan kontabilizatuta badago ere.</p> <p>Entitatearen diru sarreren barruan etxebizitzetatik lortu diren kapital higiezinaren etekinak –Gipuzkoako Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren abenduaren 29ko 10/2006 Foru Arauaren 35. artikuluko 1. apartatuan jasotakoak–, baldin eta horrelakorik badago, ondare sozietateek xedapen horretan ezarritakoa aplikatu ahal izango dute errenta horiei dagokienez.</p> <p>Baldin eta entitatearen diru sarreren barruan Gipuzkoako Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren abenduaren 29ko 10/2006 Foru Arauaren 37. artikuluko 1. apartatuko a) eta b) letretan aipatutako dibidenduak edo mozkinetako partaidetzak badaude, ondare sozietateek foru arau horren 9. artikuluko 25. zenbakian xedatutakoa aplikatu ahal izango dute errenta horiei dagokienez.</p> <p>- %24ko karga tasa ordaindu behar dute.</p> <p>- Ez da aplikatuko inolako kenkaririk edo hobaririk, nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko kenkaria salbuetsita.</p>
<b>Bazkideen tributazioa</b>	<p>- Baldin eta ondare sozietateen araubide berezia aplikatu zen ekitaldietan lortutako mozkinak banatu badira, kontuan hartu gabe zer entitatek banatzen dituen haiek lortutako mozkinak, noiz banatzen diren eta zer zerga araubide aplikatzen den une horretan, establezimendu iraunkorra duten eta Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren zergadun diren pertsona fisikoek ez dituzte zergaldiko errentan sartu behar.</p> <p>- Baldin eta ondare sozietateen partaidetzak eskualdatzen badira, kontuan hartu gabe noiz banatzen diren eta zer zerga araubide aplikatzen den une horretan, irabazia edo galera eskurapen eta titularitate balioaren eta horien eskualdaketa balioaren arteko diferentzia izango da, betiere eskualdatzailea establezimendu iraunkorra duen eta Zergadun Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergaren zergadun den pertsona fisikoak bada.</p>

## 5.20 BATERATZE FISKALEKO ARAUBIDEA

<b>BATERATZE FISKALEKO ARAUBIDEA (SZFAren 71.etik 89.era bitarteko artikulua)</b>	
<b>Aplikazio eremua</b>	<p>- Talde fiskaltzat hartuko da Espainian egoitza duen eta sozietate nagusi batek eta horren menpeko sozietate guztiek osatuta dagoen sozietate anonimoen, erantzukizun mugatuko sozietateen eta akzio bidezko sozietate komanditarioen multzoa.</p> <p>- Honako beharkizun hauek betetzen dituen hartuko da sozietate nagusizat:</p> <p>a) Aurreko apartatuan jasotako izaera juridikoetako bat izatea edo, hori ez bada, nortasun juridikoa izatea eta Sozietateen gaineko Zergari lotuta eta salbuetsi gabe egotea. Entitate ez-egoiliarrek Gipuzkoan kokatuta dituzten establezimendu iraunkorrak sozietate nagusizat hartu ahal izango dira, haiei lotutako partaidetzak dituzten sozietateei dagokienez.</p> <p>b) Beste sozietate baten edo batzuen kapital sozialean gutxienez %75eko zuzeneko nahiz zeharkako partaidetza izatea tributazio araubide hau aplikagarria den zergaldiaren lehen egunean edo gutxienez kapital sozialaren %70ekoa, baldin eta akzioak merkatu erregulatu batean negoziatzeko onartuta dituzten sozietateak badira. Azken portzentaje hori aplikatu ahal izango da, halaber, beste sozietate batzuetan zeharkako partaidetza edukitzean ere, baldin eta aipatu portzentaje hori lortzen bada akzioak merkatu erregulatu batean negoziatzeko onartuta dituzten menpeko sozietateen bidez.</p> <p>c) Partaidetza hori zergaldi osoan izatea. Entitate partaidetua deseginez gero, ez da eskatuko partaidetza zergaldi osoan izateko beharkizuna betetzea.</p> <p>d) Espainian egoitza duen eta nagusizat hartzeko beharkizunak betetzen dituen beste sozietate baten menpekoa ez izatea.</p> <p>e) Interes ekonomikoko talde espainiar eta europarrei, enpresen aldi baterako batasunei, edo ondare sozietateei aplikagarri zaien araubide berezira bilduta ez egotea.</p> <p>f) Lurralde espainiarrean egoitzarik ez duten entitateen establezimendu iraunkorrak direnean, entitate horiek ez izatea Espainian egoiliarra den eta nagusizat hartzeko baldintzak betetzen dituen beste entitate baten menpekoak, eta beren egoitza Espainiarekin nazioarteko zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmena –informazioa elkarri trukatzeko klausula izango duena– sinatu duen herrialde edo lurralde batean izatea.</p> <p>- Sozietate bat menpekoa izango da, baldin eta sozietate nagusiak bere gainean aurreko apartatuko b) eta c) letretan jasotako beharkizunak betetzen dituen partaidetza badu.</p>

	<p>- Baldintza hauetako bat betetzen duten entitateek ezingo dute sartu talde fiskaletan:</p> <p>a) Zerga honetatik salbuetsita egotea.</p> <p>b) Zergaldia ixtean konkurtso egoeran egotea edo uztailaren 2ko 1/2010 Errege Dekretu Legegileak, Kapital Sozietateei buruzko Legearen Testu Bateratuari buruzkoak, 363. artikuluko 1. apartatuaren d) letran jasotako ondare egoeran sartuta egotea, kapital sozietate forma izan gabe ere, salbu eta urteko kontuak onartzen diren ekitaldia amaitu aurretik azken egoera hori gainditu bada.</p> <p>c) Sozietate nagusiarenaz bestelako karga tasa batean Sozietateen gaineko Zergari lotuta dauden menpeko sozietateak izatea.</p> <p>d) Menpeko sozietatea izatea, talde fiskalean sartzeko beharkizunak betetzen ez dituen beste sozietate baten bitartez horretan parte harturik.</p> <p>e) Menpeko sozietateak, lege aginduz horiei ezarritako ekitaldia sozietate nagusiarenari egokitu ezin zaionean.</p> <p>- %75eko zuzeneko nahiz zeharkako partaidetza baten moduko bat eskuratzen zaien sozietateak derrigorrez talde fiskalean sartuko dira, ondorengo zergalditik aurrerako ondorioetarako. Sozietateak sortu berriak direnean, eraketaren momentutik aurrera sartuko dira taldean, baldin eta talde fiskalean sartzeko gainerako beharkizunak betetzen badira.</p> <p>- Menpeko sozietatearen izaera galtzen dutenak talde fiskaletik kanpora aterako dira, hura gertatzen den zergaldi beraren ondorioekin.</p> <p>- Talde fiskala osatu behar duten sozietate guztiek horrelakoa erabakitzen duenean aplikatuko da bateratze fiskaleko araubidea.</p> <p>- Baldin eta uztailaren 9ko 11/2010 Errege Dekretu Legeak, aurrezki kutxen gobernu organoei eta araubide juridikoaren beste alderdi batzuei buruzkoak, 5. artikuluan jasotzen duenari jarraituz aurrezki kutxak finantza jardueran zeharka ari badira, aurrezki kutxak eta horrek bere finantza negozio osoaren ekarpena egiten dion kreditu erakundeak aukera izango dute bateratze fiskaleko araubidea aplikatzeko, baldin eta 74. artikuluan horretara begira ezartzen diren eskakizunak ere betetzen badira. Bateratze fiskaleko araubidea aplikatu ezean, erakundeek zergaren araubide orokorra aplikatuko dute.</p>
--	---

<p><b>Oinarri ezargarriaren zehaztapena</b></p>	<p>- Honako hauek batuz zehaztuko da talde fiskalaren oinarri ezargarria:</p> <p>a) Talde fiskala osatzen duten sozietate guztien eta bakoitzaren banakako oinarri ezargarriak, oinarrietatik kanpo utzita banakako oinarri ezargarri negatiboaren konpentsazioa.</p> <p>b) Deuseztapenak.</p> <p>c) Aurreko ekitaldietan egindako deuseztapenen txertaketak.</p> <p>d) Talde fiskalaren oinarri ezargarri negatiboaren konpentsazioa, aurreko letretako emaitzen batura positiboa denean.</p> <p>- Talde fiskalean sartzekoan edozein sozietatek konpentsatu gabe izan ditzakeen oinarri ezargarri negatiboak taldearen oinarrian konpentsatu ahal izango dira, sozietatearen beraren banakako oinarri ezargarriaren mugapean. Taldearen oinarri ezargarritik kanpo utzi behar dira, ondorio soil horietarako, zergaren foru arauak 33. artikulua 2. apartatua aipatutako dibidenduak edo mozkinetako partaidetzak.</p> <p>- Talde fiskaleko sozietateek zergaren foru arauak 22. artikuluan aipatutako aparteko mozkinen berrinbertsioa egin ahal izango dute; aparteko mozkina lortu zuen sozietateak berak berrinbertitu ahal izango du edo, bestela, talde fiskaleko beste batek. Talde fiskaleko beste sozietate bati eskuratutako elementu batean gauzatu ahal izango da, elementu hori berria bada. Aparteko mozkinen berrinbertsioa ez da aplikatuko talde fiskaleko entitateek elkarren artean egindako eskualdaketak badira.</p>
<p><b>Kuota</b></p>	<p>- Talde fiskalaren kuota osotzat hartuko da sozietate nagusiaren karga tasa talde fiskalaren oinarri likidagarriari aplikatuta ateratzen den zenbatekoa.</p> <p>- Aipatutako kenkari eta onurak aplikatzeko jarritako beharkizunak talde fiskalari buruzkoak izango dira, bai eta zergaren foru arauak 19. artikuluan jasotako ez-integrazioaren araubidea aplikatzeko beharkizunak ere. Talde fiskalean sartzean edozein sozietatek egiteko dituen kenkariak taldearen kuota osoan egin ahal izango dira, tributazioaren banakako araubidean sozietate horri egokitu zaion mugapean.</p>
<p><b>Betebehar formalak</b></p>	<p>Sozietate nagusia behartuta egongo da, sozietate taldearen aitortzea aurkeztean, talde fiskalaren zerga zorra likidatzera eta Ogasun eta Finantza Departamentuko diputatuak erabakitako tokian, moduan eta epeetan ordaintzera. Sozietate nagusiak tributazioaren banakako araubidean aitortzea aurkezteko duen epearen barruan aurkeztu behar da taldearen aitortzea.</p>

**5.21 BAT EGITEAK, BEREIZKETAK, AKTIBOEN EKARPENAK, BALORE TRUKEAK, AKTIBO NAHIZ PASIBO OSOAREN LAGAPENAK ETA EUROPAKO SOZIETATE BATEN EDO EUROPAKO SOZIETATE KOOPERATIBO BATEN SOZIETATE HELBIDEA EUROPAR BATASUNeko ESTATU BATETIK BESTE ESTATU BATERA ALDATZEA ARAUTZEN DITUEN ARAUBIDE BEREZIA**

<b>BAT EGITEAK, BEREIZKETAK, AKTIBOEN EKARPENAK, BALORE TRUKEAK (SZFAren 90.etik 104.era bitarteko artikulua)</b>	
<b>Aplikazio eremua</b>	<p>- Bat egiteak, bereizketak, aktiboen ekarpenak, balore trukeak, aktibo nahiz pasibo osoaren lagapenak eta europar sozietate baten edo europar sozietate kooperatibo baten sozietate helbidea Europar Batasuneko estatu batetik beste estatu batera aldatzea, baldin eta 90., 101. edo 102. artikuluetan araututa dagoena betetzen badute.</p> <p>Araubide hau aplikatuko zaie bai ondoren datozen aktibo eta pasibo eskualdaketei eta bai zergaren foru arauaren 90. eta 101. artikuluetan aipatutako eragiketekin bat ez datozenei, baldin eta emaitza ekonomiko baliokideak badituzte; eskualdaketa hauek dira:</p> <p>a) Finantza bitartekarien inbertsio koefizienteei, baliabide propioei eta informazio obligazioei buruzko maiatzaren 25eko 13/1985 Legeak 8. artikulua 3. apartatuko d) letran aipatzen duen babes sistema instituzional bat eratzeko eta handitzeko egindako eskualdaketak.</p> <p>b) Kreditu entitateak berregituratzeko prozesuetan egindako eskualdaketak, baldin eta Bankuen Berregituratze Ordenaturako Fondoak esku hartuta egin badira uztailaren 26ko 9/2009 Errege Dekretu Legeak, bankuen berregituratzeari eta kreditu entitateen baliabide propioak indartzeari buruzkoak, 7. artikuluan aipatzen duen moduan.</p> <p>- Kapitulu honetan ezartzen den araubidea aplikatu ahal izateko, ezinbestekoa izango da hura aukeratzea 104. artikuluan zehazten diren erregelari jarraikiz.</p> <p>- Kapitulu honetan ezarritako araubidea ez da aplikatuko, baldin eta egindako eragiketaren helburu nagusia zerga iruzurra egitea edo zergak saihestea bada. Bereziki, araubidea ez da aplikagarria izango, eragiketa ez bada arrazoi ekonomiko baliodunengatik egiten, hau da, eragiketan parte hartzen duten entitateen jarduerak berregituratu edo arrazionalizatzeko asmoz, eta bai zerga onurak lortzeko helburu soilarekin.</p>
<b>Bat egitea</b>	<p>Bat egiteko eragiketak</p> <p>1) Entitate batek edo gehiagok dagoeneko existitzen den beste entitate bati beren ondare sozial guztiak eskualdatzea, likidaziorik egin gabe desegiten direnean. Beren bazkideei beste entitatearen kapital sozialaren balore adierazgarriak eta, hala badagokio, balio nominalaren %10etik gorakoa ez den diruzko</p>



	<p>konpentsazio bat ematen zaie edo, balio nominalik ez bada, balore haien balio nominalaren baliokide bat, haien kontabilitatek eratorria, hain zuzen.</p> <p>2) Bi entitatek edo gehiagok beste entitate berri bati ondare sozial guztiak eskualdatzea, likidaziorik egin gabe desegiten direnean. Beren bazkideei entitate berriaren kapital sozialaren balore adierazgarriak eta, hala badagokio, balio nominalaren %10etik gorakoa ez den diruzko konpentsazio bat ematen zaie edo, balio nominalik ez bada, balore haien balio nominalaren baliokide bat, kontabilitatek eratorria, hain zuzen.</p> <p>3) Entitate batek, likidaziorik egin gabe desegiten denean, ondare sozial osoa eskualdatzea bere kapital sozialaren balore adierazgarri guztien titularra den entitateari.</p> <p>Ezaugarriak</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Entitate batek edo gehiagok likidaziorik egin gabe desegitea.</li> <li>2. Dagoeneko existitzen den entitate bati edo entitate berri bati, likidaziorik egin gabe desegiten direnen entitateen ondare sozial guztiak eskualdatzea.</li> <li>3. Desegiten diren entitateen bazkideek entitate berriaren kapitalean parte izango dute.</li> </ol>
<p><b>Bereizketa</b></p>	<p>Bereizketak</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Entitate batek bere ondare soziala bi zatitan edo zati gehiagotan banatzea eta, behin likidatu gabe deseginda, lehendik existitzen diren edo eratu berriak diren bi entitate edo gehiagori horiek guztiak eskualdatzea.</li> <li>2) Entitate batek jarduera adarrak osatzen dituen bere sozietate ondarearen zati bat edo batzuk zatitzea eta blokean eskualdatzea lehendik badauden edo eratu berriak diren entitate bati edo gehiagori, entitate eskualdatzaileak, gutxienez, jarduera adar bat beretzat gordez.</li> <li>3) Entitate batek bere sozietate ondarearen zati bat zatitzea –beste entitate batzuen kapital sozialean gehiengoan ematen dioten kapital partaidetzak osatua– eta bere ondarean, gutxienez, beste entitate bat edo batzuen edo jarduera adar batean antzeko ezaugarriak dituzten partaidetzak gordetzea. Bereizitakoa beste entitate bati –sortu berriari edo lehendik dagoenari– eskualdatzen dio, eta horren truke entitate eskuratzailaren kapital sozialaren balore adierazgarriak jasotzen ditu</li> <li>4) Bereizitako entitatea eskuratzen dutenak bat baino gehiago direnean, bereizitako entitatearen bazkideei entitate eskuratzailaren kapitalaren balore adierazgarriak bereizitako entitatean ez bezalako proportzioan egotzi ahal izateko, entitate horiek eskuratzen dituzten ondareek jarduera adarrak eratu beharko dituzte.</li> </ol> <p>Ezaugarriak</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Bereizketa osoaren kasuan: bereizketaren ondorioz lehendik existitzen diren edo eratu berriak diren bi entitateri edo gehiagori desegiten den entitatearen ondare sozial guztiak eskualdatzea.</li> <li>2. Bereizketa partzialaren kasuan: lehendik existitzen diren edo eratu berriak diren bi entitateri edo gehiagori</li> </ol>

	<p>entitate baten zati bat edo gehiago eskualdatzea.</p> <p>3. Lehendik existitzen den edo eratu berria den entitateari entitate baten edo gehiagoren kapital sozialaren gehiengoa ematen duen partaidetza eskualdatzea.</p> <p>4. Bereizitako entitatearen bazkideek haren ondare soziala erosten duenaren bazkide bilakatzen dira.</p>
<p><b>Jarduera adarren ez-diruzko ekarpenak</b></p>	<p>Aurretik desegin gabe, entitate batek dagoeneko existitzen den edo eratu berria den beste entitate berri baten esku jarduera adar guztiak nahiz bat edo gehiago uztea, entitate eskuratzaileraren kapital sozialaren balore adierazgarrien truke.</p> <p>Jarduera adartzat hartuko da antolakuntzaren ikuspegitik berarekin ustiapen ekonomikoa dakarren unitate ekonomiko autonomoa eratu dezaketen ondare elementuen multzoa, hau da, bere kabuz aurrera atera daitekeen multzoa.</p>
<p><b>Kapital sozialaren balore adierazgarrien trukea</b></p>	<p>Entitate batek egiten duen eragiketa kapital sozialaren balore adierazgarrien truketzat joko da, entitateak eragiketa hauetako bat egiten duenean: beste entitate bateko boto eskubideen gehiengoa lortzeko bidea emango dion beste entitate horren kapital sozialaren partaidetza eskuratzen badu edo, dagoeneko gehiengoa izanez gero, partaidetza handiagoa eskuratzen badu. Aurreko kasuetan, bazkideei, haien baloreen truke, lehenengo entitatearen kapital sozialaren beste balore adierazgarri batzuk esleituko zaizkie, eta, hala badagokio, diru konpentsazioa emango zaie. Konpentsazio horrek ez du gainditu beharko balio nominalaren %10 edo, balio nominalik ezean, balore horien nominalaren baliokidea den balioa, kontabilitatetik ondorioztatuko dena.</p>

- Aurreko artikuluan aipatutako eragiketa horietatik eratorritako errenta hauek ez dira oinarri ezargarrarian sartuko:

a) Espainian dauden ondasun eta eskubideen eskualdaketetan sortzen diren errentak. Entitate eskuratzailleak egoitza atzerrian duenean, Espainian dagoen establezimendu iraunkor bati atxikitako elementuak eskualdatzean sortu diren errentak bakarrik kenduko dira oinarri ezargarririk.

b) Europar Batasunekoak ez diren baina Espainian kokatuta dauden establezimendu iraunkorrek Espainian egoitza duten entitateen alde eskualdatzean sortutako errentak.

c) Espainian kokatutako establezimendu iraunkorren lurralde espainiarreko entitate ez-egoiliarrek egindako eskualdaketan ondorioz sortutako errentak.

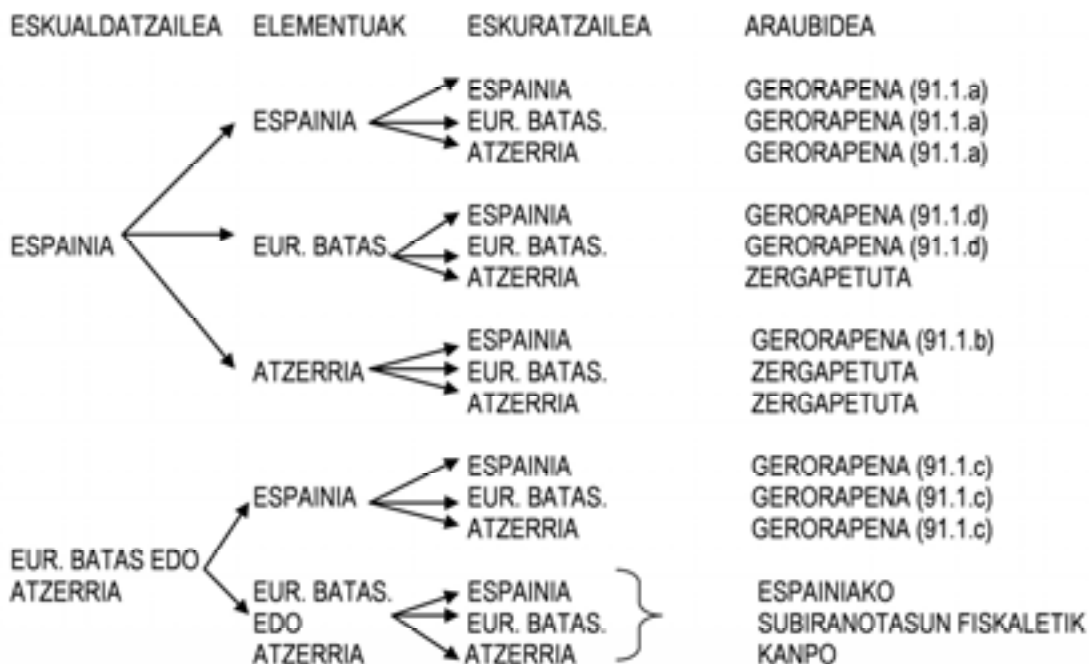
Entitate eskuratzailleak egoitza atzerrian duenean, Espainian dagoen establezimendu iraunkor bati atxikitako elementuak eskualdatzean sortu diren errentak bakarrik kenduko dira oinarri ezargarririk.

d) Espainia ez den Europar Batasuneko beste estatu batzuetan kokatuta dauden establezimendu iraunkorrek estatu haietan egoitza duten entitateei establezimendu iraunkorrek eskualdatzeagatik sortzen direnak, baldin eta errenta horiek uztailaren 23ko 90/434/EEE Zuzentarauaren eranskinean zehaztutako formaren bat badute, eta zuzentarau horretako 3. artikuluan aipatutako zergetako batek zergapetuta eta zerga horietako edozeinetatik salbuetsita ez badaude.

- Nolanahi ere, itsasontzi edo aireontziak nahiz horien ustiapenari atxikitako ondasun higigarriak eskualdatzean sortutako errentak oinarri ezargarrarian sartu behar dituzte nazioarteko itsas edo aire nabigazioko entitateek, entitate eskuratzailleak egoitza Espainian ez duenean.

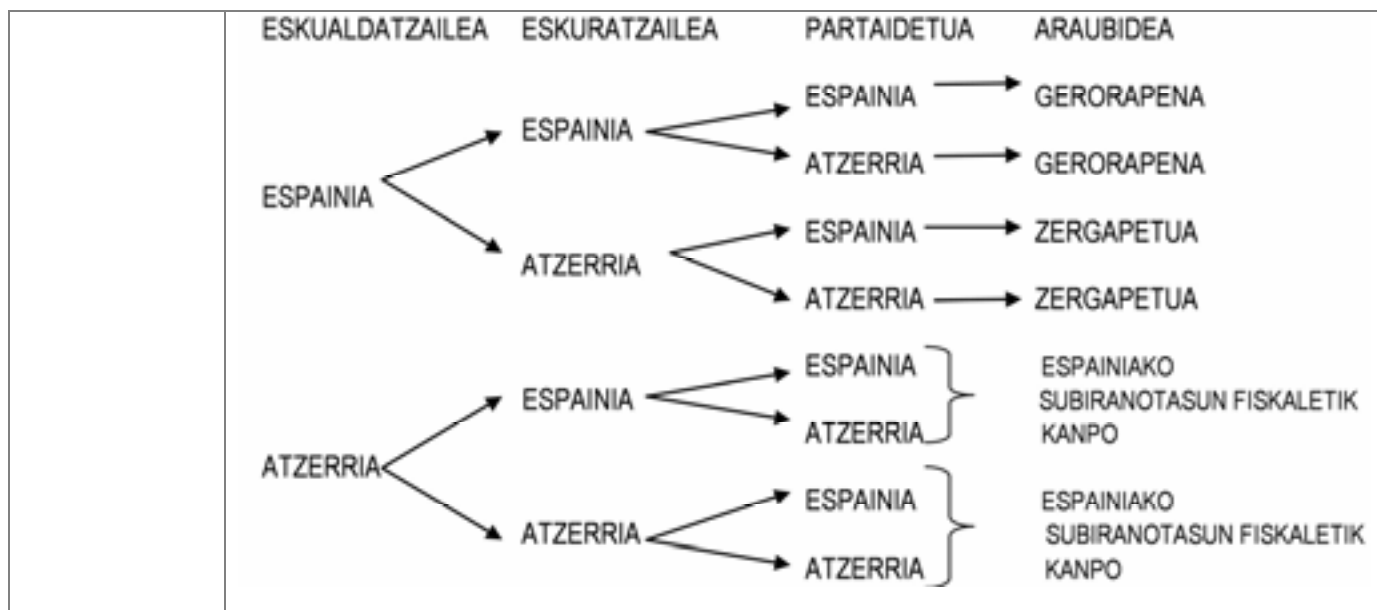
- Eragiketan parte hartzen duten entitateen egoitzaren eta eskualdatutako elementuen kokalekuaren arabera, zergaren foru arauak 91. artikuluan araututako hainbat egoera daude:

**Eskualdaketan sortutako errenten araudia**



Ondorengo eskeman ikusi dezakegu zer egoera desberdin gertatu daitezkeen segun eta non dauden bereizketa finantzarioaren kasuan entitate eskualdatzailearen eta eskuratzaillearen egoitza eta, halaber, entitate partaidetuaren egoitza, zeinen bere kapital sozialaren balore ordezkagarriak aldatzen diren, non dagoen arabera.

Gerorapen araubidea aplikagarria den kasu bakarra entitate eskuratzaillea eta eskualdatzailea estatu espainiarreko egoiliarrek direnean gertatzen da.



<p><b>Ondasunak zerga ondorioetarako baloratzea</b></p>	<p>Aurreko artikuluan jasotako araubidea aplikagarria izan zaien eragiketen ondorioz egindako eskualdaketen bitartez eskuratu diren ondasun eta eskubideak, zerga ondorioetarako, eragiketa egin aurretik entitate eskuratzailan zuten balio berberaz baloratuko dira. Era berean, entitate eskualdatzaileak haiek erosi dituen data mantenduko da, zuzenketa monetarioa aplikatzearen ondorioetarako. Balio horietan, eragiketa dela-eta zergapetutako errenten zenbatekoa zuzendu behar da.</p>
<p><b>Ekarpenaren kontraprestazioan jasotako akzio edo partaidetzak zerga ondorioetarako baloratzea</b></p>	<p>Jarduera adar bat ematean jasotako akzio edo partaidetzak, zerga ondorioetarako, unitate ekonomiko autonomoaren kontabilitatezko balioagatik baloratuko dira, hala behar denean balio hori eragiketa dela-eta sozietate eskualdatzailearen oinarri ezargarrian sartu diren errenten zenbatekoan zuzendu ondoren.</p>

Baloreen trukearekin sortzen diren errentak ez dira Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren edo zerga honen oinarri ezargarrian sartuko baldintza hauek betetzen direnean:

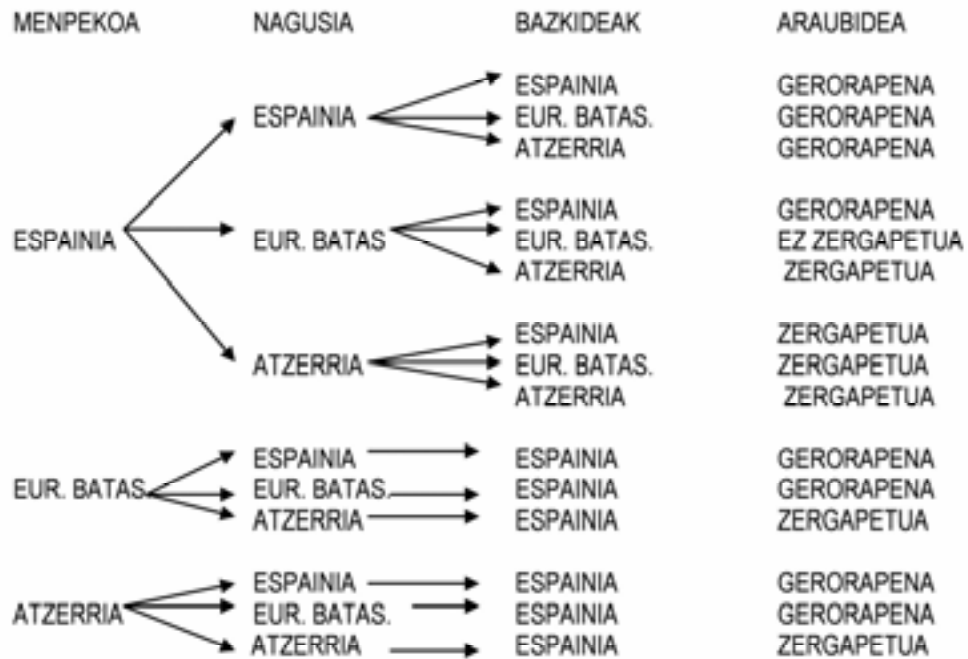
a) Baloreak trukatzten dituzten bazkideek lurralde espainiarrean edo Europar Batasuneko estaturen batean eduki behar dute egoitza. Beste edozein estatutan edukiz gero, bazkideek jasotzen dituzten baloreak Espainian egoitza duen entitate baten kapital sozialaren balore ordezkagarriak izango dira.

b) Baloreak eskuratzen dituen entitateak Espainian izan behar du bere egoitza edo, bestela, 90/434/EEE Zuzentarauaren aplikazio eremuan sartuta egon.

c) Errentak sortu dituzten eragiketetan esku hartu duten entitateek, arauz paradisu fiskaltzat hartzen diren herri edo lurraldeetan helbideratuta edo kokatuta ez egotea; edo errentak lurralde horien bidez lortuak ez izatea.

Baloreen trukean parte hartu duten entitateak eta bazkideak helbideratuta non dauden arabera ondorengo egoerak sortuko dira.

**Balore trukearen zerga araubidea**



Partaidetzaren balio fiskala:

- Bazkideek jasotako partaidetzaren balorazioa:

Zergen ondorioetarako, bazkideek jasotzen dituzten baloreak horien balioaren arabera baloratuko dira, eta balio hori zerga honekin edo Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergarekin bat kalkulatu da, dagokionaren arabera. Balorazio horri diruz entregatu edo jasotako konpentsazio osagarriaren zenbatekoa gehitu edo gutxituko zaio. Jasotako baloreek emandakoen eskuratze data gordeko dute.

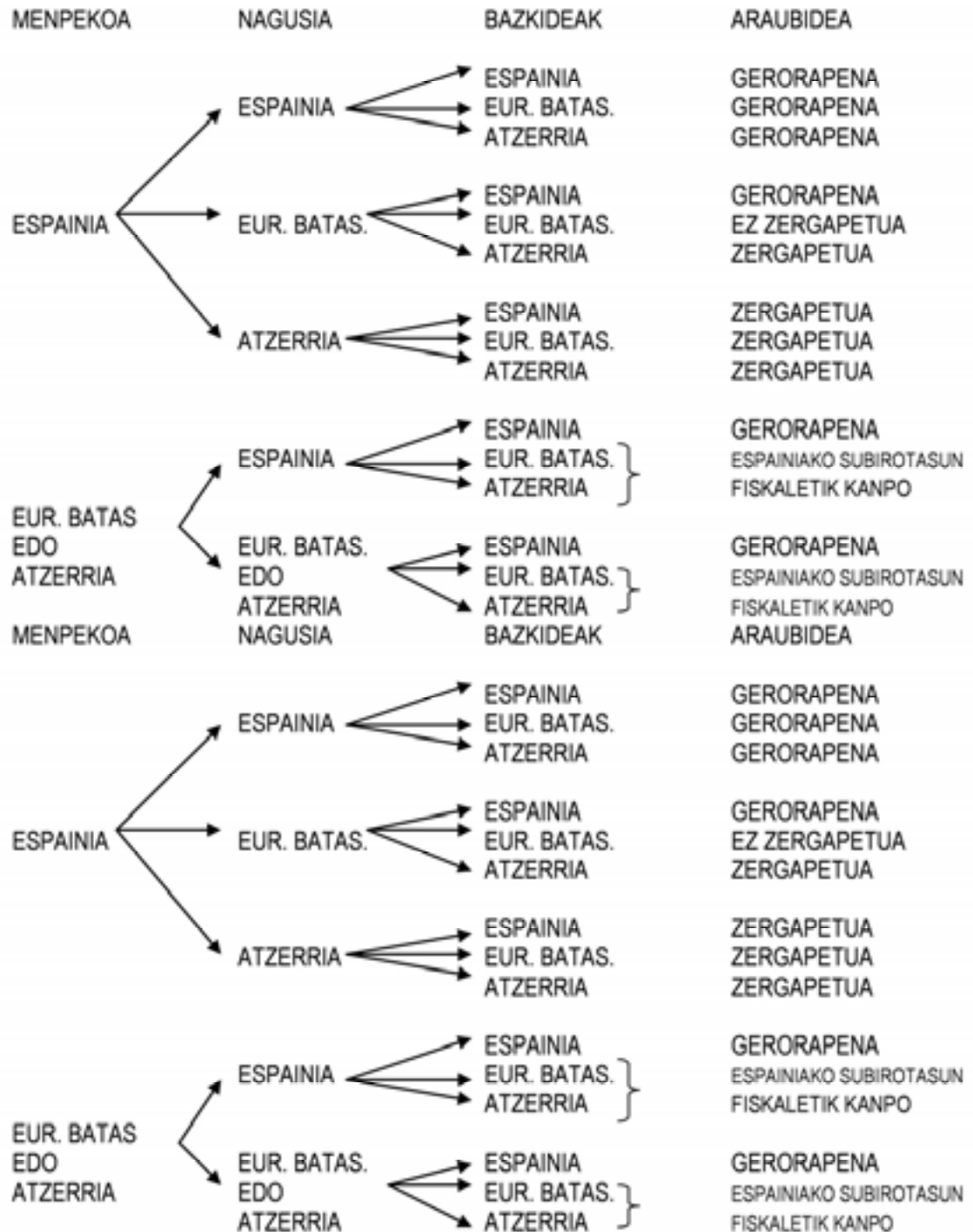
- Baloreak trukatzten dituen entitateak jasotako partaidetzaren balorazioa:

Baloreak trukatzten dituen entitateak jasotako baloreak ekarpena egin duten bazkideen ondarean zuten balioaren arabera baloratuko dira, zerga honen edo Pertsona Fisikoen Errentaren Zergaren arauari jarraikiz, salbu merkatuko ohiko balioa txikiagoa bada, horrelakoetan azken horren arabera baloratuko baitira.

- Bazkideentzako zerga araubide berezia:

Ez dira oinarri ezagarrrian sartuko entitate eskuratzaillearen baloreak entitate eskualdatzaileko bazkideei ematea dela-eta sortzen diren errentak, baldin eta bazkide horiek egoitza Espainian edo beste edozein estatutan badute, azken kasu horretan baloreak Espainian egoitza duen entitate baten kapital sozialaren ordezkagarriak direnean.

Bat egin, xurgatu eta osorik edo partzialki bereizteko eragiketak direla-eta bazkideek zerga ordaindu beharra



- Eragiketen bidez jasotako baloreen balorazioa

Bat egite, xurgatze eta bereizte oso edo partzialeko eragiketen bidez jasotako baloreak, zerga ondorioetarako, emandako baloreen balioaren arabera baloratuko dira, eta hori zerga honi edo Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari jarraituz zehaztuko da, hots, bietatik egoki denari jarraituz. Balorazio horri, dirua emanez edo jasoz egiten den konpentsazio osagarriaren zenbatekoa gehitu edo murriztuko zaio. Jasotako baloreek emandakoen eskuratzeko data gordeko dute.

<p><b>Diruzkoak ez diren ekarpen bereziak</b></p>	<p>- Zerga araubide berezia diruzkoak ez diren ekarpenei ere aplikatuko zaie, Sozietateen gaineko Zergaren subjektu pasiboak edo Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunak hala aukeratzen badu, baldintza hauek betetzen dituztenean:</p> <p>a) Ekarpena jasotzen duen entitatea lurralde espainiarrean egoiliarra izatea, edo bertan egiten dituen jarduerak emandako ondasunei atxikitako establezimendu iraunkor baten bitartez egitea.</p> <p>b) Behin ekarpena egin ondoren, zerga honen subjektu pasiboak edo Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunak gutxienez %5eko partaidetza izatea ekarpena jasotzen duen entitatearen fondo propioetan.</p> <p>Partaidetza zenbatekoaren arabera ondorengo egoerak gertatu daitezke:</p> <table border="1" data-bbox="528 701 1369 891"> <thead> <tr> <th>Ekarpena egin aurreko partaidetza</th> <th>Ekarpena egin ondorengo partaidetza</th> <th>Araubidea</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>%5 baino gutxiago</td> <td>%5 baino gutxiago</td> <td>Gerorapenik ez</td> </tr> <tr> <td>%5 baino gutxiago</td> <td>Gutxienez %5</td> <td>Gerorapena</td> </tr> <tr> <td>%5 gutxienez</td> <td>%5 baino gehiago</td> <td>Gerorapena</td> </tr> </tbody> </table> <p>c) Akzio edo partaidetzen ekarpenak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunek egiten badituzte, aurreko a) eta b) letretan adierazitako baldintzez gain, honako hauek ere bete beharko dira:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ekarpen horiei dagokien kapital soziala duen entitateak lurralde espainiarrean izatea bere egoitza, eta entitate horri aplikagarria ez izatea interes ekonomikoko talde espainiar eta europarrei, enpresen aldi baterako batasunei eta ondare sozietateei aplikagarri zaizkien araubide bereziak.</li> <li>- Entitatearen fondo propioetan adierazten duten partaidetza gutxienez %5 izatea.</li> <li>- Akzio edo partaidetzak ekarpen-egilearen esku egotea etenik gabe ekarpena formalizatzen duen agiri publikoa egin aurreko urtean.</li> </ul> <p>d) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren zergadunek c) letran jasotzen ez diren ondare elementuen ekarpenak eginez gero, elementu horiek Merkataritza Kodearen arabera kontabilizatzen diren jarduera ekonomikoei atxikita egotea.</p>	Ekarpena egin aurreko partaidetza	Ekarpena egin ondorengo partaidetza	Araubidea	%5 baino gutxiago	%5 baino gutxiago	Gerorapenik ez	%5 baino gutxiago	Gutxienez %5	Gerorapena	%5 gutxienez	%5 baino gehiago	Gerorapena
Ekarpena egin aurreko partaidetza	Ekarpena egin ondorengo partaidetza	Araubidea											
%5 baino gutxiago	%5 baino gutxiago	Gerorapenik ez											
%5 baino gutxiago	Gutxienez %5	Gerorapena											
%5 gutxienez	%5 baino gehiago	Gerorapena											
<p><b>Aktibo eta pasibo osoa lagatzea</b></p>	<p>- Kapitulu honetan jasotako araubidea aplikagarria izango da, subjektu pasiboak hala aukeratzen badu, merkataritza sozietateen aldaketa estrukturalak onartzen dituen apirilaren 3ko 3/2009 Legeak 81.etik 84. artikulura bitartean aipatzen dituen aktibo eta pasiboaren erabateko lagapenetan, beharkizun hauek betetzen badira:</p> <p>a) Desegiteko erabakia hartu aurreko urtebetean desegindako entitatean gutxienez boto eskubideen %25 duen bazkide baten edo gehiagoren alde lagatzea.</p> <p>b) Bazkideei esleitutako aktibo eta pasibo guztien artean, desegindako entitatearen jarduera osoa edo jarduera adar bat edo gehiago osatzea.</p> <p>c) Entitate lagatzaileak egoitza Espainian izatea edo establezimendu iraunkor baten bitartez Espainian jarduerak egitea, eragiketaren emandako ondasunak horri atxiki ahal izateko.</p> <p>Laga diren ondare elementuak ezingo dira baloratu, zerga ondorioetarako, merkatuko balio normalaren gainetik.</p>												
<p><b>Kreditu erakundeen ondare elementuen eskualdaketa</b></p>	<p>Sozietateen gaineko Zergaren oinarri ezargarrarian sartu gabe geratu ahal izango dira ondare elementuak eskualdatzean sortutako errentak, hain zuzen maiazaren 25eko 13/1985 Legeak 8. artikulua 3. apartatuko d) letran aipatzen duen babes sistema instituzional bat</p>												

<b>zerga araubidea</b>	eratzeko eta handitzeko akordioak betez kreditu erakundeek egindako aktibo eta pasibo truke baten ondoriozkoak direnak. Horretarako baldintza izango da, dena den, erakunde eskuratzailerako bakoitzak elementu eskuratuak zerga ondorioetarako baloratzea, hain zuzen horiek erakunde eskualdatzailean eskualdaketa egin aurretik zuten balioaren arabera; eta balorazio horixe hartuko da kontuan, geroago elementu horiei loturik sortzen diren errentak zehazteko.
<b>Zergapetze bikoitza saihesteko arauak</b>	Zergaren foru arauak 93., 94.2 eta 101. artikuluetan jasotako balorazio arauak aplikatzeagatik sortu daitezkeen zergapetze bikoitza saihesteko arauak: - Aportaturiko ondasunei egotzitako errenten kargura banatu diren mozkinen eskubidea emango dute zergaren foru arauaren 33.2 artikuluan aipatutako den kenkaria aplikatzeko –dibidenduen barruko zergapetze bikoitza saihestekoa–, bazkidearen partaidetza portzentajea eta haren antzinasuna edozein direla ere. Irizpide bera erabiliko da, orobat, partaidetza eskualdatzeagatik sortutako errenten kenkaria egitean, hain zuzen ere, zergaren foru arauaren 33.5 artikuluan aipatzen dena eta plusbalioak barruko zergapetze bikoitza saihesteko aplikatzen dena. - Aportaturiko ondasunei egotzitako errenten kargura banatutako mozkinen eskubidea emango dute dibidenduak oinarri ezargarrian ez integratzeko edo, hala badagokio, nazioarteko zergapetze bikoitzaren kenkaria aplikatzeko, zergaren foru arauaren 19. eta 34. bis artikuluetan hurrenez hurren ezarritakoari jarraituz, bazkidearen partaidetza maila edozein dela ere. - Entitate eskuratzailerak kontabilizatu duen moduagatik ezinezkoa gertatu bada zergapetze bikoitza saihestea, aurreko paragrafoan jasotako arauak aplikatzearen ondorioz, entitate horrek bera iraungitzera doanean egingo ditu zergaren foru arauaren 93., 94.2 eta 101. artikuluetan jasotako balorazio arauak aplikatuz egingo liratekeen kontrako zeinuko doiketak. Dena den, entitate eskuratzailerak iraungi baino lehen egin ahal izango ditu kontrako zeinuko doiketak, bazkideek beren partaidetza eskualdatu dutela frogatzen badu. Doiketak egiteko muga bazkideen oinarri ezargarrian eskualdaketa tagatik sartu den zenbatekoa izango da.

## 5.22 MEATZARITZAREN ZERGA ARAUDIA

<b>MEATZARITZAREN ZERGA ARAUDIA (SZFAren 105.etik 109.era bitarteko artikulua)</b>	
<b>Aplikazio eremua</b>	Meatzeen uztailaren 21eko 22/1973 Legeak 3. artikulua 1. apartatuko C sekzioan, Meatzeen Legea aldatzeko azaroaren 5eko 54/1980 Legeak ezarritako D sekzioan eta erregelamenduz izaera orokorrean, aipatutako artikulua A eta B sekzioen artean, erabakitzen diren meaguneak eta gainerako baliabide geologikoak bilatu, ikertu, ustiatu edo horietatik etekina ateratzen dituzten entitateak.
<b>Amortizazio askatasuna</b>	10 urteko amortizazio askatasuna izan dezakete, ustiapenaren emaitza oinarri ezargarrian lehen aldiz sartzen den zergaldiaren hasieratik aurrera, meatzaritzako aktiboetan egindako inbertsioei eta lur eremuen kontzeptuan ordaindutako kopuruei dagokienez.
<b>Agortze faktorea</b>	- Agortze faktorea kontzeptuan zuzendutako kopuruen zenbatekoan oinarri ezargarria murriztu ahal izango dute Meatzeen uztailaren 21eko 22/1973 Legeari jarraikiz ondorengo baliabide bat edo gehiago ustiatzen duten subjektu pasiboek: a) Meatzeen uztailaren 21eko 22/1973 Legeak 3. artikulua C sekzioan eta Meatzeen Legea aldatzeko 54/1980 Legeak sortu zuen D sekzioan sartutako baliabideak.



	<p>b) Aipatutako artikulua B sekzioan sartutako jatorri ez-naturaleko meaguneetatik lortutako baliabideak, baldin eta berreskuratu edo eraldatutako produktuak C sekzioan edo Meatzeen Legea aldatzeko azaroaren 5eko 54/1980 Legeak sortu zuen D sekzioan sartuta badaude.</p> <p><b>Modalitateak</b></p> <p>A) Agortze faktorea ez da handiagoa izango aurreko apartatuan aipatutako ustiapenei dagokien oinarri ezargarriaren zatiaren %30 baino.</p> <p>B) Hornidurako Plan Nazionalen lehentasunezko zat hartutako lehengai mineral bat edo batzuk ustiatzen dituzten entitateek aukera izango dute agortze faktorea, baliabide horien buruzko jardueran, haiek saldatutako mineralen balioaren %15eraino iristeko. Halakotzat hartuko dira enpresek gero tratatu edo eraldatzeko kontsumitzen dituztenak ere. Kasu horretan, agortze faktoreagatik egindako zuzkidurak ezingo du handiagoa izan aipatu ustiapenetatik ateratako sustantzien, horiekin batera datozen produktuen eta haietatik eratorritako beste sustantzia batzuen tratamendu, eraldaketa, merkaturatze eta salmentari dagokien oinarri ezargarriaren zatia baino.</p> <p><b>Beharkizunak</b></p> <p>a) Agortze faktorearen kontzeptuan oinarri ezargarriari gutxitutako kopuruak bakar-bakarrik 107. artikuluan zerrendatuta dauden meatzaritzako jarduerekin zuzenean lotutako gastu, lan eta ibilgetuetan inbertitu ahal izango dira.</p> <p>b) Agortze faktorea dela-eta zergaldi bakoitzean oinarri ezargarriari gutxitzen zaion zenbatekoa hamar urteko epean berrinbertitu beharko da hura amaitzen denetik aurrera.</p> <p>c) Agortze faktorea dela-eta oinarri ezargarriari gutxitutako zenbatekoa gehitu beharko zaie zergaldi bakoitzean entitatearen erresebakotuei.</p> <p>- Agortze faktorea aplikatuz finantzatu diren inbertsioek ezingo dituzte izan zergaren foru arauaren VII. tituluaren IV., V. eta VI. kapituluetan jasotako kenkariak.</p>
--	--

## **5.23 HIDROKARBURUEN IKERKETARI ETA USTIAPENARI BURUZKO ZERGA ARAUDIA**

### **HIDROKARBURUEN IKERKETARI ETA USTIAPENARI BURUZKO ZERGA ARAUDIA (SZFAren 110.etik 114.era bitarteko artikulua)**

<b>Aplikazio eremua</b>	<p>Sozietateen xede bakarra honako hau izatea, alegia, hidrokarburu natural likido nahiz gasetzkoen lur azpiko sorburu eta bilguneak estatuko lurraldean eta Espainiako Erresumaren eskumeneko itsasaldearen nahiz itsas hondoen zorupean Hidrokarburuen Sektoreari buruzko urriaren 7ko 34/1998 Legeak jasotako moduan miatzea, ikertzea eta ustiatzea, eta -horien osagarri moduan- ateratako produktuak garraiatzea, biltzea, garbitzea eta saltzea.</p>
<b>Agortze faktorea</b>	<p><b>Zenbatekoa</b></p> <p>- Bi kopuru hauetako edozein murriztu ahal izango dute oinarri ezargarrian, agortze faktorearen kontzeptu gisa, entitateak aukeratuta:</p> <p>a) Hidrokarburuak saltzeagatik eta biltegiatze zerbitzuengatik izandako kontraprestazioaren %25, murrizpen hau egin aurreko oinarri ezargarriaren %50eko mugarekin.</p> <p>b) Murrizpen hau egin aurreko oinarri ezargarriaren %40.</p> <p><b>Beharkizunak</b></p> <p>Emakida hartzailleak hamar urteko epean inbertitu beharko ditu agortze faktorea dela-eta oinarri ezargarrian murriztutako kopuruak, hurrengo jardueretakoetan:</p> <p>A) Estatuko lurraldean eta Espainiako Erresumaren eskumeneko itsasaldearen nahiz itsas hondoen zorupean hidrokarburuaren lur azpiko sorburu edo bilguneak miatu, ikertu eta ustiatzeko jardueretan inbertitu beharko dira.</p>

<b>Beste berezitasun batzuk</b>	<p>B) Bai eta lan eremuak utzi eta itsas plataformak desegiteko lanetan ere. Eremuak utzi eta itsas plataformak desegiten direla ulertuko da lehorreko instalazio produktiboak edo itsas plataformak desagerrarazteko lanak egiten direnean, eta haiek hartutako lurzorua edo itsas espazioa emakida baimendu zuen dekretuan jasotako moduan libre uzten direnean.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Agortze faktorea dela-eta oinarri ezargarria murrizten den lehen zergaldia iritsi aurreko lau urteetan egindako miaketa, ikerketa eta ustiapen lanekin ere modu berean jokatuko da.</li> <li>- Agortze faktorea dela-eta oinarri ezargarria murriztu duen zenbatekoa entitatearen erreserba kontuei gehitu beharko zaie zergaldi bakoitzean.</li> <li>- Agortze faktorea aplikatuz finantzatzen diren inbertsioek ezingo dituzte izan zergaren foru arauaren VII. tituluaren IV., V. eta VI. kapituluetan jasotako kenkariak.</li> </ul> <p>Indarrean, iraungita edo amaituta dauden baimenetan eta emakidetan gauzatutako aktibo ukiezinak eta ikerketa gastuak ibilgetu ukiezintzat hartuko dira, horiek gauzatzen diren unetik aurrera, eta %50eko gehieneko urteko kuotaz amortizatu ahal izango dira. Halakotzat hartuko dira alde zuzeneko lan geologiko, geofisiko eta sismikoak nahiz terrenoetan sartu eta prestatzeko lanak, bai eta miaketa, ebaluazio eta garapen zundaketak nahiz putzuak berregokitu eta sorguneak artatzeko lanak ere.</p> <p>Ez zaio jarriko gehieneko mugarik aktibo ukiezinak eta ikerketa gastuak amortizatzeari.</p> <p>Aipatutako entitateek ondorengo ekitaldietako oinarri ezargarri bakoitza gehienez %50 murrizteko prozedura erabiliz konpentsatuko dituzte oinarri ezargarri negatiboak.</p>
<b>Karga tasa</b>	%35.

## **5.24 NAZIOARTEKO GARDENTASUN FISKALA**

### **NAZIOARTEKO GARDENTASUN FISKALA (SZFAren 115. artikulua)**

<b>Beharkizunak</b>	<p>Beharkizun hau zergadun ez-egoiliarren entitatean zuzeneko edo zeharkako partaidetza duten entitateei dagokie.</p> <p>Entitateak behartuta daude Espainian egoitza ez duen entitate batek lortutako errenta positiboa oinarri ezargarrian sartzera, baldin eta errenta hori ondorengo apartatuan jasota dauden mota haietako batekoa bada eta, era berean, baldintza hauek betetzen badira:</p> <p>a) Beren kabuz edo zergaren foru arauaren 16. artikuluan emandako zentzuan lotuta dauden pertsona edo entitateekin batera %50eko partaidetza edo handiagoa izatea Espainian egoitza ez duen entitatearen kapitalean, fondo propioetan, emaitzetan edo boto eskubideetan, betiere azken horren ekitaldia ixten den egunean.</p> <p>Espainian egoitza ez duten entitate lotuek duten partaidetza Espainian egoitza duten pertsona edo entitate lotuetan dakarren zeharkako partaidetzaren zenbatekoaren arabera konputatuko da.</p> <p>Sartu beharreko errenta positiboaren zenbatekoa kalkulatzeko, emaitzetan duen partaidetzaren proportzioa eta, horrelakorik ez bada, kapitalean, fondo propioetan edo boto eskubideetan duen partaidetzaren proportzioa kontuan hartuko da.</p> <p>b) Espainian egoitza ez duen entitateak ordaindutako kopurua –zerga honen berdina edo antzekoa den karga izateagatik ondorengo apartatuan jasotako errenta motetako bati egozgarria dena– zerga honen arauari jarraikiz ordaindu beharko litzatekeenaren %75 baino txikiagoa izatea.</p>
---------------------	---

**Oinarri  
ezargarrian  
sartuko diren  
errentak eta  
sartuko ez  
direnak**

- Oinarri ezargarrian honako jatorrietako bat duen errenta positiboa sartuko da bakarrik:

a) Landa izaerako ondasun higiezinaren edo horien eskubide errealeen titularitatea, salbu jarduera enpresarial bati atxikita daudenean, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren abenduaren 29ko 10/2006 Foru Arauak 25. eta 27. artikuluetan jasotakoaren arabera, edo sozietate titularraren talde bereko entitate ez-egoiliarrei haien erabilera laga zaienean, Merkataritza Kodeak 42. artikulua emandako zentzuan.

b) Edozein entitate motaren fondo propioetan parte hartzea, eta kapital propioak hirugarrenei lagatzea, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren abenduaren 29ko 10/2006 Foru Arauak 37. eta 38. artikuluetan jasotakoaren arabera.

c) Kreditu, finantza, aseguru eta zerbitzugintzako jarduerak, salbu esportazio jarduerekin zuzenean lotuta daudenak, baldin eta zuzenean edo zeharka Espainian egoitza duten eta zergaren foru arauaren 16. artikulua zentzuan lotuta dauden pertsonekin edo entitateekin batera egin badira, entitate egoiliar horientzat gastu kengarriak sortzen dituztenean.

Ez da sartuko errenta positiboa, baldin eta kreditu, entitate ez-egoiliarren finantza, aseguru edo zerbitzu prestazioko jardueretatik eratorritako diru sarreraren %50 baino gehiago, salbu esportazioarekin zuzenean lotutakoak, zergaren foru arauaren 16. artikulua zentzuan lotuta ez dauden pertsonekin edo entitateekin batera egindako jardueretatik badator.

d) Aurreko a) eta b) letretan aipatutako ondasun eta eskubideak eskualdatzean errentak sortzen direnean.

- Ez dira sartuko, ordea, aurreko a), b) eta d) letretan jasotako errentak, entitate ez-egoiliarren lortuak, zuzenean edo zeharka %5etik gora partaidetuak diren entitateetatik eratorriak badira, bi beharkizun hauek betetzen direnean:

a') Entitate ez-egoiliarren partaidetzak zuzentzea eta kudeatzea, bitarteko materialak eta giza baliabideak antolatuta.

b') Errentak sortzen dituzten entitateen diru sarreraren %85, gutxienez, jarduera enpresarialetatik etortzea.

- Ez dira aurreko apartatuko a), b) eta d) letretan jasotako errentak sartuko, horien batura errenta osoaren %15 edo entitate ez-egoiliarren diru sarrera guztien %4 baino txikiagoa denean.

- Ez dira sartuko aipatutako errentak, Espainian egoitza duten entitateentzat kengarriak ez diren gastuekin bat datozenean.

- Espainian egoitza ez duen entitateak ekitaldia amaitu duen egunari dagokion zergaldian sartuko dira errentak. Ondorio horietarako, ekitaldia ezin da izan hamabi hilabete baino luzeagoa, salbu subjektu pasiboak ekitaldi horretako kontuak onartzen diren egunari dagokion zergaldian errentak sartzea aukeratzen duenean, betiere ekitaldi horren amaiera egunetik sei hilabete baino gehiago igaro ez badira.

- Oinarri ezargarrian sartu beharreko errenta positiboaren zenbatekoa zergaren foru arauan nahiz zerga honi buruzko gainerako xedapenetan oinarri ezargarria zehazteko finkatu diren printzipio eta irizpideen arabera kalkulatu da. Errenta osotzat hartuko da irizpide eta printzipio horiek aplikatuz ateratzen den oinarri ezargarriaren zenbatekoa.

**Beste  
berezitasunak**

- Ez dira oinarri ezargarrian sartuko dibidenduak edo mozkinetako partaidetzak, oinarri ezargarrian sartutako errenta positiboaren zatian. Berdin jokatuko da konturako dibidenduekin.

- Kuota osoan kontzeptu hauen kenkaria egin daiteke:

a) Zerga honen antzeko izaera duten zergak edo kargak, benetan ordainduak, oinarri ezargarrian sartutako errenta positiboari dagokion zatian.

b) Atzerrian dibidenduak edo mozkinetako partaidetzak banatzeagatik benetan ordaindutako zerga edo karga, bai zergapetze bikoitza saihesteko hitzarmen baten arabera bai herrialde edo lurralde hartako legeriaren arabera, lehendik oinarri ezargarrian sartutako errenta positiboari dagokion zatian.

Entitate partaidetuaren egoitza arauz paradisu fiskaltzat hartutako herrialde edo lurraldeetan dagoenean, honako hauek ulertuko dira:

**Entitate partaidetuaren egoitza paradisu fiskaltzat hartutako herri edo lurraldeetan dagoenean**

- a) Hasierako apartatuko b) letran jasotako baldintza betetzen dela.
  - b) Entitate partaidetuak lortutako errenta aipatu diren oinarri ezargarran sartuko diren errenta-jatorrietatik eratorria dela.
  - c) Entitate partaidetuak lortutako errenta partaidetzaren balioaren %15ekoa dela.
- Aurreko letretan jasotako usteek kontrako froga onartuko dute.
- Aurreko letretan jasotako usteak ez dira aplikatuko entitate partaidetuak bere kontuak, Merkataritza Kodeak 42. artikuluan ezarritakoaren arabera, errenta positiboa sartzera behartuta dauden entitate batekin edo batzuekin bateratzen dituenean.

## 5.25 FINANTZA-ERRENTAMENDUA

FINANTZA-ERRENTAMENDUA (SZFAren 116. artikulua)	
<b>Aplikazio eremua</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kontratuaren helburu bakarra izan behar da horretarako erosi eta erabiliko duenak eskatutako berezitasunak betetzen dituen ondasun higiezin edo higigarriak lagatzea. Ordain gisa, aldizkako kuotak jarriko dira. Lagatutako ondareak ustiapen ekonomikoari lotuta geratu behar dira. Finantza-errentamenduaren kontratuak nahitaez erosketa aukera emango dio erabiltzaileari, errentamendua bukatzerakoan.</li> <li>- Kontratuek gutxienez bi urte iraungo dute ondasun higigarriei buruzkoak direnean eta hamar urte, berriz, ondasun higiezin edo industri establezimenduei buruzkoak direnean.</li> <li>- Finantza-errentamenduko kuotak kontratuetan adierazi beharko dira, bai entitate errentatzaileak ondasunaren kostua berreskuratzeko zatia, erosketa aukeraren balioa kenduta, eta bai entitate horrek exijitutako finantza karga berezita. Horrek guztiak ez du eragotzi zeharkako karga aplikatzea.</li> <li>- Ondasunaren kostua berreskuratzeko finantza-errentamenduko kuoten zatiaren urteko zenbatekoa berdina izango da, edo handitzen joango da kontratuaren iraunaldian.</li> </ul> <p>Indarrean dauden finantza-errentamenduko kontratuetan, urteko iraupeneko epeak 2010., 2011. eta 2012. urteen barruan hasten direnetan, baldintza hau ez zaio exijituko ondasuna berreskuratzeko kostuari dagozkion errentamendu kuoten zatiari. Kuota horien zatiaren urteko zenbatekoa, epe horietan, ezin izango da handiagoa izan ondasunaren kostuaren %50etik gorakoa ondasun higigarrien kasuan edo kostu horren %10etik gorakoa, berriz, ondasun higiezin edo industri establezimenduen kasuan.</p>
<b>Zerga araubidearen edukia</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nolanahi ere, entitate errentatzaileak ordaindutako finantza karga gastu kengarritzat hartuko da zerga ondorioetarako.</li> <li>- Ondasunaren kostua berreskuratzeko ordaindutako finantza-errentamenduko kuoten zatia kengarria izango da baldintza hauek betez gero: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Ordainduta egotea.</li> <li>b) Kontratuen xedea aktibo amortizagarriak izan behar dira. Kontratuan araututako ondasunaren zati batean bakarrik halakoa gertatuz gero, bakar-bakarrik amortizatu daitezkeen elementuei dagokien proportzioa hartuko da kenkaritzat, eta kontratuan berezita adierazi beharko da</li> <li>c) Horrelako mugak ez gainditzea: <ul style="list-style-type: none"> <li>Orokorrean: ondasunaren kostuari amortizazio koefiziente linealaren bikoitza aplikatuz ateratzen den emaitza.</li> <li>Enpresa txiki eta ertainen kasuan: ondasunaren kostuari amortizazio koefizientearen bikoitza 1,5ekin biderkatuta –eraikinetarako izan ezik– aplikatuz lortutako emaitza.</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>

	<p>Soberakina zergaldi jarraituetan hartu daiteke kenkarizat, aurretik aipatutako mugapean.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Aktiboak artikulua honetan jasotako baldintzak betetzen dituen finantza-errentamendu baten bidez eskuratzen dituzten subjektu pasiboek aukeratu dezakete artikulua honetan araututako araubide fiskala ez aplikatzea. Hala gertatzen bada, SZFAren 11. artikuluan jasotako arau orokorrei edo haiei aplikaziozkoa zaien araubide fiskal berezian jasotako arauei jarraituz kalkulaturako amortizazio kuoten pareko zenbatekoa izango da kengarria.</li> <li>- Baldin eta subjektu pasiboari leporatu ezinako arrazoiak direla medio ondasuna galdu edo behin betiko erabili gabe gelditzen bada, ez da sartuko errentariaren oinarri ezargarrian ondasunaren kostuaren berreskurapena dela-eta kendutako kopuruaren eta haren kontabilitate amortizazioaren arteko diferentzia.</li> </ul>
--	---

## 5.26 ATZERRIKO BALOREEN ENTITATE EDUKITZAILEAK

<b>ATZERRIKO BALOREEN ENTITATE EDUKITZAILEEN ARAUDIA (SZFAren 53. eta 54. artikulua)</b>	
<b>Aplikazio eremua</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Lurralde espainiarrean egoitzarik ez duten entitateetako fondo propioen baloreak bitarteko materialak eta giza baliabideak erabiliz kudeatu eta administratzea xede duten entitateak.</li> <li>- Interes ekonomikoko talde espainiar eta europarrei, enpresen aldi baterako batasunei eta ondare sozietateei aplikagarri zaizkien araubide berezietan dauden entitateak ezingo dute araubide hau aplikatu.</li> </ul>
<b>Zerga araubidearen berezitasunak</b>	Lurralde espainiarrean egoitzarik ez duten entitateen dibidenduak edo mozkin-partaidetak, eta, orobat, SZFAren 19. artikuluan ezarritako baldintzak betez partaidetza eskualdatzean lortutako errenta positiboak ez dira oinarri ezargarrian sartuko.
<b>Atzerriko baloreen entitate edukitzaileak banatutako mozkinen tratamendua</b>	<p>Sartu gabe geratutako errenten kargura banatu diren mozkinen tratamendu hau emango zaie:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Jasotzailea zerga honi lotutako entitatea denean, jasotako mozkinen eskubidea emango dute dibidenduen zergapetze bikoitzagatik kenkaria egiteko, SZFAk 33. artikuluan jasotakoari jarraituz.</li> <li>b) Jasotzailea Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari lotutako zergaduna denean, banatutako mozkinaren errenta orokortzat hartuko da, eta nazioarteko zergapetze bikoitzagatik kenkaria egin ahal izango da abenduaren 29ko 10/2006 Foru Arauak, Gipuzkoako Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergarenak, 94. artikuluan jasotakoari jarraituz, baloreak edukitzeko entitateak atzerrian ordaindu eta jasotako mozkinak eratzten lagundu duten errenta salbuesiei lotutako zergei dagokienez.</li> <li>c) Jasotzailea lurralde espainiarrean egoitzarik ez duen entitate edo pertsona fisikoa denean, banatutako mozkinaren ez da lurralde espainiarrean lortutzat hartuko. Lurralde espainiarrean kokatutako establezimendu iraunkorra denean, a) letran jasotakoa aplikatuko da. Jaulkipen primaren banaketari letra honetan mozkinen banaketarako jasotako tratamendua emango zaio. Arau hau ez da aplikatuko errentaren jasotzailea erregelamendu bidez paradisu fiskaltzat hartutako herrialde edo lurralde batean egoitza duenean.</li> </ul>
<b>Baloreak edukitzeko entitateko partaidetza eskualdatzean edo bazkidea banatzen den kasuetan edo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Baldin eta jasotzailea zerga honi lotutako entitatea edo lurralde espainiarrean kokatutako establezimendu iraunkorra bada, eta SFZak 33. artikuluan 5. apartatuan jasotakoaren arabera atzerriko baloreak edukitzeko entitateko partaidetza beharkizuna betetzen bada, barruko zergapetze bikoitzagatik kenkaria egin ahal izango du, artikulua horretan jasotakoari jarraituz. Kasu berean, oinarri ezargarrian ez sartzeko irizpidea erabili ahal izango du, SFZak 19. artikuluan jasotakoaren arabera, entitate ez-egoiliarretako partaidetzei egotzitako balio diferentzietan dagokien</li> </ul>

<b>entitatearen likidazioa egitean lortutako errenten tratamendua</b>	<p>lortutako errentaren zatiari dagokionez, baldin eta entitate horiei dagokienez baloreak edukitzeko entitateak betetzen baditu aipatutako 19. artikuluan atzerriko jatorriko errentak ez sartzeko jasotzen diren beharkizunak.</p> <p>b) Jasotzailea lurralde espainiarrean egoitzarik ez duen entitatea edo pertsona fisikoa denean, ez da lurralde espainiarrean lortutzat hartuko SFZAK 19. artikuluan aipatutakoaren arabera sartu gabe geratutako errenten kargura zuzkitutako erreserbei dagokien errenta edo artikulua horretan atzerriko jatorriko errentak oinarri ezargarrian ez sartzeko aipatutako beharkizunak betetzen dituzten entitate ez-egoiliarretako partaidetzei egotzitako balio diferentziei dagokiena. Arau hau ez da aplikatutako errentaren jasotzailea erregelamendu bidez paradisu fiskaltzat hartutako herrialde edo lurralde batean egoitza duenean.</p>
---	--

## 5.27 PARTZIALKI SALBUETSITAKO ENTITATEAK

<b>PARTZIALKI SALBUETSITAKO ENTITATEEN ARAUDIA (SZFAren 117.etik eta 119.era bitarteko artikuluetan)</b>	
<b>Partzialki salbuetsitako entitateen tipologia</b>	<p>a) Irabazi asmorik gabeko entitate eta erakundeak, baldin eta irabazi asmorik gabeko entitateen zerga araubideaz eta mezenasgoaren aldeko zerga pizgarriez baliatzeko beharkizunak betetzen ez badituzte.</p> <p>b) Kooperatiben batasun, federazio eta konfederazioak.</p> <p>c) Elkargo profesionalak, enpresari eta profesionalen elkarteak, ganbera ofizialak, arrantzaleen kofradiak, langileen sindikatuak eta alderdi politikoak.</p> <p>d) Birmoldaketari eta Berrindustrializazioari buruzko uztailaren 26ko 27/1984 Legeak 22. artikuluan jasotakoaren arabera eratu diren enplegua sustatzeko funtsak.</p> <p>e) Gizarte Segurantzako lan istripuetako eta lanbide gaixotasuneko mutuak, baldin eta beren araudietan jasotako beharkizunak betetzen badituzte.</p> <p>d) Erljio entitateak, betiere 3/2004 Foru Arauari heldu ez badiote.</p>
<b>Salbuetsitako errentak</b>	<p>a) Berariazko xede sozial edo helburu diren jarduerak egitetik sortutako errentak.</p> <p>b) Dohainik egindako erosketa eta eskualdaketetatik sortutako errentak, baldin eta erosketak eta eskualdaketak berariazko xede edo helburua lortzeko egiten edo lortzen badira.</p> <p>c) Berariazko xede edo helburua betetzeari atxikitako ondasunen eskualdaketak kostu bidez egiten direnean agerian jartzen direnak, lortutako kopuru osoa aipatutako berariazko xede edo helburuarekin lotutako inbertsio berriak egiteko denean.</p> <p>Alderdi politikoak direnean, salbuetsita daude beren ondarea osatzen duten ondasun eta eskubideetatik datozen etekinak. Era berean, salbuetsita daude alderdien ustiapen ekonomikoetatik datozen etekinak, haiek eskatuta Zerga Administrazioak halakotzat hartzen baditu.</p>
<b>Salbuetsita ez dauden errentak</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ustiapen ekonomikoen etekinak.</li> <li>- Ondaretik sortutako errentak.</li> <li>- Aurreko apartatuan adierazita ez dauden eskualdaketetan lortutako errentak.</li> </ul>
<b>Gastu ez-kengarriak</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- SZFAren 14. artikuluan zehazten diren gastuak.</li> <li>- Errenta salbuetsiei egotzitako gastuak.</li> <li>- Emaitzak ezartzeko kopuruak eta, zehazki, entitateen berariazko xede edo helburu sozial diren jarduera salbuetsiak mantentzera bideratutakoak.</li> </ul>

## 5.28 ETXEBIZITZAK ERRENTAN EMATEN DITUZTEN ENTITATEAK

ETXEBIZITZAK ERRENTAN EMATEN DITUZTEN ENTITATEAK (SZFAren 119. bis eta 119. ter artikulua)	
<b>Aplikazio eremua</b>	- Beren jarduera ekonomiko nagusia lurralde espainiarrean kokatutako etxebizitzak errentan ematea denean. Jarduera hori errentan emango diren negozio lokaletan eta garaje plazetan inbertitzeko jarduerarekin bateragarria izango da, baina betiere haien kontabilitate balioa, batera hartuta, ez bada entitateak etxebizitzan inbertitutakoaren kontabilitate balio osoaren %20 baino handiagoa.
<b>Zerga araubidea aplikatzeko beharkizunak</b>	a) Errentan ematen diren etxebizitzak %90k ezingo du izan 110 metro karratutik gorako azalera eraikia. b) Entitateak bere jabetzako 10 etxebizitza edo gehiago izan behar ditu beti errentan emanda edo errentan eskainita. Etxebizitzaren errentamenduak bi garaje plaza hartu ahal izango ditu gehienez, bai eta eraikineko eranskinak ere, negozio lokalak kenduta, baldin eta batzuk eta besteak etxebizitzarekin batera errentan ematen badira. Etxebizitza kopurua konputatzean, ez dira kontuan hartuko elkarri lotuta dauden pertsoneri edo entitateei errentan emandakoak.
<b>Bateraezintasunak</b>	- Zerga araubide hau zerga araubide orokorarekin bateragarria da, bai eta bateratze fiskaleko araubidearekin, nazioarteko gardentasun fiskal araubidearekin eta bategiteak, bereizketak, aktiboen ekarpenak, balore trukeak eta aktibo nahiz pasibo osoaren lagapenak arautzen dituenarekin ere. - SZFAren 49. artikuluan jasotakoagatik enpresa txiki eta ertainen araubidea –zergaren foru arauaren VIII. tituluko II. kapituluaren jasotakoa– aplikagarri zaienean, entitateek araubide hori aplikatzea edo kapitulu honetan araututakoa aplikatzea aukeratu ahal izango dute.
<b>Zerga araubidearen edukia</b>	Aurreko artikuluan aipatutako beharkizunak betetzen dituzten entitateek %90eko hobaria aplikatu ahal izango dute etxebizitzaren errentamenduetatik eta errentamendu horien bitartekaritzagatik eratorritako errenten kuota osoan. Errentamendutik eratorria izanik hobarituko den errenta honako hau izango da etxebizitza bakoitzeko: lortutako sarrera osoa ken sarrera hori lortzeko zuzenean izan diren gastuak ken sarrera horri proportzionalki dagozkion gastu orokorrak. Hobari hori entitatearen etxebizitzak eskualdatzean lortutako errentei ere aplikatuko zaie, baldin eta entitateak gutxienez 10 urtez izan baditu benetan errentan emanda. Baldin eta errentak SZFAren 16. artikulua arabera elkarri lotuta dauden pertsoneri edo entitateei egindako errentamendu edo eskualdaketengatik lortzen badira, errenta horiei ez zaie aplikatuko artikulua honetan aurreikusitako hobaria. Kapitulu honetan jasotako araubidea aukeratzen duten entitateetako bazkideei aplikagarria izango zaie, hala badagokio, zergapetze bikoitza saihesteko kenkaria, mozkinak banatu eta partaidetzak eskualdatzen direnean.

## 5.29 HIGIEZINEN MERKATUAN INBERTITZEKO SOZIEATE ANONIMO KOTIZATUAK

HIGIEZINEN MERKATUAN INBERTITZEKO SOZIEATE ANONIMO KOTIZATUAK (SZFAren 119. quater 119. duodecies bitarteko artikuluetan)	
<b>Aplikazio eremua</b>	Higiezin merkatuan inbertitzeko sozietate anonimo kotizatuek (HMISAK) eta higiezin merkatuan inbertitzeko sozietate anonimo kotizatuak erregulatzen dituen urriaren 26ko 11/2009 Legeak 2. artikuluan 1. apartatuko c) letran aipatzen dituen egoitza lurralde espainiarrean duten erakundeek, baldin eta lege horretan ezarritako baldintzak betetzen badituzte, aukera izango dute kapitulu honetan erregulatutako zerga araubide berezia aplikatzeko; halaber, sozietate horietako bazkideei ere araubide hori aplikatu ahal izango zaie.
<b>Bateraezintasunak</b>	Araubide hau aplikatzea aukeratuz gero, ezin izango da SZFAren VIII. tituluaren aurreikusitako beste araubide berezietako bat bera ere aplikatu, X., XIII. eta XIV. kapituluetan arautuak izan ezik.
<b>Zerga araubidearen edukia</b>	<p>- Araubide honen aplikazioaren ondorioetarako, higiezin edo partaidetza bakoitzerako errentak honako hauek izango dira: lortutako sarrera osoa ken sarrera hori lortzeko zuzenean izan diren gastuak ken sarrera horri proportzionalki dagozkion gastu orokorrak.</p> <p>- Aurreko apartatuan xedatutakoa xedatuta ere, etxebizitzaren errentamendutik jasotako errentetatik %20 salbuetsirik egongo da, baldin eta sozietatearen aktiboaren %50 baino gehiago, urriaren 26ko 11/2009 Legeak 3. artikuluan 1. apartatuan ezarritako baldintzetan zehaztutako balantze indibidualen arabera, etxebizitzaz osatuta badago.</p> <p>- Sozietatearen xede nagusiari atxikitako higiezin eta partaidetzen eskualdaketak direnean, eta horiek urriaren 26ko 11/2009 Legeak 3. artikuluko 3. apartatuan aipatzen dituen mantentze epeak igaro ondoren egin badira, aparteko irabaziaz berrinbertitzeko araubidea aplikatuko da, SZFAren 22. artikuluan ezarritako baldintzak eta beharkizunak beteta; dena den, berrinbertsio horretarako izango den zenbatekoak bat etorri beharko du aipatutako eskualdaketa horietan lortutako irabaziarekin.</p> <p>Karga tasa orokorrari lotutako ondare elementuen eskualdaketatik ondorioztatutako errentak direnean, aparteko irabaziaz berrinbertitzeko araubidea aplikatu ahal izango da, SZFAren 22. artikuluan ezarritako modu eta baldintzetan.</p> <p>- Akziodunen batzar orokorrak zergaldiari dagokion ekitaldiko irabaziaz eta, hala badagokio, araubide hori aplikatu zen aurreko ekitaldietako erreserbak banatzeko erabakia hartzen duen egunean sortuko da zerga hau.</p> <p>Dena den, zergaldiko azken egunean sortuko da zerga, irabaziaz banatzeko erabazirik izan edo ez, karga tasa orokorra aplikatzeko diren errenten kasuan zein sozietateak galerak izan dituztenean, banatzeko irabazirik ez dagoenean edo erreserbekin banatzeaz bestelako erabilera bat gauzatzen duenean.</p> <p>- Aurreko apartatuko karga tasak aplikatuz ateratzen den kuota osoari SZFAren VII. tituluko II. eta III. kapituluetan ezarritako kenkarien eta hobarien zenbatekoaz murriztu ahal izango zaio.</p> <p>- Aurreko apartatuan xedatuaren arabera kalkulaturako kuota likidoari SZFAren VII. tituluko IV., V. eta VI. kapituluetan aurreikusitako kenkarien zenbatekoa murriztu ahal izango zaio.</p>



<p><b>Karga tasa</b></p>	<p>Sozietate hauetarako karga tasa %20 izango da. Dena den, errenta hauek zergaren karga tasa orokorrari lotuta egongo dira:</p> <p>a) Sozietatearen xede nagusiari atxikitako higiezin eta partaidetzen eskualdaketetatik lortutako errentak, baldin eta urriaren 26ko 11/2009 Legeak 3. artikuluko 3. apartatuan aipatzen dituen mantentze epeak bete ez badira, eta eskuratzaila talde bereko erakunde lotua denean – SZFAk 16. artikuluan jasotzen duenaren zentzuan– edo egoitza zerga informaziorako truke eraginkorrik ez dagoen herrialde edo lurralde batean duenean, martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak, Gipuzkoako Zergen Foru Arau Orokorrak, hamargarren xedapen gehigarrian ezartzen dituen baldintzetan.</p> <p>b) Higiezin horiek errentan ematearen ondorioz lortutako errentak, errentaria talde bereko erakundea denean –SZFAren 16. artikuluan jasotako zentzuan– edo egoitza zerga informaziorako truke eraginkorrik ez dagoen herrialde edo lurralde batean duenean, martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauak, Gipuzkoako Zergen Foru Arau Orokorrak, hamargarren xedapen gehigarrian ezartzen dituen baldintzetan.</p> <p>c) Kontabilitateko araudia aplikatzean emaitzarik zehazten ez duten eragiketetatik eskuratutako errentak.</p>
<p><b>Autolikidazioa</b></p>	<p>- Zergaren autolikidazioa egiteko, ekitaldian lortutako irabaziarri dagokionez banatzea erabakitzen den dibidenduarekin proportzioan bat datorren zergaldiko oinarri ezargarria hartuko da kontuan; edonola ere, horrelakorik badago, kontura banatutako kopuruak kontuan hartuko dira. Dibidendua erreserben kargura banatzen denean edo erreserba horiek galeren konpentsazioaz bestelako zerbaitetarako erabiltzen direnean, araubide hori aplikatu den ekitaldi batean izandako irabazietatik helduak izanik erreserbak, ekitaldi horri dagokion zergaldiko oinarri ezargarria kontuan hartuko da autolikidazioa egiteko, banatzea erabakitzen den dibidenduaren edo erabilitako erreserben zenbatekoaren eta ekitaldi horretan lortutako irabaziaren artean dagoen proportzioan.</p> <p>Atal honetan xedatutakoaren ondorioetarako, oinarri ezargarrian ez dira jaso behar karga tasa orokorra aplikatzen zaizkien errentetatik sortutako erreserbak eta irabaziak.</p> <p>- Zergaldia amaitu ondorengo sei hilabeteen ondorengo 25 egun naturaletan aurkeztuko den autolikidazioa bakarra izango da, eta banatutako irabazi eta erreserbei, erreserba erabiliei eta karga tasa orokorra dagokien bestelako errentei dagokien oinarri ezargarria jasoko du.</p> <p>- Hiru edo zazpi urtez mantentzeko baldintza, hau da, urriaren 26ko 11/2009 Legeak 3. artikuluan 3. apartatuan aipatzen duen hori, ez bada betetzen, higiezin bakoitzari dagokionez ordaindu beharko da, ez-betetze hori gertatu zen zergaldiko kuotarekin batera, araubide hau aplikagarria izandako zergaldi guztietan higiezin horiek sortu eta oinarri ezargarriaren zati izan ziren errentei %8ko portzentajea aplikatuz ateratzen den zenbatekoa edo, SZFAren 119. quinquies artikuluan 3. apartatuan xedatutakoaren indarrez neurri batean salbuetsirik dauden errenten kasuan, %12koa aplikatuz ateratzen dena; honetaz gain, kasuan kasu bidezkoak diren berandutza interesak ere ordaindu beharko dira. Higiezin horiek errentan emateak sortzen den errentak, ez-betetzea gertatzen den zergaldian sortuak, karga tasa orokorraren arabera tributatu du, eta baita aurreko ekitaldietan higiezin horiek errentatuz sortu eta banatu ez diren irabaziei dagokien errentak ere, hori ez-betetzea gertatzen den zergaldiko autolikidazioan sartuko da eta. Erregularizazio horrexetara joko da, era berean, edozein arrazoi dela medio sozietatea zerga honen beste araubide batean tributatzen hasten bada.</p>

### 5.30 IRABAZI ASMORIK GABEKO ENTITATEEN ZERGA ARAUBIDEA

3/2004 Foru Araua, 2004ko apirilaren 7koa	
<b>Errenta salbuetsiak</b>	<p>1. Honako sarrera hauetatik datozenak:</p> <p>a) Entitatea eratzean edo geroago bere xedeetan laguntzeko jasotako emariak –ondare hornidura gisa egindako ekarpenak edo dohaintzak barne–, bai eta SZFAren 26. artikuluan araututako kolaborazio enpresarialeko hitzarmenei esker eta Publizitateari buruzko azaroaren 11ko 34/1998 Lege Orokorrak aipatutako babes publizitarioko kontratuei esker jasotako diru laguntzak ere.</p> <p>b) Bazkide, laguntzaile edo ongileek ordaindutako kuotak, baldin eta salbuetsi gabeko ustiapen ekonomiko batetik eratorritako prestazioa jasotzeko eskubidearekin bat ez badatoz.</p> <p>c) Subentzioak, salbuetsi gabeko ustiapen ekonomikoak finantzatzera zuzendutakoak izan ezik.</p> <p>2. Entitatearen ondare higigarri eta higiezinetik datozen errentak, hala nola dibidenduak eta sozietateen mozkinetako partaidetzak, interesak, kanonak eta alokairuak.</p> <p>3. Ondasun edo eskubideak edozein titulu bidez eskuratuz edo eskualdatuz lortu diren errentak, entitate bat deseginda eta likidatuta lortutakoak barne sartuta.</p> <p>4. Ustiapen ekonomiko salbuetsiak egitean lortutako errentak.</p> <p>5. Zerga araudiari jarraituz, irabazi asmorik gabeko entitateei esleitu edo egotzi ahal zaizkien errentak, baldin eta aurreko apartatuetako batean sartutako errenta salbuetsietatik badatoz.</p>
<b>Ustiapen ekonomiko salbuetsiak</b>	<p>Sozietateen gaineko Zergatik salbuetsita daude irabazi asmorik gabeko entitateek ondorengo ustiapen ekonomikoetatik lortzen dituzten errentak:</p> <p>1. Entitatearen berariazko xedea betetzeko egiten diren ustiapen ekonomikoetatik lortutako errentak.</p> <p>2. Salbuetsitako ustiapen ekonomikoen, edo irabazi asmorik gabeko entitatearen helburu estatutarioak edo xedea betetzeko jardueren, lagungarri edo osagarri diren ustiapen ekonomikoetatik datozen errentak. Ustiapen ekonomikoan ez dira lagungarri edo osagarri soilak direla joko, baldin eta horrelako ustiapenen eragiketa bolumena, guztira, entitatearen eragiketa bolumen osoaren %25 baino handiagoa bada zerga ekitaldiaren barruan.</p> <p>3. Garrantzi txikiko ustiapen ekonomikoetatik datozen errentak. Horrelakotzat hartuko dira ekitaldiaren barruan gehienez 30.000 euroko eragiketa bolumena dutenak.</p>
<b>Gastu kengarriak ez-</b>	<p>Ez dira gastu kengarritzat hartuko, Sozietateen gaineko Zergaren araudi orokorrak ezarritakoez gain, hauek:</p> <p>a) Errenta salbuetsiei soilik egoztekoak diren gastuak. Partzialki salbuetsi gabeko erren-tei egoztekoak diren gastuak neurri honetan izango dira kengarriak, zehazki: entitatearen eragiketa bolumen osoaren aldean salbuetsi gabeko ustiapen ekonomikoen ekitaldiko eragiketa bolumenak egiten duen portzentajearen neurrian.</p> <p>b) Kargapeko ustiapen ekonomikoei atxikiak ez diren ondare elementuen amortizaziorako erabilitako diru kopuruak. Partzialki salbuetsitako jardueri atxikitako ondare elementuen kasuan, amortizazioan erabilitako diru kopuruak ez dira izango kengarriak, zehazki, ondare elementua jarduera horri atxikita dagoen portzentajearen neurrian.</p> <p>c) Salbuetsi gabeko ustiapen ekonomikoen emaitzen eta, bereziki, soberakinen aplikazio diren diru kopuruak.</p>
<b>Karga tasa</b>	<p>Salbuetsi gabeko ustiapen ekonomikoetatik lortutako erren-tei dagokien oinarri ezargarri positiboari %10eko karga tasa ezarriko zaio.</p>

## 5.31 KOOPERATIBEN ZERGA ARAUBIDEA

2/1997 Foru Araua, 1997ko maiatzaren 22koa

<p><b>Behar bezala eratu diren kooperatibei eta kooperatiben erroldan inskribaturik dauden kooperatiba guztiei aplikatuko zaizkien arauak</b></p>	<p><b>Sozietateen gaineko Zerga</b></p>	<p>- Kooperatibek beren xede sozialak garatzeko bazkideekin egiten dituzten eragiketak merkatuan duten balioaren arabera konputatuko dira.</p> <p>- Oinarri ezargarria zehazterakoan gastu hauek izango dira kengarriak:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Bazkideek egindako ondasun, zerbitzu edo horniduren entregak, bazkideen lan prestazioak eta bazkideek kooperatibari lagatako ondasunen errentak. 2/1997 Foru Arauaren 15. artikuluan xedatu den merkatuko balioaren arabera konputatuko dira horiek, nahiz eta kontabilitatean balio txikiagoa izan.</li> <li>2. Legez edo estatutuen aginduz derrigorrezko erreserba fondora zuzentzen den zenbatekoaren %50.</li> <li>3. Kooperatibek heziketarako, sustapen kooperatiborako eta interes publikoko beste helburu batzuetarako erabiltzen dituzten nahitaezko kopuruak, ondorengo artikuluan zehazten diren baldintzetan.</li> <li>4. Bazkideek kapital sozialari beren borondatez nahiz derrigorrez egindako ekarpenek sortzen dituzten interesak (Euskadiko Kooperatiben ekainaren 24ko 4/1993 Legeak 57.5 artikuluan araututako ekarpenenak barne), eta aipatutako legearen 67.2.b) eta 68. bis artikuluetan aurreikusten den kontribuziora zuzendutako zuzkiduretatik datozenak, betiere haien interes tasak, bazkideentzat bi puntutan gehituta eta bazkide laguntzaile eta jardun gabekoentzat lau puntutan gehituta, diruaren legezko interesa gainditzen ez badu. Ekitaldi ekonomiko bakoitza ixtean indarrean dagoen legezko interes tasa izango da erreferentzia. Kooperatibako partaidetza bereziak ordaintzeko erabiltzen diren diru kopuruak ez dira izango kengarriak, haien titularrak kooperatibako bazkide edo asoziatu ez direnean eta partaidetza horiek kapital sozialaren izaera dutenean.</li> <li>5. Kooperatibek beren arteko lankidetzak bultzatzen duten erakundeei ematen dizkieten diru kopuruak finantzak saneatu edo kooperatiba nahiz jarduera berriak sustatu eta garatzeko. Kenkaria egin ahal izateko, eta ekarpena gauzatu baino lehen, Zerga Administrazioak espresuki onartu beharko dio erakunde horri haren izaera, eta onarpena hori eman daitekeen edo ez.</li> </ol> <p>- Oinarri ezargarria zehazterakoan ezin dira gastu kengarritzat hartu kooperatibak, soberakinak izateagatik, bazkideen artean banatzen dituen diru kopuruak, ez eta, ondasun, zerbitzu eta horniduren entreegi, bazkideen lan prestazioei eta bazkideek kooperatiben esku utzitako ondasunen errenetei kontuetan esleitzen zaien balioa ere, baldin eta balio horrek 2/1997 Foru Arauaren 15. artikuluan xedatutakoaren arabera zehazten den merkatuko balioa gainditzen badu.</p> <p>- Kooperatiba babestuetatik eta bereziki babestuetatik etortzen diren itzulkinen zergapetze bikoitza saihesteko kenkaria 2/1997 Foru Arauaren 25. artikuluan xedatutakoari jarraituz egingo da.</p>
<p><b>Kooperatiba babestuak</b></p>	<p><b>Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga</b></p>	<p>Ondorengo jarduerak salbuetsita egongo dira:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Eraketa, kapital gehikuntza, bat egitea eta bereizketa.</li> <li>b) Mailegu eta kredituen eraketa eta baliogabetzea, baita obligazio bidez adierazitakoak ere.</li> <li>c) Ondasunak eta eskubideak eskuratzea Euskadiko Kooperatiben ekainaren 24ko 4/1993 Legeak 68. bis artikuluan ezarritako kontribuzioaz baliatuta, artikulua horretan jasotako helburuak betetzeko.</li> </ol>

	<b>Sozietateen gaineko Zerga</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kontabilitate emaitzatik datozen diru kopuruen %10 kendu ahal izango dute kuota likidotik, baldin eta diru kopuru horiek inbertsioetarako erreserba izeneko erreserba berezi batera zuzentzen badituzte eta 7/1996 Foru Arauak 39. artikuluan jarritako baldintzak betetzen badituzte.</li> <li>- Karga tasa: %20</li> <li>- Enpresa txikia izateko baldintzak betetzen dituztenak: %18</li> <li>- Kreditu kooperatibak: %28</li> <li>- Sozietateen gaineko Zergan amortizatzeko askatasuna izango dute, era berean, kooperatiben erroldan inskribatu eta hiru urteko epearen barruan erositako ibilgetu materialaren, ibilgetu ukiezinaren eta higiezin inbertsioen elementu berri amortizagarri dagokienez.</li> </ul>
	<b>Ondasun Higiezin gaineko Zerga</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Udalerriek kuotaren eta, hala badagokio, errearguen %25, %50, %75 edo %95eko hobia.</li> <li>- Beharkizuna: Nekazaritzako eta lan elkartuko kooperatiben ondasun landatarrei dagokienez.</li> </ul>
	<b>Jarduera Ekonomikoen gaineko Zerga</b>	Udalerriek kuotaren eta, hala badagokio, errearguen %25, %50, %75 edo %95eko hobia.
<b>Bereziki babestutako kooperatibak</b>	<b>Ondare Eskualdaketan eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga</b>	<p>Salbuetsita daude:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Eraketa, kapital gehikuntza, bat egitea eta bereizketa.</li> <li>b) Mailegu eta kredituen eraketa eta baliogabetzea, baita obligazio bidez adierazitakoak ere.</li> <li>c) Ondasunak eta eskubideak eskuratzea Euskadiko Kooperatiben ekainaren 24ko 4/1993 Legeak 68. bis artikuluan ezarritako kontribuzioaz baliatuta, artikulua horretan jasotako helburuak betetzeko.</li> <li>d) Ondasun eta eskubideak eskuratzea kooperatibaren eta estatutuen xedeak betetzeko zuzenean erabiltzen direnean.</li> </ul>
	<b>Sozietateen gaineko Zerga</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kontabilitate emaitzatik datozen diru kopuruen %10 kendu ahal izango dute kuota likidotik, baldin eta diru kopuru horiek inbertsioetarako erreserba izeneko erreserba berezi batera zuzentzen badituzte eta 7/1996 Foru Arauaren 39. artikuluan jarritako baldintzak betetzen badituzte.</li> <li>- Karga tasa: %20.</li> <li>- Enpresa txikia izateko baldintzak betetzen dituztenak: %18.</li> <li>- Kreditu kooperatibek: %28.</li> <li>- Sozietateen gaineko Zergan amortizatzeko askatasuna izango dute, era berean, kooperatiben erroldan inskribatu eta hiru urteko epearen barruan erositako ibilgetu materialaren, ibilgetu ukiezinaren eta higiezin inbertsioen elementu berri amortizagarri dagokienez.</li> <li>- Sozietateen gaineko Zergan, kuota osoaren %50eko hobia izango dute.</li> </ul> <p>Nekazaritza ustiapenen berrikuntzari buruzko uztailaren 4ko 19/1995 Legeak lehentasunezko zat jotzen dituen ustiapen elkartuak foru arau honetan bereziki babestutako nekazaritza kooperatibat hartzen direnean, %75eko hobia izango dute kuota osoan.</p>

## **6 ATALA. BALIO ERANTSIAREN GAINKO ZERGA**

### **6.1 OINARRIZKO ARAUDIA**

Gipuzkoan, Balio Erantsiaren gaineko Zergari (BEZ) dagokion oinarrizko zerga araudia honako hau da:

- 102/1992 Foru Dekretua, 1992ko abenduaren 29koa, Gipuzkoako lurralde historikoko zerga araudia Balio Erantsiaren gaineko Zergaren abenduaren 28ko 37/1992 Legea egokitzen duena.
- 1624/1992 Errege Dekretua, 1992ko abenduaren 29koa, Balio Erantsiaren gaineko Zergaren Erregelamendua onartzen duena.
- EHA/3063/2010 Agindua, 2010eko azaroaren 25koa, Balio Erantsiaren gaineko Zergaren araubide berezi erraztuko 2011.urteko zeinu, indize eta moduluak onartzen dituena.

### **6.1 DESKRIPZIOA ETA FUNTZIONAMENDU OROKORRA**

Balio Erantsiaren gaineko Zerga kontsumoaren gaineko zeharkako zerga da, ondasunen erosketa edo zerbitzu profesionalak zergapetzen ditu, eta azken kontsumitzaileek jasan behar dute.

BEZak produkzioaren kate maila guztiak zergapetzen ditu (enpresariak BEZ jasaten du egiten dituen erosketetan, eta gero salmentetan jasanarazten du) eta prozedura hori azken kontsumitzailearekin bukatzen da, benetan horrek ordaintzen baitu.

Tarteko enpresariak egiten duten bakarra da jasanarazitako BEZaren eta jasandako BEZaren arteko diferentzia Ogasunari ordaintzea. Bestela esanda: BEZa enpresari gehienentzat ez da ez sarrera eta ez gastua, Ogasunarekiko duten zor edo kreditua baizik.

Enpresariak edo profesionalek BEZaren likidazioak aurkeztu behar dizkiote Gipuzkoako Ogasunari:

Beren zerga helbidea Gipuzkoan badute:

Aurreko urteko eragiketa bolumena 7 milioi eurotik beherakoa bada: %100 Gipuzkoan.

Aurreko urteko eragiketa bolumena 7 milioi eurotik gorakoa bada: Gipuzkoan gauzatutako eragiketa bolumenari dagokion proportzioan.

Zerga helbidea Gipuzkoatik kanpo badute eta aurreko urteko eragiketa bolumena 7 milioi eurotik gorakoa bada: Gipuzkoan gauzatutako eragiketa bolumenari dagokion proportzioan.

### **6.2 BEZaren APLIKAZIO EREMUA**

Zerga aplikatzeko espazio eremua Espainiar Penintsulak eta Balear Uharteak osatzen dute, baita hamabi itsas miliako mugarainoko eskumeneko itsasoa, eta eremu horri dagokion aire espazioa ere.

Kanariak, Ceuta eta Melilla BEZaren eremutik kanpo daude.

### **6.3 ZERGA-GAIA**

BEZari lotuak daude:

- Zergaren espazio eremuan enpresariak edo profesionalek kostu bidez, ohiz edo noizean behin, beren enpresa edo lanbide jardueran egindako ondasun eta zerbitzu emateak, baita parte diren entitateetako bazkide, elkarkide, kide edo partaideen alde egiten badira ere.

- Enpresari edo profesionalak edota horrela ez diharduten pertsona juridikoek kostu bidez egindako Europako batasun barruko ondasun eskurapenak, eskualdatzailea enpresari edo profesionala denean. Baita garraio bide berrien batasun barruko eskurapenak ere, eskualdatzailearen izaera edozein izanik ere.
- Ondasun inportazioak.

BEZari loturiko eragiketak ez dira egongo Ondare Eskualdaketan eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren kostu bidezko ondare eskualdaketak kontzeptuari atxikirik, jarraian aipaturiko eragiketak izan ezik:

- Ondasun higiezin emateak eta errentamenduak, bai eta beraiei dagokien gozamen eskubide errealeen eraketa edo eskualdaketa ere, BEZetik salbuetsirik daudenean, subjektu pasiboak zergaren foru dekretuko 20. bi artikuluan bildutako zirkunstantzia eta baldintzetan salbuespenari uko egiten dion kasuetan ezik.
- Abenduaren 30eko 18/1987 Foru Arauak, Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergarenak, 41.1.B) artikularen 1. apartatuko B) letraren 25. zenbakiko bigarren paragrafoaren 1. eta 2. apartatuetan aipatzen dituen balore eskualdaketak.

### 6.3.1 ENPRESARI EDO PROFESIONAL KONTZEPTUA

Enpresa edo lanbide jarduera, produkzio faktore materialak nahiz giza arlokoak, edo horietako bat, beren kabuz antolatzea dakarrena eta ondasun edo zerbitzuen produkzioan edo banaketan esku hartzeko asmoz egiten dena da.

Inoiz ez da horrelakotzat hartuko doako ondasun emateak edo zerbitzu prestazioak soilik egiten dituztenak.

Aurrekoa kontuan izanik, BEZaren ondorioetarako, hauek izango dira, besteak beste, enpresari edo profesionalak:

- Merkataritza sozietateak, non eta aurkakoa ez den frogatzen.
- Errentatzaileak.
- Lurrak urbanizatu edo eraikinak sustatu, eraiki edo birgaitzen dituztenak, baldin eta, kasu guztietan, salmentan jartzeko, esleitzeko edo edozein tituluz lagatzeko erabiltzen badira, noizean behin bada ere.
- Batasuneko beste estatu batera salbuetsita dauden garraio bide berrien emateak noizean behin egiten dituztenak.

GARRAIOBIDEAK	GARRAIOBIDE BERRIAK
Motorrez eragindako lehorreko ibilgailuak, 48 cm <sup>3</sup> -tik gorako zilindrada edo 7,2 kW-tik gorako potentzia dutenak.	Lehen aldiz zerbitzuan jarri eta hurrengo sei hilabeteen barruan ematen direnean edo gehienez 6.000 kilometro eginak dituztenean.
7,5 metroko gehieneko eslorabaino handiagoa duten ontziak, BEZaren foru dekretuko 22. artikuluko Bat apartatuaren salbuespenari lotuta daudenak ezik.	Lehen aldiz zerbitzuan jarri eta ondorengo hiru hilabeteen barruan ematen direnean edo 100 ordu baino gutxiago nabigatu dutenean.
Aireratzekoan 1.550 kilogramoko guztizko pisua	Lehen aldiz zerbitzuan jarri eta ondorengo hiru hilabeteen

gainditzten duten aireontziak, BEZaren foru dekretuko 22. artikuluko Bat apartatuaren salbuespenari lotuta daudenak ezik.	barruan ematen direnean edo hegaldi guztiak batuta 40 ordura iristen ez direnean.
---	---

- Zerbitzu emateen kokapen eremuak ezartzeko, jarraian aipatzen direnak enpresari edo profesionaltzat hartuko dira, eta hala jardungo dute, ematen zaizkien zerbitzu guztiei dagokienez:
  - Jarduera enpresarial edo profesionalak egiteaz batera, beste jarduera batzuk ere, zergapetu ezin direnak, egiten dituztenak.
  - Enpresari edo profesional gisa jarduten ez diren pertsona juridikoak, betiere Espainiako Administrazioak identifikazio zenbaki bat eman badie BEZaren ondorioetarako.

Enpresa edo lanbide jarduerak hasita daudela joko da ondasun edo zerbitzuak eskuratzen direnean eta elementu objektiboen bidez egiaztatzen denean jarduera horiek garatzeko asmoz erabiliko direla. Eskurapen horiek egiten dituztenak une horretatik bertatik izango dira enpresari edo profesionalak.

### 6.3.2 ONDASUN EMATEAK ETA PAREKATUTAKO ERAGIKETAK

Ondasun emateatzat hartuko da ondasun gorpuzdunen gainean xedatzeko ahalmenaren eskualdaketa, ordezkapen tituluen lagapenaren bitartez egiten bada ere.

(Gasa, beroa, hotza, energia elektrikoa eta gainontzeko energia modalitateak ondasun gorpuzduntzat hartuko dira).

Ondasun emateak izango dira:

- Eraikin bat egin edo birgaitzeko egiten diren obra exekuzioak, erabilitako materialen zati bat obra egiten duen enpresariak jartzen duenean, baldin eta material horien kostua oinarri ezargarriaren %33tik gorakoa bada.
- Zergaren subjektu pasiboek egindako ekarpen ez-diruzkoak, beren lanbide edo enpresa ondaretik, sozietateei edo ondasun komunitateei edota beste edozein motatako entitateei zuzenduak, eta izaera honetako esleipenak haien likidazioaren edo desegite oso edo partzialaren kasuan, Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren egintza juridiko dokumentatuen eta sozietate eragiketen kontzeptuen arau erregulatzailen indarrez bidezko gertatzen den tributazioa eragotzi gabe.
- Arau baten edota ebazpen administratibo edo jurisdikzional baten, derrigorrezko desjabetzapena barne, indarrez egindako ondasun eskualdaketak.
- Jabari erreserbarako ituna edo ezeztapen baldintza duten salmenta kontratuen indarrez egindako ondasun lagapenak.
- Errentamendu salmentako kontratuen eta parekatuen indarrez egindako ondasun lagapenak. BEZaren ondorioetarako, errentamendu salmentako kontratuekin parekatuko dira, erosteko aukera duten errentamenduzkoetan errentariak aukera hori gauzatzeko konpromisoa hartzen duen unean bertan eta, oro har, bi aldeentzat izaera loteslea izango duen jabetzaren eskualdaketarako klausula duten ondasun errentamenduzkoak ere.
- Norbere izenean diharduen komisio emailearen eta komisio hartzailearen arteko ondasun eskualdaketak, salmentagatiko komisio kontratuen edo erosketagatiko komisio kontratuen indarrez eginak.
- Produktu informatiko normalizatu baten hornidura, edozein euskarri materialetan egiten denean. Produktu informatiko normalizatutzat hartuko dira edozein erabiltzailek erabili dezan funtsezko aldaketarik behar ez dutenak.

Honako hauek ondasun emateekin parekatutako eragiketa kostu bidezkoztat hartuko dira:

1. Ondasunen autokontsumoa, hau da, kontraprestaziorik gabe egindako ondorengo eragiketak:

a) Subjektu pasiboak bere enpresa edo lanbide ondareko ondasun gorpuzdunak bere ondare pertsonalera edo bere kontsumo partikularrera transferitzea.

b) Subjektu pasiboaren enpresa edo lanbide ondarea osatzen duten ondasun gorpuzdunen gainean xedatzeko ahalmenaren eskualdaketa.

c) Ondasun gorpuzdunen lotura sektore batetik bere jarduera enpresarial edo profesionalaren beste sektore desberdindu batera aldatzea. Letra honetan aipatzen den autokontsumo kasua ezingo da aplikatu egoera hauek gertatzen direnean:

- Indarrean dagoen araudia aldatzeagatik, jarduera ekonomiko jakin bat lehen zegoen sektorekoa izateari utzi eta, nahitaez, beste sektore desberdindu batekoa izatera pasatu behar duenean.
- Jarduera ekonomiko bati aplikatzen zaion tributazio araubidea aldatu eta araubide orokorra erabiltzetik araubide berezi erraztua, nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzarena, baliokidetasun errekaruarena edo inbertsioko urrez egindako eragiketen araubidea erabiltzera pasatzen denean, eta alderantziz, baita aukera eskubideaz baliatzeagatik ere.

Jarraian adierazitako hauek hartuko dira jarduera enpresarial edo profesionaletik desberdintutako sektoretzat:

a') Jarduera ekonomikoak eta kenkari araubide aplikagarriak desberdinak dituztenak.

Jarduera ekonomiko desberdintzat hartuko dira Jarduera Ekonomikoen Sailkapen Nazionalen talde desberdinak dituztenak.

Aurreko paragrafoan ezarritakoa hala izanik ere, jarduera bati atxikita dagoen jarduera ez da desberdintzat hartuko aurreko urtean izan duen eragiketa bolumenak azken horren bolumenaren %15 gainditu ez duenean eta, horrez gain, hura egiteko lagungarri gertatu denean. Atxikitako jarduera hori ez bada egin aurreko urtean, aipatutako portzentajeari buruz adierazitakoa subjektu pasiboaren arrazoizko aurreikuspenen arabera aplikatuko da urtearen barruan. Dena den, portzentaje errealak adierazita dagoen muga gainditzen badu, bidezko erregularizazioa egin ahal izango da.

Atxikitako jarduerak beren jarduera nagusien araubide berdina izango dute.

a') letra honek aipatzen dituen kenkari araubideak desberdintzat hartuko dira, baldin eta nagusia ez den jardueran edo jardueretan aplikagarri liratekeen kenkari portzentajeek – betiere BEZaren Foru Dekretuko 104. artikuluaen arabera zehaztuta– 50 puntutik gorako aldea badute jarduera nagusiari dagokionarekin.

Jarduera nagusiak, horri erantsitako jarduerak, eta kenkari portzentajearen jarduera nagusiarekiko 50 puntutik beherako aldea duten jarduera ekonomiko desberdinduek, sektore desberdindu bakar bat eratuko dute.

Jarduera nagusia ez diren jarduerak jarduera nagusitik desberdintutako beste sektore bat izango dira haien kenkari portzentajeek nagusiarenarekin duten aldea 50 puntutik gorakoa denean. Aurreko urtean eragiketa bolumenik handiena izan duen jarduera hartuko da jarduera nagusitzat.

b') Araubide berezi erraztura, nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzaren araubidera, inbertsioko urrez egindako eragiketen araubidera edo baliokidetasun errekaruarenera bildutako jarduerak.

c') Finantza-errentamenduko eragiketak, Kreditu Entitateen Diziplina eta Interbentzioari buruzko uztailaren 29ko 26/1988 Foru Dekretuak zazpigarren xedapen gehigarrian aipatzen dituenak.

d') Kreditu edo maileguak emateko eragiketak, salbu *factoring* kontratu baten barruan egindakoak.



d) Subjektu pasiboaren enpresa edo lanbide jardueraren barruan produzitu, eraiki, erauzi, eraldatu, eskuratu edo inportaturiko ondasunen afektazioa edota, afektazio aldaketa, ondasun inbertsio gisa erabiliak izan daitezten.

Hori ez da aplikatuko, baldin eta subjektu pasiboari hirugarrenei izaera bereko ondasunak erosiz gero jasan behar izango zituen BEZaren kuotak osorik kentzeko eskubidea badu.

Subjektu pasiboek izaera bereko ondasunak erosterakoan jasan behar izango zituzten zergaren kuotak osorik kentzeko eskubidea ez da esleitzat emango, baldin eta afektaturiko ondasunak, hauek funtzionamenduan jarri ondoren eta kenkariaren erregularizazio aldian zehar, ondorengo helburuetakoren batera destinatzen badira:

a') BEZaren Foru Dekretuko 95 eta 96. artikuluetan ezarrita dagoenaren indarrez kentzeko eskubidea mugatu edo kanpo uzten dutenak.

b') Kenkari eskubidea sortarazten ez duten eragiketetan erabiltzea.

c') Kenkari eskubidea sortarazten duten eragiketetan eskusiboki erabiltzea, hainbanaketa orokorreko erregela aplikatu daitekeelarik.

d') Kentzeko eskubidea sortarazi ez dezan zergaz salbuetsitako emate bat egitea.

2. Subjektu pasibo batek bere enpresako ondasun gorpuzdun bat beste estatu kide baterako helmugarekin transferitzea, hark azken horretan dituen beharriaz afektatzeko.

### **6.3.3 ZERBITZU PRESTAZIOA ETA PAREKATUTAKO ERAGIKETAK**

BEZaren ondorioetarako zerbitzu prestaziotzat hartuko dira ondasunen ematearen, batasun barruko eskurapenaren edo inportazioaren izaera ez duen aipatutako zergapeko eragiketa guztiak.

Bereziki zerbitzu prestaziotzat hartuko dira:

- Lanbide, arte edo ofizio baten egite independentea.
- Ondasun, industria edo negozio, enpresa edo merkataritza establezimenduen errentamenduak, erosteko aukerarekin edo gabe.
- Ondasunen erabileraren edo gozamenaren lagapenak.
- Egile eskubideen, lizentzien, patenteen, fabrikako marken eta marka komertzialen eta jabetza intelektual eta industrialaren gainontzeko eskubideen lagapen eta emakidak.
- Egiteko eta ez egiteko obligazioak eta eskusibako agentzia edo salmenta kontratuetan hitzartutako edo lurralde area mugatuetan ondasunen banaketa hitzarmenetatik eratorritako abstentzioak.
- Ondasun ematetzat hartzen ez diren obra exekuzioak.
- Negozioetarako lokalen eskualdaketak.
- Garraioak.
- Ostalaritza, jatetxe edo kanpamendu zerbitzuak eta bertan kontsumitu beharrekoak diren edari edo elikagaien salmentak.
- Aseguru, berraseguru eta kapitalizazio eragiketak.
- Ospitaleratze zerbitzuak.
- Dirutan ematen diren mailegu eta kredituak.
- Kirol edo jolaserako instalazioak erabiltzeko eskubidea.
- FERIA eta erakusketen ustiapena.
- Bitartekotza eragiketak eta agentzia edo komisiokoak agente edo komisio hartzaileak besteren izenean diharduenean. Norbere izenean diharduenean eta zerbitzugintza batean bitartekotza egiten duenean, zerbitzuak bere kabuz hartu eta egin dituela ulertuko da.

· Produktu informatikoen hornidura, ondasun salmenta ez denean, euskarriaren salmenta zerbitzu prestazioaren osagarritzat harturik. Zerbitzu prestaziotzat hartuko da hartzaileak aldez aurretik eskatuta eta berak agindutakoaren arabera prestatu diren produktu informatikoen hornidura, bai eta erabiltzaileak erabiltzeko funtsezko aldaketak behar dituzten produktuen hornidura ere.

Zerbitzu prestazioei parekaturiko eragiketa kostu bidezkotzat hartuko dira zerbitzuen autokontsumoak, hau da kontraprestaziorik gabe egindako ondorengo eragiketak:

1. Enpresa edo lanbide ondaretik subjektu pasiboaren ondare pertsonalera transferitzen direnak.
2. Subjektu pasiboaren enpresa edo lanbide ondarea osatzen duten ondasunak subjektu pasiboaren erabilera partikularrerako edo, oro har, bere enpresa edo lanbide jardueraz bestelako xedeetarako guztiz edo partez aplikatzea.
3. Subjektu pasiboak doan egin dituen gainontzeko zerbitzu prestazioak, betiere jarduera enpresarial edo profesionalaren xedeez besteko helburuetara bideratuta badaude.

Kontuan izateko:

	<b>ONDASUN EMATEA</b>	<b>ZERBITZU PRESTAZIOA</b>
OBRA EXEKUZIOAK ERAIKINETAN	Erabilitako materialen zati bat obra egiten duen enpresariak jartzen duenean, baldin eta material horien kostua oinarri ezargarriaren %33tik gorakoa bada.	Erabilitako materialen zati bat obra egiten duen enpresariak jartzen duenean, baldin eta material horien kostua oinarri ezargarriaren %33 edo beherakoa bada.
GAINONTZEKO OBRA EXEKUZIOAK	Obra egiten duen enpresariak material guztia edo ia guztia jartzen duenean.	Orokorrean zerbitzugintza izango da.
EROSTEKO AUKERA DUTEN ERRENTAMENDUAK	Erosleak erosteko konpromisoa hartzen badu.	Erosleak erosteko konpromisoa hartzen ez badu.
PRODUKTU INFORMATIKOAK	Produktu normalizatuak. Edozein erabiltzailek erabili badezake.	Bezeroak agindutakoaren arabera bada.

<b>AUTOKONTSUMO MOTAK</b>		
	Kanpoko autokontsumoa	Barruko autokontsumoa
Ezaugarriak	Jarduera ekonomikoan erabilitako ondasunak eta zerbitzugintzak jardueratik kanpora ateratzen dira.  Doako ematea da, subjektu pasiboaren kontsumo pribaturako edo beste norbaitentzat.  Ez da jasotzen inolako diru ordainik.	Ondasunak eta zerbitzugintzak jardueraren sektore batetik bestera pasatzen dira.  Kenkari araubidea sektore berrian onuragarriagoa izango da.  Ondasunak izakin izatetik inbertsio ondasunak izatera pasatzean ere gertatzen da.

### 6.3.4 BATASUN BARRUKO ESKURAPENAK

Enpresari edo profesionalek edo izaera hori ez duten pertsona juridikoez kostu bidez egindako batasun barruko ondasun eskurapenak, eskualdatzailea enpresari edo profesionala denean. Batasuneko beste estatu batetik ondasunak eroslearenganaino garraiatzea nahitaezkoa den baldintza da.

Honako hauek ez dira batasun barruko eskurapenak:

- Ondasun eskurapenak, baldin eta ondasunei luzapena eta garraioa ematen zaien estatu kidean zergaren frankizia araubidez baliatzen den enpresari edo profesional batek ematen baditu.
- Ondasunen eskurapenak, baldin eta ondasunak emateko ondasunei luzapena eta garraioa ematen zaien estatu kidean ondasun erabilien, artelanen, zaharinen eta bilduma-gaien araubide bereziko ezarritako arauari jarraituz tributatu badute.
- Instalatu eta muntatu behar diren ondasun ematei dagozkien ondasunen eskurapenak.
- Urrutiko salmentei dagozkien ondasunen eskurapenak.
- Zerga berezien xede diren ondasun ematei dagozkien ondasunen eskurapenak.
- Ondasunen batasun barruko eskurapenak, baldin eta BEZaren Foru Dekretuko 22. artikulua arabera, ondasunei luzapena eta garraioa ematen zaieneko Elkartekidean ondasun ematea zergatik salbuetsita geratu bada.
- Gas naturala edo argindarra banatzeko sistemaren bidez egiten diren gas salmentei dagozkien ondasun eskurapenak.

### 6.3.5 INPORTAZIOAK

Hirugarren lurralde batetik datorren ondasun bat herrialdearen barruan sartzea da inportazioa, baita eta zona, depositu franko edo aduanetako gordailuak edo hainbat aretatik ondasunak herrialdearen barruan sartzea ere.

## 6.4 ZERGAPETU GABEKO ERAGIKETAK

Ez dira zergapetuta egongo:

1. Subjektu pasiboaren ondare enpresarial edo profesionalaren zati izanik, bere bitartekoak erabilia jardura enpresarial edo profesional bat garatzeko gai den unitate ekonomiko bat osatzen duten elementu gorpuzdun eta, hala badagokio, gorpuzgabe multzo baten eskualdaketa. Ez du garrantzirik eskuratzailerak berak erositako elementuak lotuta zeuden jardura bera edo beste bat egitea, baldin eta eskuratzailerak frogatzen badu elementu horiek jardura enpresarial edo profesional baten garapenari lotzeko asmoa duela.

Aurreko paragrafoan adierazitakoak ez bezala, zergari lotuta geratuko dira eskualdaketa hauek:

- Errentariek egindako eskualdaketa, eskualdaketa horien helburua ondasun lagapen soila denean. Ondasun lagapen soiltzat hartuko da ondasun alokatuen salmenta, horrekin batera antolatzen ez denean giza alorreko eta alor materialeko produkzio faktorerik edo horietako bat, eta antolaketa hori dela medio ezin denean ulertu horrek unitate ekonomiko autonomoa osatzen duenik.
- Noizbehinka lurren urbanizazioa edota eraikinen sustapen, eraikuntza edo birgaikuntza egiten dutenak, horiek kasu orotan saltzera, esleitzera edo titulu bidez lagatzera destinatutako direnean.

Zergari lotu gabe geratzen diren eskualdaketatik sartutako ondasun eta eskubideen eskuratzailerak subrogatuta geratuko dira, ondasun eta eskubide horiek direla-eta, eskualdatzailearen posizioan, BEZaren Foru Dekretuak 20. artikulua bat apartatuko 22. zenbakian eta 92.etik 114.era bitarteko artikuluetan jasotako arauen aplikazioari dagokionez.

- Saltzailea eta eroslea enpresari edo profesionala izan behar dute.
- Unitate ekonomiko bat osatzen duten elementu guztiak eskualdatuko dira.
- Erosleak ez du zertan jarduera berdina mantendu.
- Erosleak zer jarduera izango duen jakinaraziko du eta etenik gabekoa izango dela egiaztatu.

2. Balio gutxiko merkantzia laginen doako emateak, enpresa edo lanbide jarduerak sustatzeko xedearekin egiten badira.

3. Enpresa edo lanbide jardueren sustapenerako dohainik egindako egiaztapeneko zerbitzu prestazioak.

4. Publizitaterako inprimaki edo objektuen emateak, kontraprestaziorik gabe (kostu osoa 90,15 eurotik beherakoa denean).

5. Harreman administratibo edo laboraletatik eratorritako menpekotasuneko araubidean pertsona fisikoek egindako zerbitzuak, laboraletan izaera berezikoak barne hartzen direlarik.

6. Lan asoziatuko kooperatibei beren asoziatuek egindako zerbitzuak eta gainontzeko kooperatibei beren laneko bazkideek egindakoak.

7. Autokontsumoak, betiere ez baldin bazaio subjektu pasiboari esleitu aipatutako eragiketen xede diren zerbitzugintzen, ondasunen edo beren osagaien eskurapena edo inportazioa dela medio jasandako BEZaren kenkari osoa edo partziala egiteko eskubidea.

8. Erakunde publikoek kontraprestaziorik gabe edo zerga izaerako kontraprestazioaren bitartez zuzenean egindako ondasun emateak eta zerbitzu prestazioak.

Aurreko paragrafoan jasotakoa ez da aplikatuko aipatutako erakundeak enpresa publiko, pribatu, misto edo, oro har, merkataritza enpresen bitartez jarduten direnean.

Nolanahi ere, zergapetuta egongo dira jarraian zerrendatuko diren jardueretan erakunde publikoek egiten dituzten ondasun emateak eta zerbitzu prestazioak:

- a) Telekomunikazioak.
- b) Ur, gas, bero, hotz, energia elektriko eta gainontzeko energia modalitateen banaketa.
- c) Pertsona eta ondasunen garraioak.
- d) Portu eta aireportuetako zerbitzuak, eta trenbide azpiegituren ustiapena, ondorio horietarako zerga ez ordaintzetik salbuetsita dauden emakidak eta baimenak sartuz.
- e) Produktuen lorpena, fabrikazioa edo eraldaketa, baldin eta geroago eskualdatzeko egiten bada.
- f) Nekazaritza eta abeltzaintza produktuen interbentzioa, produktu horien merkatua erregulatzeko egiten denean.
- g) Merkataritzako feria eta erakusketen ustiapena.
- h) Biltegiatzea eta gordailatzea.
- i) Publizitateko merkataritza bulegoen jarduerak.
- j) Enpresetako kantina eta jantokien, ekonomatoen, kooperatiben eta antzeko establezimenduen ustiapena.
- k) Bidai bulegoenak.
- l) Irrati edo telebistako erakunde publikoen merkataritza edo komertzio jarduerak, beren instalazioen erabileraren lagapenari buruzkoak barne.
- m) Hiltegi jarduerak.

9. Emakida eta baimen administratiboak, honako hauek salbuetsita:

- a) Portuko herri jabaria erabiltzeko eskubidearen lagapena helburu dutenak.
- b) Aireportuetan ondasun higiezin eta instalazioen lagapena helburu dutenak.
- c) Trenbide azpiegiturak erabiltzeko eskubidearen lagapena helburu dutenak.
- d) Portu esparruan jendeari zerbitzuak emateko eta merkataritza edo industria jarduerak egiteko baimenak.

10. Arau juridiko edo hitzarmen kolektiboen indarrez subjektu pasiboarentzat derrigorrezkoak diren BEZaren hainbat doako zerbitzugintza, frankizia araubidean egindako zerbitzu telegrafiko eta telefonikoak ere barne hartuta egongo direlarik.

11. Ureztatzaileen komunitateek uraren ordenazio eta aprobetxamendurako egindako eragiketak.

12. Kontraprestazio edo ordainketa gisa egindako diru emateak.

Bestalde, ez da zergapetuta egongo jarraian adierazten diren pertsona edo entitateek, BEZaren araudian ezarrita dauden mugekin, egindako batasun barruko ondasun eskurapenen zenbateko osoa, estatu horietan sortutako zerga kanpoan utzita aurreko urte naturalean 10.000 eurora iristen ez bada (ez zaie aplikagarria izango garraibide berrien eskurapenari eta zerga berezien xede diren ondasunei).

1. Nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzaren araubide berezira bildutako subjektu pasiboak, aipatutako araubidepean jarritako jardueraren garapenera destinatutako ondasunei dagokienez.
2. Zergaren kenkari oso edo partzialerako eskubidea sortarazten ez duten eragiketak bakarrik egiten dituzten subjektu pasiboak.
3. Enpresari edo profesional gisa ez diharduten pertsona juridikoak.

Ez-zergapetzea uneko urte naturalean aplikatuko da, aipatutako zenbatekoraino.

Apartatu honetan aipatutako muga aplikatzean, kontuan hartu behar da eskuratutako ondasunei dagokien kontraprestazioaren zenbatekoa ondorio hauetarako ezin izango dela zatikatu.

Eragiketak zergapetuta geratuko dira, horiek egiten dituzten pertsonak zergapetuta geratzea aukeratzen dutenean, erregelamenduz ezartzen den moduan.

## **6.5 ERAGIKETA SALBUETSIK**

### **6.5.1 SALBUESPENAK BARRUKO ERAGIKETETAN**

- ✓ Posta zerbitzu unibertsalak.
- ✓ Osasun asistentziarako zerbitzu prestazioak.
- ✓ Gizarte asistentziarako zerbitzu prestazioak.
- ✓ Hezkuntza.
- ✓ Kirol edo heziketa fisikoa egiten duten pertsona fisikoei emandako zerbitzuak (instalazioen errentamendua ez).
- ✓ Kultura arloko zerbitzugintzak.
- ✓ Irabazi asmorik gabetzat hartutako onartutako organismo edo entitateek beren kideei zuzenean egindako eta beren berariazko helburuak lortzeko egindako zerbitzugintzak.
- ✓ Aseguru, berraseguru eta kapitalizazio eragiketak.
- ✓ Posta zigilu eta Espainiako legezko efektu tinbredunen emateak, euren balio fazialaren zenbatekoa gaudituko ez dutelarik.
- ✓ Hainbat finantza eragiketa.

- ✓ Espainiako Loteria eta Apustuen Organismoak, Espainiako Itsuen Erakundeak eta autonomi erkidegoen hurrenez-hurreneko organismoek antolatutako loteria, apustu eta jokoak, bai eta zozketen, tonbolen, apustuen eta konbinazio aleatorioen gaineko tasen edota zorte, enbido edo zorizko jokoak kargatzen dituen tasaren zerga-gaiak eratzen dituzten jarduerak ere.
- ✓ Lurzoru landatarren eta eraikigarri izaerarik ez duten gainerako lurzoruen emateak, nekazaritza ustiapena egiteko bertan kokatuta dagoen edozein izaeratako beharrezko eraikinak barne, bai eta parke eta lorategi publikoetara edota erabilpen publikoko bide azaleretara bereziki destinaturikoen emateak ere.
- ✓ Alderdi politikoei berariazko xedea betetzeko diru laguntza lortzekoak diren eta haien onurarako bakarrik antolatuak diren ekimenak direla medio egiten dituzten zerbitzu prestazioak eta ondasun salmentak.
- ✓ Salbuetsi diren eragiketak egitean eskualdatzaileak erabili dituen ondasunen emateak, betiere subjektu pasiboari aipatutako ondasunen edo beren elementu osagarrien eskurapena, afektazio edo inportazioa egitean jasandako zergaren kenkari osoa edo partziala egiteko eskubidea esleitu ez bazaio. Dena den, ez daude salbuetsiak erregularizazio aldiaren barruan egiten diren inbertsio ondasunen emateei eta zenbait lur eta eraikini dagozkien salbuespenak bidezkoak direnean.
- ✓ Hainbat ondasun emate, ondasun horien eta beren elementu osagarrien eskurapen, afektazio edo inportazioak BEZaren Foru Dekretuko 95. eta 96. artikuluetan xedatutakoaren indarrez eskualdatzailearen alde kenkaria egiteko eskubidearen erabateko kanpo uztea ekarri duenean.
- ✓ Hainbat lur salmenta:
  - Lurzoru landatarrak eta eraikigarriak ez direnak, nekazaritza ustiapena egiteko bertan kokatuta dagoen edozein izaeratako eraikinak barne.
  - Parke eta lorategi publikoetara edota erabilpen publikoko bide azaleretara bereziki destinatuak.
  - Hirigintza jarduketarako poligonoetako lurzoruen jabeek konpentsazio batzordeei egindako hasierako ekarpenaren ondorioz egiten diren lurzoru emateak eta batzordeek aipatutako jabeen beren ekarpenen proportzioan egiten dizkieten lurzoru esleipenak.

Orube salmentak ez daude salbuetsita, ezta eraikigarriak diren lurzoru urbanizatuak eta urbanizazio bidean daudenak urbanizazioaren sustatzaileak saltzen dituztenean ere. Bestalde, lurzoru eraikinarekin batera saltzen denean, eraikinari dagokion tratamendua emango zaio (baldin eta eraikinak 5.000 metro karratu baino gehiago baditu, 5.000 metroraino eraikin moduan eta gainontzekoa, aldiz, orube moduan tratatuko da).

- ✓ Eraikinen bigarren eta ondorengo salmentak, kokatuta dauden lurzoruak barne, baldin eta eraikuntza edo birgaitzea amaitu ondoren egiten badira. Lehen salmentatzat hartuko da sustatzaileak egiten duena salmentaren xedea eraikuntza edo birgaitze lanak amaitua duen eraikin bat denean. Dena den, sustatzaileak egindako salmentak ez dira hartuko lehenengo salmentatzat, baldin eta salmenta hori jabeak berak, gozatu edo erabiltzeko eskubide errealean titularrek edo erosteko aukerarik gabeko errentamendu kontratuen onuradunek bi urtez edo hortik gorako epean jarraian erabili ondoren egiten bada, salbu eta eraikina epe horretan erabili duena eskuratzaillea bada. Eskualdaketak egiteko eragiketak bertan behera geratzen diren kasuetan, eskuratzailleek eraikinak erabiltzen emandako aldiak ez dira konputatuko ondorio horietarako.

Ondorengo eragiketak ez dira sartuko puntu honetan aurreikusitako salbuespenean:

- Errentamendu kontratuetan ezarritako erosteko aukeraz baliatuta egiten diren eraikin salmentak, finantza-errentamenduko eragiketetan jardun ohi diren enpresek eginak direnean. Ondorio horietarako, erosteko aukera errentatzailearen aurrean erabiltzeko konpromisoa erosteko aukera erabiltzearekin parekatuko da.

- Eskuratzailleak birgaitzeko egiten zaizkion eraikin salmentak.
- Hirigintza sustapen berri baten aurretik eraisteko eraikina bada ez dago salbuetsia, orubeari dagokion tratamendua emango zaio.

- ✓ Hainbat lurzoru eta etxebizitzaren errentamenduak eta gozatu eta baliatzeko eskubide errealean eraketa eta eskualdaketa. Hala ere, ez dago salbuetsia, besteak beste, azalera eskubide errealeak eratzea edo eskualdatzea.

Subjektu pasiboak uko egin ahal izango die aipatutako lurzoru eta eraikinen eskualdaketen salbuespenei, arauz ezartzen diren beharkizunak eta era beteta, baldin eta eskuratzaillea jarduera enpresarial edo profesionalaren barruan aritzen den subjektu pasiboa bada eta, eman dakiekeen erabilera aintzat harturik, erosketengatik jasandako zerga bere osoan kentzeko eskubidea badu.

Kontuan izateko:

### LURZORUAK

<b>Saltzen den LURZORU MOTA</b>	<b>Saltzaile PARTIKULARRA</b>	<b>Saltzaile ENPRESARI-PROFESIONALA</b>
Lurzoru landatarra	Ondare Eskualdaketen Zerga	BEZari lotua eta salbuetsia (salbuespenari uko egin dakioke)
Lurzorua birkalifikatua	Ondare Eskualdaketen Zerga	BEZari lotua eta salbuetsia (salbuespenari uko egin dakioke)
Lurzoru urbanizaezina	Ondare Eskualdaketen Zerga	BEZari lotua eta salbuetsia (salbuespenari uko egin dakioke)
Lurzoru urbanizagarria	Ondare Eskualdaketen Zerga	BEZari lotua eta salbuetsia (salbuespenari uko egin dakioke)
Urbanizazio prozesuan edo urbanizatuta dagoen lurzorua	Lur jabeak urbanizazio kostuak ordaindu baditu, BEZaren ondorioetarako enpresaria da; beraz, BEZari lotua eta ez salbuetsia	Urbanizazio kostuak bere gain hartzen baditu, BEZari lotua eta ez salbuetsia
Orubeak	Ondare Eskualdaketen Zerga	BEZari lotua eta ez salbuetsia
Lurzoru eraikigarria izateko baimendua	Ondare Eskualdaketen Zerga	BEZari lotua eta ez salbuetsia

## ERAIKINAK

Partikular batek saltzea	BEZari ez lotua. Ondare Eskualdaketen Zergari lotua
Eraikinaren sustatzaileak bukatu gabe dagoen eraikina saltzea	BEZari lotua eta ez salbuetsia
Enpresari batek (ez-sustatzailea) egindako eraikin berri bat saltzea	BEZari lotua eta salbuetsia (salbuespenari uko egin dakioke)
Eraikinaren sustatzaileak erabili gabeko eraikina saltzea	BEZari lotua eta ez salbuetsia
Eraikinaren sustatzaileak 2 urtetik behera erabilitako eraikina saltzea	BEZari lotua eta ez salbuetsia
Eraikinaren sustatzaileak 2 urtetik gora erabilitako eraikina saltzea	BEZari lotua eta salbuetsia (salbuespenari uko egin dakioke)
Finantza-errentamenduko enpresa batek egindako eraikinak saltzea	BEZari lotua eta ez salbuetsia
Enpresari batek egin eta erosleak birgaituko duen eraikina saltzea	BEZari lotua eta ez salbuetsia
Enpresari batek egin eta erosleak eraitsiko duen eraikina saltzea	BEZari lotua eta ez salbuetsia

### 6.5.2 SALBUESPENAK ONDASUN ESPORTAZIOETAN

Ondorengo eragiketak zergatik salbuetsita egongo dira, arauz ezartzen diren baldintzak eta beharbizunak betez:

- ✓ Igorlea edo zergaren aplikazio lurraldean finkatu gabe dagoen igorlea, edo horren izenean eta kontura diharduen hirugarren batek, batasunetik kanpo igorri eta garraiatutako ondasunen emateak. Ondasun batzuk kanpoan geratzen dira.
- ✓ Bidariei emandako ondasunetan, erosketetan jasandako zergaren dirua itzuliko zaie, baldin eta salmenta faktura batean dokumentatuta bada, ohiko bizilekua batasunaren lurraldetik kanpo bada, erositako ondasunak benetan ateratzen badira eta merkataritza luzapen bat ez bada.
- ✓ Portuetan eta aireportuetan aduana kontrolpean zergetatik libre dauden dendetan egindako ondasun emateak, baita hirugarren lurralde batzuetara doazen itsasontzien eta hegazkinen barruan egindakoak ere.



- ✓ Ondasun higigarrien gainean egindako lanei lotuta dauden eta zergaren aplikazio lurraldean egiten diren zerbitzu prestazioak, berehala batasunetik kanpora bidaltzeko.
- ✓ Giza, karitate edo hezkuntza arloko ekintzetarako aitortutako organismoen egindako ondasun emateak, batasunaren lurraldetik kanpo esportatzen badituzte.
- ✓ BEZaren Foru Dekretuko 20. artikuluari jarraikiz salbuespenaz gozatzen dutenak ez diren zerbitzu prestazioak, batasunaren lurraldetik kanpora egindako ondasun esportazioekin zuzenean lotuta daudenean, eta baldintza batzuk betetzen direnean.
- ✓ Hirugarren izenean eta kontura diharduten bitartekariak egindako zerbitzu prestazioak, artikulua honetan deskribatutako eragiketa salbuetsitan parte hartzen dutenean.

### **6.5.3 SALBUESPENAK ESPORTAZIOEKIN PAREKATUTAKO ERAGIKETETAN**

Ondorengo eragiketak zergaz salbuetsita egongo dira, arauz ezartzen diren baldintzak eta beharkizunak betez:

- ✓ BEZaren araudian zehaztuta dauden itsasontziak ematea, egitea, eraldatzea, konpontzea, mantentzea, erabat edo partzialki pleitatzea eta errentan ematea. Baldintza batzuk bete behar dira, bai eskuratzailari dagokionez eta bai nazioarteko itsas nabigazioari dagokionez.
- ✓ Aurreko apartatuan ezarritako salbuespenei lotutako itsasontzietan gaineratuta dauden edo ontzi barruan dauden objektuen emateak, alokairuak, konponketak eta mantenimendua. Salbuespena, zehaztuta dauden beharkizun batzuk betetzeak baldintzatuko du.
- ✓ Hornidura produktuen emateak, goiko apartatuan aipatzen diren itsasontzietarako.
- ✓ BEZaren araudian zehaztuta dauden aireontzien ematea, eraldatzea, konpontzea, mantentzea, erabat pleitatzea eta errentan ematea. Baldintza batzuk bete behar dira, bai eskuratzailari dagokionez eta bai nazioarteko aire nabigazioari dagokionez.
- ✓ Aurreko apartatuan ezarritako salbuespenei aipatutako aireontzietan txertatutako edo aireontzi barruko objektuen emateak, alokairuak, konponketak eta mantenimendua. Salbuespena, zehaztuta dauden beharkizun batzuk betetzeak baldintzatuko du.
- ✓ Hornidura produktuen emateak, goiko atalean aipatzen diren aireontzietarako.
- ✓ Itsasontzi eta aireontzien beharrezko zuzenean erantzuteko edo horien kargamenduaren beharrezko erantzuteko egindako zerbitzu prestazioak, aurreko apartatueta zerrendatutakoak ez direnak.
- ✓ Harreman diplomatiko eta kontsularren esparruan egindako ondasun emateak eta zerbitzu prestazioak, arauz finkatzen diren kasuetan eta beharkizunak betez.
- ✓ Espainiak onartutako nazioarteko erakundeei edo horietako langileei zuzendutako ondasun emateak edo zerbitzu prestazioak.
- ✓ Batasuneko beste estatu bati eta Ipar Atlantikoko Itunaren Erakundeko partaide den edozein estatutako indarrei egindako ondasun emateak eta zerbitzu prestazioak, haien arteko hitzarmenetan ezarritako terminoetan.
- ✓ Espainiako Bankuari egindako urre emateak.
- ✓ Zergaren espazio eremutik kanpo kokatutako portu edo aireportu batetik etorritako edo portu eta aireportu batera destinatutako itsasoz edo airez egindako bidarien eta beren ekipajeen garraioak.
- ✓ Batasun barruko ondasun garraioak, Azore Irlara edo Madeira Irlara doazenak edo bertatik datozenak.

- ✓ Hirugarren baten izenean eta kontura diharduten bitartekariak egindako zerbitzu prestazioak, apartatu honetan esandakoengatik salbuetsita dauden eragiketetan parte hartzen badute.

#### **6.5.4 ZONA FRANKOEI, GORDAILU FRANKOEI ETA BESTELAKO GORDAILUEI DAGOZKIEN SALBUESPENAK**

Ondorengo eragiketak zerga honetatik salbuetsita egongo dira, arauz ezartzen diren baldintzak eta beharkizunak betez:

- ✓ Zona edo gordailu frankoan sartzera destinatutako ondasunen salmentak eta aduanara zuzendutakoak, bai eta ondasun emate horiekin zuzenean lotutako zerbitzu prestazioak ere.
- ✓ Zulaketa edo ustiaketa plataformetan txertatzeko lurralde itsasora eramaten diren ondasun emateak eta horiekin zuzenean lotutako zerbitzu prestazioak.

Aipatutako zona frankoak, gordailu frankoak eta beste egoerak aduanei buruzko legerian definituta daude.

#### **6.5.5 ADUANA ARAUBIDEA ETA ARAUBIDE FISKALEI BURUZKO SALBUESPENAK**

Ondorengo eragiketak zergatik salbuetsita egongo dira, arauz ezartzen diren baldintzak eta beharkizunak betez:

- ✓ Araudian aipatzen diren aduana araubide eta araubide fiskal desberdinei lotuta dauden ondasun emateak eta horiekin zuzenean lotutako zerbitzu prestazioak.
- ✓ Araudian aipatzen diren aduana araubide eta araubide fiskal desberdinei lotuta dauden ondasun inportazioak eta horiekin lotutako zerbitzu prestazioak.
- ✓ Apartatu hauetan aipatzen diren araubideak aduana araudian definitutakoak dira, eta horietan irauteko ezarritako arauak eta beharkizunei egokitu beharko zaizkie.

#### **6.5.6 BESTELAKO ESTATU KIDEEI DESTINATUTAKO ONDASUN EMATEEN SALBUESPENAK.**

- ✓ Ondasunen salmenta salbuetsita dago, saltzaileak, erosleak edo hirugarren batek, horien izenean edo kontura, beste estatu kide batera ondasunak bidali edo garraiatuz gero, baldin eta eroslea enpresari edo profesional edo gisa horretan aritzen ez den entitate juridikoa bada eta Espainia ez den estatu batean identifikatuta badago. Salbuespen hau ez da aplikatuko ondasun emateak zergapetu gabe dauden batasun barruko erosketak egiten dituzten pertsonentzat egina badaude. Ez da aplikatuko ondasun erabileretan ere, ondasun ematea artelan eta zaharkinen araubide berezipean egiten denean.
- ✓ Lehen apartatuan adierazitako baldintzetan egindako garraiobide berrien emateak.
- ✓ BEZaren Foru Dekretuko 9. artikulua 3. zenbakian jasotako ondasun emateak, hartzailea beste enpresari bat izanez gero lehen apartatuaren salbuespena aplikatu ahal zaionean.

#### **6.5.7 BATASUN BARRUKO ONDASUN ESKURAPENEN SALBUESPENAK**

Zergatik salbuetsita egongo dira:

- ✓ Batasun barruko ondasun eskurapenak, horien ematea BEZaren aplikazio eremuan zergapetu gabe edo salbuetsita egon denean.

- ✓ Batasun barruko ondasun eskurapenak, ondasun horien inportazioa salbuetsita egon denean.
- ✓ Batasun barruko ondasun eskurapenak ondorengo beharkizunak betetzen dituztenak (eragiketa triangeluarra):
  - Enpresaria edo profesionala zergaren aplikazio herrialdean finkatuta ez egotea, baizik eta beste estatu kideren batean identifikatuta egotea.
  - Eskuratutako ondasunen ondorengo emate baten exekuziorako egitea eskuratzaileraren beraren eskutik.
  - Ondasunak zergaren ondorioetarako eskuratzaileraren identifikazio estatua ez den beste estatu kide batetik zuzenean igortzea edo garraiatzea eta ondorengo ematea egiten den pertsonari zuzenduta.
  - Ondorengo ematearen hartzailea enpresaria profesionala edo pertsona juridiko gisa ez diharduen pertsona juridikoa izatea, BEZaren Foru Dekretuko 14. artikuluan dioenak ez eragitea eta Espainiako Administrazioak emandako identifikazio zenbaki bat izatea.
- ✓ Batasun barruko ondasun eskurapenak, baldin eta, horiei dagokienez, eskuratzailerari, BEZaren Foru Dekretuko 119. edo 119. bis artikuluetan ezarritakoa dela medio, eskubidea aitortu bazaio haiengatik sortutako zerga osorik atzera jasotzeko.

### 6.5.8 INPORTAZIOEI DAGOZKIEN SALBUESPENAK

BEZaren araudiak zenbait ondasunen inportazioak salbuesten ditu. Ondasun mota, denbora, helburua edo beste kausaren batzuk izango dira salbuespenak aplikatzeko baldintzak.

Hauek dira foru dekretuak jartzen dituen salbuespenak:

**Estatu barruan ondasun emateen gaineko zergatik salbuetsita dauden ondasunen inportazioak, hau da, barruko eragiketa salbuetsiekin parekatutako ondasunen inportazioak:**

- Odola, odol plasma eta gainerako isurkinak, ehunak eta giza gorputzaren beste elementu batzuk, medikuntza edo ikerketa helburuetarako edota helburu berdinez prozesatuak izateko.
- Nazioarteko itsas nabigazio egokiak diren itsasontziak eta itsasontzi horiei txertatzeko diren objektuak.
- Nazioarteko aire nabigaziora dedikatutako konpainiek erabiltzen dituzten aireontziak eta aireontzi horiei txertatzeko diren objektuak.
- Aurreko itsasontzirako eta aireontzirako diren hornidura produktuak.
- Legezko banku billeteak.
- Balore tituluak.
- Espainiako Bankuak zuzenean inportatutako urrea.
- Zulaketa edo ustiaketa plataformei txertatzearen lurralde itsasora eramaten diren ondasunen emateak.
- Inportatutako ondasunak batasuneko beste estatu baterako badira eta inportatzaileak egiten duen ondorengo ematea salbuetsita badago (BEZaren araudiaren 25. artikulua).

#### **Merkataritza izaerarik ez duten inportazioak**

Multzo honetan ondasun pertsonalekin zerikusirik duten inportazioak sartzen dira, hau da:

- Ohiko bizilekua lekualdatzeagatik egindako ondasun pertsonalen inportazioak.
- Bigarren etxebizitza janztera destinatutako ondasun pertsonalen inportazioak.
- Ezkontzagatik egindako ondasun pertsonalen inportazioak.

- Herentzia kausagatik egindako ondasun pertsonalen inportazioak.
- Ikasleek egindako ondasun higigarrien inportazioak.

Eremu honetan **bidaiarien araubideko ondasunen inportazioak** ere kokatu daitezke; bidaiarien ekipaje pertsonaltzat hartuko da haiek iristen diren momentuan eta ondoren aduanan aurkezten duten ekipaje multzoa, betiere irteteko momentuan frogatzen bada garraiatzen dituen enpresan norberarekin eramandako ekipaje gisa erregistratu zirela.

Merkataritzako igorpena ez diren eta partikular batek zergaren aplikazio lurraldean dagoen beste partikular bati bidaltzen dizkion hirugarren herrialdeetako **igorpen txikiak** ere salbuesita daude.

### **Inportazioei dagozkien beste salbuespen batzuk**

Eremu honetan sartuta daude helburu desberdinak dituzten salbuespenak; zenbait jarduera ekonomikoren garapena, giza, hezkuntza, kultura helburuak, merkataritzaren bultzada...

Salbuespenak hauek dira:

- Hirugarren herrialde batean bere enpresa jarduera behin betiko bukatu eta zergaren aplikazio lurraldean antzeko beste jarduera bat garatzen duen produkzio edo zerbitzu enpresa baten enpresa edo lanbide jarduerari lotutako inbertsio ondasunen inportazioak.
- Nekazaritza eta abeltzaintza ekoizleek hirugarren herrialdeetan finkaturik dauden lurretan lortutako ondasunak. Zergaren aplikaziorako lurraldearen alboko hirugarren herrialde batean kokatutako lurretatik datozen nekazaritza, abeltzaintza, baratze eta baso produktuak, betiere aipatutako lurraldean herrialde hartatik hurbil dauden lurretan ustiapen egoitza duten produktoreek lortutakoak badira.
- Haziak, ongarririk eta zoruak nahiz landareak tratatzeko produktuak.
- Laborategirako animalien eta ikerketarako sustantzia biologiko eta kimikoen inportazioak.
- Giza jatorria duten sustantzia terapeutikoen eta odol nahiz giza ehun taldeak zehazteko erreaktiboek inportazioak.
- Sendagaien kalitatea kontrolatzeko erreferentziako sustantziak.
- Nazio Batuen Erakundeak produzitutako ikus-entzunezko materialak.
- Bildumen edo arte objektuen inportazioak.
- Karitate edo filantropia organismoetara zuzendutako ondasunen inportazioak, dohainik eskuratutako eta beharizanak dituzten pertsonen artean dohainik banatzeko.
- Zergaren aplikaziorako lurraldean gertatutako hondamenetako kaltetuen onurarako egindako ondasunen inportazioak.
- Minusbaliotasunak dituzten pertsonen onurarako inportaturiko ondasunak.
- Nazioarteko harreman jakin batzuen esparruan egindako ondasun inportazioak. Merkataritza izaerarik gabeko zenbait ondasun inportazioak, adibidez: kondekorazioak; kopa, domina eta izaera sinbolikoa duten bestelako objektuak; eskupeko, sari eta oroigarri sinboliko eta balio gutxiak.
- Merkataritza sustapenerako xedea duten ondasunen inportazioak: merkataritza balio handirik ez duten merkantzien laginak, publizitate izaerako inprimakiak, erakusketa batera edo antzeko adierazpen batera destinatutako ondorengo ondasunak.
- Azterketa, analisi edo entsegurako xede diren ondasunen inportazioak.
- Jabetza intelektual edo industrialaren babeserako organismo eskudunetara destinatutako ondasunen inportazioak
- Agiriaren inportazioak: agiri turistikoek inportazioak, entitate publikoei dohainik bidalitako agiriak, hirugarren herrialdeetako gobernuek eta nazioarteko organismo ofizialek dohainik banatzeko bidalitako argitalpenak...

- Egokitzapen eta babes materialen inportazioak, bai merkantziei dagozkienak eta bai garraioan zehar animaliak girotzeko edo elikatzeko erabiltzen direnak.
- Karburante eta lubrifikatzaileen inportazioak: lurraldean sartzen diren industria nahiz turismo ibilgailu automobilek eta erabilera bereziko edukinontziek deposituetan daramaten karburante eta lubrifikatzaileen inportazioak (industri ibilgailua: 200 l; turismo ibilgailuak: 10 l).
- Hilketxa eta hilerrietarako material eta objektuen inportazioak.
- Arrantza produktuen inportazioak.

#### **Berrinportazioak eta inportazioekin loturiko zerbitzuak**

- Aurretik esportatu ziren egoera berean berrinportatzen diren ondasunak zergatik salbuetsita egongo dira, esportatu zutenek egiten badituzte eta, era berean, inportazioaren eskubidearen salbuespenen onura badute.
- BEZaren aplikazio eremuan salbuetsizat hartu ez diren zerbitzu prestazioak zergatik salbuetsita egongo dira, baldin eta aipatutako ondasunen inportazioaren zerga oinarriak horien kontraprestazioa hartzen badu.
- Aduana araubidez bestelako gordailu araubideari lotutako ondasunen inportazioak.
- Ondasunen inportazioak zergapetze bikoitzetik saihesteko zerga salbuespenak.

#### **Nazioarteko organismoekin loturiko ondasun inportazioak**

- Nazioarteko organismoetara destinatutako ondasunen inportazioak.
- NATOra zuzendutako ondasunen inportazioak.

## **6.6 EGITE LEKUA**

### **6.6.1 ONDASUN EMATEAREN EGITE LEKUA**

Ondasun ematearen egite lekua erregela hauen arabera ezarriko da:

- a) Emandako ondasunak igorpenerako edo garraiorako ez badira, eskuratzaillearen eskura jartzen den lurraldean.
- b) Eskuratzaillearen eskura jartzeko luzapenerako edo garraiorako izan behar duten ondasun higigarri gorpuzdunen emateak, luzapena edo garraioa aplikaziorako lurraldean hasten bada.  
Hala izanik ere, inportaziorako diren ondasunen igorpena edo garraioa hirugarren herri batetik egin behar bada, inportatzaileak eta, hala badagokio, ondorengo eskuratzailleek egiten dituzten emateak zergaren aplikaziorako lurraldean egindakotzat hartuko dira.
- c) Eskura jarri aurretik instalatu edo muntatu beharreko ondasunen emateak, bukatu behar den lurraldean (instalazioa), betiere instalazioa edo muntaia ondasun ibilgetzea ekartzen badu eta, era berean, bere kostua kontraprestazio osoaren kostuaren %15 baino handiagoa bada.
- d) Ondasun higigarrien emateak, haiek dauden tokian.
- e) Batasun barruko garraio baten zati batean zehar itsasontziz, hegazkinez edo trenez egiten diren bidaiarientzako ondasun emateak, garraioa hasten den lurraldean egingo dira.

Joan-etorriko garraioa denean, itzulerak ibilbidea garraio desberdintzat hartuko da.

f) Europar Batasuneko estatuen artean egindako ondasun emateak, orokorrean, helmugako lurraldean egindakotzat hartuko dira. Hala ere, kasu batzuetan hasierako lurraldean egindakotzat hartu daitezke, baldin eta helmugako lurralde bakoitzarekin egindako salmentan bolumen jakin batzuk ez badira gairatzen. Espainian muga 35.000 eurotan dago. Beraz ondasun emate horiek zergaren aplikaziorako lurraldean egindakotzat joko dira esandako lurralde jasotzaileetara egindako igorpenak, beharkizun hauek betetzen badira:

- Ondasunen luzapena edo garraioa saltzaileak egiten badu edota bere kontura egiten bada.

- Jasotzaileak BEZaren subjektu pasibo ez izatea edo beren batasun barruko ondasun eskurapenak zergapetu gabeak izatea.
- Ematekoak diren ondasunak jarraian zerrendatzen direnak ez izatea:
  - Garraiobide berriak.
  - Instalazio edo muntaiarako diren ondasunak.
  - Ondasunei luzapena eta garraioa ematen zaien estatu kidean ondasun erabilien, artelanen, zaharinen eta bilduma gaien araubide berezirako ezarritako arauetara jarraituz tributututako ondasun emateei lotuta dauden ondasunak.
- 35.000 euroko muga gainditzea edo hasieratik helmugan zerga ordaintzea erabaki izatea.

g) Zerga berezien xede diren ondasun emateak helmugako elkarkidean hartuko dira egindakotzat.

h) Gas naturala edo argindarra banatzeko sistemaren bidez egiten diren gas salmentak honako kasu hauetan joko dira zergaren aplikazio lurraldean egindakotzat:

- Enpresari edo profesional birsaltzaileari egindakoak, jarduera ekonomikoaren egoitza lurralde horretan kokatuta dagoenean edo bertan establezimendu iraunkorra edo, horren ezean, helbidearen tokia duenean, baldin eta salmenta horien hartzailea egoitza hori, establezimendu iraunkor hori edo helbide hori bada. Ondorio horietarako ulertuko da enpresaria edo profesionala birsaltzailea dela behin gas edo argindar hori erosita egiten duen jarduera nagusia produktu horiek berriro saltzea denean, betiere ondasun horien kontsumo propioa batere adierazgarria ez bada.
- Beste edozein, baldin eta eskuratzailak zergaren aplikazio lurraldean erabili edo kontsumitzen baditu ondasun horiek. Ondorio horietarako ulertuko da erabilera edo kontsumo hori esandako lurraldean egiten dela neurketa egiteko kontagailua lurralde horretan dagoenean. Eskuratzailak ez baditu kontsumitzen ondasun guztiak edo horien zati bat, kontsumitu gabekoak zergaren aplikazio lurraldean erabili edo kontsumitu direla ulertuko da eskuratzailaren jarduera ekonomikoaren egoitza lurralde horretan kokatuta dagoenean edo bertan establezimendu iraunkorra edo, horren ezean, helbidearen tokia duenean, baldin eta salmenta horien hartzailea egoitza hori, establezimendu iraunkor hori edo helbide hori izan bada.

## 6.6.2 ZERBITZU PRESTAZIOAK EGITEN DIREN LEKUA

### Erregela orokorrak

- ✓ Enpresari edo profesionalen artean egindako eragiketak **hartzailearen egoitzan** egiten direla ulertuko da.
- ✓ Partikularrei egindako zerbitzuak, zerbitzuak egiten duen enpresariaren edo profesionalaren egoitzan eginak direla ulertuko dira, salbu BEZaren Foru Dekretuko 69.Bi artikuluan zerrendatzen diren zerbitzuak, hartzailearen ohiko helbide edo egoitza Europar Batasunetik kanpo dagoenean (baldin eta Kanariak, Ceuta edo Melilla ez bada eta ematen diren zerbitzuak 69.Bi artikulua a) letratik l) letrara bitartean aipatutakoak badira).

### Erregela bereziak

Ondorengo zerbitzuak zergaren aplikazio lurraldean egindakotzat joko dira:

1.- Ondasun higiezinak. Lurralde horretan kokatutako ondasun higiezinekin lotuta dauden zerbitzuak:

- a) Errentan ematea edo haien erabilpena lagatzea.

- b) Higiezinaren obra exekuzioak prestatu, koordinatu eta gauzatzeko zerbitzuak.
- c) Obra exekuzio horiei buruzko zerbitzu teknikoak.
- d) Ondasun higiezinekin edo higiezinaren eragiketekin lotutako kudeaketa zerbitzuak.
- e) Zaintza edo segurtasun zerbitzuak.
- f) Segurtasun kutzak alokatzeko zerbitzuak.
- g) Ordainpeko errepideen erabilpena.
- h) Ostatu zerbitzuak ostalaritza establezimenduetan, kanpamenduetan eta bainuetxeetan.

2.- Jarraian aipatzen diren garraio zerbitzuak, BEZaren aplikazio eremuan eginak direnean:

- a) Bidaiariak garraiatzeko zerbitzuak, hartzailea zeinahi dela ere.
- b) Ondasunen garraio zerbitzuak, BEZaren Foru Dekretuko 72. artikuluan aipatutako ez bestelakoak, hartzailea enpresari edo profesional ez denean eta horrela jarduten ez denean.

3.- Kultura, arte, kirol, zientzia, hezkuntza eta aisialdi arloko ikuskizunetan, zorizko jokoetan edo antzekoetara (feriak eta erakusketak, adibidez) sartzea, baldin eta hartzailea enpresari edo profesionala bada eta, hain zuzen, aipatutako ikuskizunak esandako lurraldean izaten direnean.

4.- Batasunetik kanpo dagoen enpresariak edo profesionalak bere jardueraren egoitzatik edo establezimendu iraunkor batetik edo, horren ezean, bere ohiko helbide edo egoitzatik, bide elektronikoz ematen dituen zerbitzuak, hartzailea enpresari edo profesionala ez denean eta horrela jarduten ez denean, baldin eta azken hori zergaren aplikazio lurraldean finkatuta badago eta bertan ohiko helbidea edo egoitza badu.

5.- Jatetxe eta catering zerbitzuak, kasu hauetan:

- a) Europar Batasunaren barruan bidaiariak garraiatzean, garraio zati horretan itsasontzian, hegazkinean edo trenetan ematen zaizkien zerbitzuak, bidaiaren irteera lekua zergaren aplikazio lurraldean dagoenean.

Joan-etorriko garraioa denean, itzulerako bidaia bestelako garraiotzat hartuko da.

- b) Gainerako jatetxe eta catering zerbitzuak, materialki zergaren aplikazio lurraldean egiten direnean.

6.- Besteren izenean eta kontura egindako bitartekaritza zerbitzuak, hartzailea enpresari edo profesionala ez denean eta horrela jarduten ez duenean, baldin eta bitartekaritza horren xede diren eragiketak zergaren aplikazio lurraldean egindakotzat hartzen badira.

7.- Jarraian zerrendatzen direnak, materialki lurralde horretan egiten direnean eta hartzailea enpresari edo profesional izan gabe izaera horrekin jarduten ez denean.

- a) Garraioen zerbitzu osagarriak, hala nola zamalanak, garraio aldaketak, manipulazioa eta antzekoak.
- b) Ondasun higigarri gorpuzdunetan egindako lanak eta obra exekuzioak, eta ondasun horien inguruko peritu txostenak, balorazioak eta irizpenak.
- c) Kultura, arte, kirol, zientzia, hezkuntza eta aisialdi arloko ikuskizunekin, zorizko jokoekin edo antzekoekin (feriak eta erakusketak, adibidez) zerikusia duten zerbitzuak, horiek antolatzeke egiten direnak eta haien zerbitzu osagarriak barne.

8.- Batasunetik kanpo dagoen enpresari edo profesionalak bere jardueraren egoitzatik edo establezimendu iraunkor batetik edo, horren ezean, ohiko helbide edo egoitzatik, egiten dituen telekomunikazio zerbitzuak, irrati difusiokoak eta telebistakoak, hartzailea enpresari edo profesionala ez denean eta horrela jarduten ez denean, baldin eta azken hori zergaren aplikazio lurraldean finkatuta badago edo bertan ohiko helbide edo egoitza badu, eta zerbitzu horiek aipatutako lurraldean erabili edo ustiatzen badira.

9.- Garraioak epe laburrera errentatzeko zerbitzuak, baldin eta hartzailearen esku aipatutako lurraldean jartzen badira.

### **6.6.3 BATASUN BARRUKO ONDASUN ESKURAPENEN EGITE LEKUA**

Zergaren aplikaziorako lurraldean egindakotzat hartuko dira, eskuratzailarentzako luzapenaren edo garraioaren iritsiera-puntua lurralde horretan dagoenean.

**Batasun barruko ondasun garraioak egiten diren lekua, hartzailea enpresari edo profesionala ez denean eta horrela jarduten ez duenean.**

Zergaren aplikazio lurraldean egindakotzat hartuko dira abiapuntua lurralde horretan dutenean.

## **6.7 ZERGAREN SORTZAPENA**

Barruko eragiketetan zerga sortzen da:

- a) Ondasun salmentetan, eskuratzailaren eskura jartze direnean.
- b) Zerbitzu prestazioetan, zergapetzen diren eragiketak egin, exekutatu edo gauzaten direnean. Hala ere, materiala jarriz egiten diren obra exekuzioak direnean, dena delako ondasunak obraren jabearen eskura jartzen direnean.
- c) Obra exekuzioen hartzaileak herri administrazioak direnean, haien harrera egiten denean.
- d) Komisio emalearen eta komisio hartzailearen arteko ondasun eskualdaketak salmentagatiko komisio kontratuen indarrez egiten badira, eta komisio hartzaile hori bere izenean jarduten bada, komisio hartzaileak ondasunak entregatzen dituen momentuan. Erosketagatiko komisioen kasuan, baldintza berdinetan, ondasunak komisio hartzaileari ematen zaizkionean.
- e) Autokontsumo kasuetan, zergapetutako eragiketak egiten direnean.
- f) Subjektu pasibo batek bere enpresako ondasun gorpuzdunak beste estatu kide baterako destinoarekin transferitzen dituzenean hark azken honetan dituen beharrezkoen afektatzeko, jatorrizko estatuan ondasunak igorri edo garraiatzen diren momentuan.
- g) Errentamenduetan, horniduretan eta, oro har, segidako traktuko eragiketetan, ondasunen harrera bakoitzari dagokion prezioaren zatia exijigarria den momentuan.

Hala ere, zerga-gaia gauzatu baino lehen alde aurreko ordainketak sortaraziko dituzten zergapeko eragiketetan, efektiboki hartutako zenbatekoengatiko prezioaren kobrantza osoa nahiz partziala egiten denean sortuko da zerga.

Batasun barruko ondasun eskurapenei dagokienez, zerga antzeko ondasun emateak egindakotzat jotzen diren momentuan sortuko da; ondasun inportazioetan, berriz, aduana legeriaren arabera inportazio eskubideen sortzapena gertatzen den momentuan.

## **6.8 OINARRI EZARGARRIA**

Erregela orokorraren arabera, oinarri ezargarría hartzailearengatik nahiz hirugarren pertsonengatik sortutako zergapeko eragiketa horien kontraprestazioaren zenbateko guztiez osatuta egongo da, hauek barne:

- Komisioei, garraio kostuei eta garraioari dagozkien gastuak, aseguruak, alde aurretik egindako zerbitzuengatiko primak eta ondasun ematea edo zerbitzu prestazioa egiten duenari ordaindutako beste edozein kreditu, zerbitzu prestazio nagusitik nahiz horri lotutako prestazioetatik sortutakoa.
- Geroratutako ordainketengatik sortutako interesak ez dira kontraprestazioan sartuko, gerorapen hori ondasun emateen edo zerbitzu prestazioen ondorengo epealdi bati badagokio.
- Zergapetutako eragiketen prezioari zuzenean lotutako diru laguntzak.



- Kargatutako eragiketa horiei zuzendutako edozein motatako tributuak eta kargak, salbu Balio Erantsiaren gaineko Zerga bera eta Zenbait Garraiobideren gaineko Zerga Berezia.
- Zergapeko eragiketei buruzko ebazpenen kasuetan zerbitzu prestazioa egitera behartuta dagoenak zuzenbidearen arabera atxikitako pertzepzioak.
- Eragiketen hartzaileei kargatutako ontzien eta enbalajeen zenbatekoa, itzultzekoak izan daitezkeenak barne, zenbateko hori hartu izan den kontzeptua edozein izanda ere.
- Zergapeko eragiketen hartzaileak bere gain hartutako zorren zenbatekoa, horien kontraprestazio oso nahiz partzial gisa.

Oinarri ezargarrian ez dira sartuko:

- Kalte-ordainengatik hartutako kopuruak, horien izaeragatik eta funtzioagatik zergapeko ondasun emateen edo zerbitzu prestazioen kontraprestaziorik edo konpentsaziorik eratzen ez dutenak.
- Eragiketa egiten momentuaren aurretik edo aldi berean edo horren arabera ematen diren deskontuak eta hobariak.
- Osakinak.

Erregela berezien barruan, hauek nabarmendu daitezke:

- Kontraprestazioa diru bidezkoa ez den eragiketetan, zerga oinarritzat merkatuaren baldintza normaletan alderdi independenteen artean erabakitakoa joko da, produkzio edo merkaturatze fase berean.  
Hala ere, kontraprestazioa partzialki denean diru bidezkoa, kontraprestazioan diruzkoa ez den zatiak merkaturatzen duen balioari horren diruzko zatia gehitzearen emaitza joko da zerga oinarritzat, betiere emaitza hori aurreko paragrafoan xedatutakoa aplikatuz lortutako emaitza baino handiagoa denean.
- Eragiketa berean eta prezio bateratuan izaera desberdinetako ondasunak ematen direnean edo zerbitzuak ematen direnean, baita enpresa ondare guztia edo zati bat eskualdatzen denean ere, bakoitzari dagokion zerga oinarria emandako ondasunek edo egindako zerbitzuek merkaturatzen duten balioaren arabera zehaztuko da.
- Autokontsumo kasuetan, orokorrean, eragiketaren kostua edo merkatuko balio normala, ondasunen balioa aldatzen bada.
- Eragiketetan esku hartzen duten alderdiak elkarri lotuta daudenean, haren merkatuko balio normala izango da haren oinarri ezargarria.

Bakarrik baldintza hauek betetzen direnean erabiliko da balorazio erregela hori:

- Eragiketaren hartzaileak eskubiderik ez izatea hari dagokion zerga osoaren kenkaria egiteko, eta itundutako kontraprestazioa txikiagoa izatea lehia libreko baldintzetan egokituko litzatekeena baino.
  - Ondasun salmenta edo zerbitzu prestazioa egiten duen enpresari edo profesionalak hainbanaketa arauaren bidez zehaztea kenkariak, eta, kenkarirako eskubidea sortzen ez duen eragiketa izanez gero, itundutako kontraprestazioa txikiagoa izatea merkatuko balio normala baino.
  - Ondasun salmenta edo zerbitzu prestazioa egiten duen enpresari edo profesionalak hainbanaketa arauaren bidez zehaztea kenkariak, eta, kenkarirako eskubidea sortzen ez duen eragiketa izanez gero, itundutako kontraprestazioa handiagoa izatea merkatuko balio normala baino.
- Komisio emaitzak komisio hartzaileari egindako ondasun eskualdaketetan, salmentagatik komisio kontratuen indarrez, kontratu horietan komisio hartzailea bere

izenean jarduten delarik, zerga oinarria komisio hartzaileak hitzartutako kontraprestazioari komisioaren zenbatekoa kenduta ateratzen den emaitzaz osatuta egongo da.

- Erosketagatiko komisioan, baldintza berdinetan, zerga oinarria komisio hartzaileak hitzartutako kontraprestazioak gehi komisioaren zenbatekoak osatutakoa izango da.
- Espainiakoa ez bezalako monetan edo dibisatan egindako kontraprestazio eragiketetan, Espainiako Bankuak finkatuta dagoen eta sortzapenaren momentuan indarrean egongo den salmentako kanbioa aplikatuko da.

Oinarri ezargarria aldatu daiteke, baldintza batzuk betetzen badira, egoera hauetan:

- Berriz erabilgarriak diren ontziak eta enbalajeak itzultzen direnean.
- Eragiketa egin ondoren deskontu eta hobariak ematen direnean.
- Ebazpen irmoaren bidez, judiziala izan administratiboa izan, nahiz zuzenbidearen edo merkatuaren usadioen arabera, zerga honetan kargatutako eragiketak erabat edo partzialki indarrrik gabe geratzen direnean edo eragiketa egin ondoren prezioa aldatzen denean.
- Zergari lotutako zergen hartzaileak kuota jasanaraziak ordaindu dituenean, baldin eta, behin eragiketaren sortzapena gertatu ondoren, konkurtsoa aitortzeko autoa ematen bada.
- Zergapetutako eragiketengatik jasanarazitako kuoten kredituak erabat edo partzialki batean kobraezinak direnean.

## **6.9 SUBJEKTU PASIBOAK**

Zergaren subjektu pasiboak hauek izango dira:

1. Enpresari edo profesionalak diren pertsona fisiko zein juridikoak, zergari lotutako ondasun emateak edo zerbitzu prestazioak egiten dituztenean, salbu ondorengo zenbakietan xedatutako kasuetan.

2. Zergari lotutako eragiketen hartzaile diren enpresariak edo profesionalak, jarraian aipatzen diren kasuetan:

- a) Eragiketa horiek zergaren aplikazio lurraldean finkaturik ez dauden pertsonak edo entitateek egiten dituztenean (salbuespenak daude).
- b) Landu gabeko urrea edo urrezko produktu erdilanduak saltzen direnean, baldin eta urrearen legea 325 milarenekoa edo handiagoa bada.
- c) Material berreskuratuen entregak (industriaren hondakinak, galdaketaren hondar eta zaborrak, paper, kartoi edo beirazko hondakinak, besteak beste).
- d) Zerbitzu prestazioen xede direnean berotegi efektuko gasak isurtzeko eskubideak, halako gasen isurpen murrizketa ziurtatuak eta gas horiek murrizteko unitateak direnean.

3. Enpresari edo profesional moduan jarduten ez diren pertsona juridikoak, jarraian aipatzen diren zergapeko eragiketen hartzaileak direnean, baldin eta eragiketa horiek zergaren aplikazio eremuan finkatu gabeko enpresari edo profesionalak eginak badira:

- a) Eragiketa triangeluarretan batasun barruko eskurapenak egin ondorengo salmentak, baldin eta hartzaileak salmenta horiek egiten dituen enpresariari edo profesionalari jakinarazi badio Espainiako Administrazioak Balio Erantsiaren gaineko Zergaren ondorioetarako zer identifikazio zenbaki eman dion.
- b) BEZaren Foru Dekretuko 69. eta 70. artikuluetan aipatzen diren zerbitzu prestazioak.

4. Zergaren aplikazio lurraldean egindakotzat jotzen diren gas eta argindar salmentak jasotzen dituzten enpresari edo profesionalak eta, orobat, enpresari edo profesional moduan jarduten ez duten pertsona juridikoak, baldin eta salmenta hori lurralde horretan finkaturik ez dagoen enpresari edo profesional batek egiten badu eta hartzaile horiek jakinarazi badiote Espainiako

Administrazioak Balio Erantsiaren gaineko Zergaren ondorioetarako zer identifikazio zenbaki eman dien.

Batasun barruko ondasun eskurapenetan horiek egiten dituztenak izango dira zergaren subjektu pasiboak eta inportazioetan, aldiz, inportazioak egiten dituztenak.

## 6.10 ZERGA TASA

Tasa orokorra	% 18
Tasa murriztua	% 8
Tasa oso murriztua	% 4

Tasa orokorra %18 da.

Bestetik, %8ko zerga tasa eragiketa hauei aplikatuko zaie:

1) Ondoren adierazten diren ondasunen batasun barruko emateei, eskurapenei edo horien inportazioei:

1. Beren ezaugarri, aplikazio, osagai, prestakuntza eta kontserbazio egoeragatik gizakien edo animalien elikadurarako normalean eta behar bezala erabili daitezkeen substantziak edo produktuak, horien jatorria edozein izanda ere, Elikagai Kodean ezarritakoaren arabera, salbu produktu alkoholikoak eta tabakoa.

2. Animaliak, landareak eta aurreko zenbakian aipatutako produktuak lortzeko normalean eta era egokian erabili daitezkeen gainerako produktuak, zuzenean edo bestelako jatorria dutenekin nahastuta erabil daitezkeenak.

Gizakiek edo animaliek kontsumitu aurretik gizentzen diren animaliak eta euren animalia ugaltzaileak barruan sartzen dira.

3. Nekazaritza, abeltzaintza edo baso jardueretan zuzenean erabili daitezkeen ondasunak (haziak, ongarriak, hondakin organikoak, plagizidak, laborantzarako plastikoak...).

4. Gizaki edo animalientzako elikagaietarako nahiz ureztatze lanetarako egokiak diren urak, egoera solidoan badaude ere.

5. Animalientzako medikamentuak, bai eta horiek lortzeko ohikotasunez eta egokitasunez erabili daitezkeen sustantzia sendagarriak ere.

6. Aparatuak eta osagarriak –betaurreko graduatuak eta lentillak barne–, baldin eta beren ezaugarri objektiboengatik, funtsean edo nagusiki, gizakiaren edo animalien urritasun fisikoak –mugikortasun eta komunikazioa mugatzen dutenak barne– gainditzeko erabili badaitezke.

Osasun produktuak, materialak, ekipoak eta tresnak, baldin eta, objektiboki hartuta, gizakiaren edo animalien gaixotasunak edo minak prebenitu, diagnostikatu, tratatu, arindu edo sendatzeko soilik erabili badaitezke. Ez dira sartzen ez kosmetikoak eta ez norberaren higienetarako produktuak, salbu konpresak, tanpoiak eta slip babesgarriak.

7. Etxebizitza gisa erabili daitezkeen eraikinak edo eraikin zatiak –garaje plazak barne–, bi unitate gehienez, eta haiekin batera eskualdatzen diren bertako eranskinak.

8. Loreak, bizirik dauden apaindurarako landareak, haziak, bulboak, kimuak eta horiek lortzeko erabili daitezkeen landare jatorria bereziki duten bestelako produktuak.

2) Ondorengo zerbitzu prestazioak:

1. Bidaiarien eta beren ekipaien garraioak.

2. Ostalaritza, kanpamendu eta bainuetxe, jatetxe zerbitzu eta, oro har, momentuan kontsumitzeko diren janarien eta edarien hornikuntza.

3. Nekazaritza, baso eta abeltzaintza ustiapenen titularren alde egin eta ustiapen hauek garatzeko beharrezkoak gertatzen direnak (landatzea, ereitea, txertatzea, ongarria botatzea, laboratzea eta uzta biltzea, animaliak haztea, zaintzea eta gizentzea; laborantza lurren nibelazioa, lur-berdinketa edo mailaketa, zuhaitzak moztea, entresaka egitea, ezpaltzea eta zuhaitzei azala kentzea eta basoak garbitzea, albaitaritza zerbitzuak...).

Tasa murriztua inola ere ez zaie aplikagarria gertatuko ondasunen erabilerei edo gozamenei edo errentamendu lagapenei.

4. Pertsona fisikoak izanik, interpretari, artista, zuzendari eta teknikariek egindako zerbitzuak, ikuskizun lekuetan erakutsi daitezkeen film zinematografikoen produktoreei eta antzezlan eta musikalen antolatzaileei egindakoak hain zuzen.

5. Bide publiko, parke eta lorategi publikoetako garbiketa zerbitzuak.

6. Hondakinak bildu, biltegitatu, garraiatu, balorizatu edo deuseztatzeko zerbitzuak, estolderia publikoen garbiketa eta arratoi hilketak, eta hondakin uren bilketa edo tratamendua; hondakinen bilketan erabiltzen diren ontzi normalizatuak laga, instalatu eta mantentzeko zerbitzuak eta barruko uretara edo itsasora egindako isurketen bilketa eta tratamendurako zerbitzuak.

7. Ikuskizun hauetarako sarrera: antzokiak, zirkuak, zezen ikuskizun eta festak (zezenketa izan ezik), jolas parkeak eta feriak, kontzertuak, liburutegiak, museoak, parke zoologikoak, zinemak, erakusketa aretoak eta gainerako antzeko kultur adierazpenetarako sarrerak zerga honetatik salbuetsita ez daudenean.

8. Kirola edo heziketa fisikoa egiten duten pertsonen emandako zerbitzuak, prestazioa egiten duen pertsona edo entitatea edozein dela ere, baldin eta zerbitzu horiek zuzeneko harremana badute aipatutako praktikekin eta zergatik salbuetsita ez badaude.

9. Gizarte asistentziako zerbitzu prestazioak, betiere BEZetik salbuetsita ez daudenean eta %4ko zerga tasa aplikagarri ez zaienean.

10. Hileta enpresek eta hilerriek eskainitako zerbitzuak eta euren hartzaileei egindako ondasun entregak, zerbitzu horiekin lotuta daudenean.

11. Osasun, hortz eta sendagintza asistentzia, BEZetik salbuetsita ez daudenean.

12. Amateur mailako kirol ikuskizunak.

13. Merkataritza izaerako erakusketak eta feriak.

14. Ondasun higiezinak txandaka aprobetxatzeko eskubideen lagapenak eta ondasun higiezinak urtearen barruan epe zehatz batean edo zehaztu daitezkeen batean erabiltzeko beste edozein modu, hoteletako zerbitzu osagarri propioetako bat emanaz.

15. Ile apainketako zerbitzuak.

16. Etxebizitza gisa erabiltzen diren eraikinak edo eraikin zatiak eraberritzeko eta konpontzeko obra exekuzioak, baldintza hauek betetzen direnean:

a) Hartzailea pertsona fisikoa (enpresari edo profesional gisa ez jardutea) edo jabe komunitate bat izatea eta obrak egiten diren etxebizitza bere erabilera partikularrerako erabiltzea.

b) Obrak egiten diren etxebizitzaren eraikuntza edo birgaikuntza obra horiek hasi baino gutxienez bi urte lehenago amaitzea.

c) Obrak egiten dituen pertsonak ez jartzea obrak exekutatze materialik, edo materialak jarrita ere, horien kostuak eragiketaren oinarri ezargarriaren %33 ez gainditzea.

17. Irrati eta telebista digitaleko zerbitzuak hornitzea eta jasotzea. Kontzeptu horretan ez dira sartuko transmisiorako azpiegiturak ustiatzea eta xede horretarako beharrezkoak diren komunikazio elektronikoen zerbitzuak ematea.

18. Etxebizitzetara soilik bideratutako eraikinak edo eraikinen zatiak erosteko aukera duten errentamenduak, garaje plazak barne –gehienez ere bi unitate– eta horiekin batera errentan hartzen diren bertako eranskinak.

### 3) Ondorengo eragiketak:

1. Obra exekuzioak, materialak jarrita edo jarri gabe, sustatzailearen eta kontratistaren artean zuzenean formalizatutako kontratuen ondorio direnean, baldin eta horien xede nagusia etxebizitzarako erabiliko diren eraikinak edo horien zatiak, lokal, eranskin, garaje, instalazio eta bertan kokatzen diren zerbitzu osagarriak barne, eraikitzea edo birgaitzea bada.

2. Sukalde eta bainugelako armairuak nahiz horma armairuak saltzea eta instalatzea etxebizitzarako erabiliko diren eraikinetan, baldin eta eraikin horien eraikuntza edo birgaikuntza sustatu duenarekin zuzenean formalizatutako kontratuen ondorioz egiten bada.

3. Materialak jarrita nahiz jarri gabe egiten diren obra exekuzioak, baldin eta horien xede nagusia etxebizitzarako erabiliko diren eraikinetako edo horien zatietako jabe komunitateen eta kontratistaren artean zuzenean formalizatutako kontratuen ondorio direnean eta beren xedea eraikin horietan garajeak eraikitzea denean, baldin eta obra exekuzioak komunitate horien elementu komunak diren terreno edo lokaletan egiten badira eta jabe bakoitzari bi garaje plaza baino gehiago esleitzen ez bazaizkio.

4. Artelanen, zaharkinen eta bilduma gaien inportazioa, horiek inportatzen dituen donor izanik ere, bai eta honakoek egindako artelanak ematea ere:

1. Egileek edo eskubidedunek.

2. Arte birsaltzaileak ez diren enpresari edo profesionalek, jasandako zerga osorik kentzeko eskubidea dutenean.

5. Batasun barruko artelanen eskurapenak, hornitzailea egilea bera, eskubideduna, edo jasandako zerga osorik kentzeko eskubidea duen arte birsaltzailea ez den enpresari edo profesionala denean.

### Eragiketa hauei %4ko zerga tasa aplikatuko zaie:

1. Ondoren adierazten diren ondasunen emateei, batasun barruko eskurapenei edo inportazioei:

a) Ogi arrunta, bai eta ogi arruntaren masa izoztua eta ogi arrunt izoztua ere, bakarrik ogi arrunta egiteko erabiltzen direnean, ogia egiteko irina, edozein animalia espezieren esne mota hauek: naturala, ziurtatua, pasteurizatua, kontzentratua, gaingabetua, esterilizatua, UHT esnea, lurrindua eta esne hautsa, gaztak, arrautzak, fruta, berdura, barazki, lekale, tuberkulu eta zereal naturalak, baldin eta Elikadura Kodearen eta hori garatzeko xedapenen arabera janari naturalen baldintza betetzen badute.

b) Publizitatea soilik edo nagusiki barne hartzen ez duten liburu, egunkari eta aldizkariak, bai eta prezio bateratu bidez ondasun horiekin batera ematen diren elementu osagarriak ere.

Hemen sartuko dira:

- Berehalako emaitza gisa liburu, egunkari edo aldizkari bat, zatika edo osorik, edo horien fotolito bat lortzea duten lanak, bai eta horien koadernaketa lanak ere.

- Bilduma, partitura, mapa, marrazketa koaderno eta beren ezaugarriengatik bakarrik eskolarako material gisa erabili daitezkeen objektuak ere, salbu artikulua eta aparatu elektronikoa.

c) Gizakientzako medikamentuak, bai eta sustantzia sendagarriak, sendagaiak eta horiek lortzeko ohikotasunez eta egokitasunez erabili daitezkeen tarteko produktuak ere.

d) Mugikortasun mugatua duten pertsonentzako ibilgailuak eta minusbaliatuek soilik erabiltzekoak diren gurpil aulkiak.

Gurpil aulkietan aritzen diren minusbaliatuak garraiatzeko autotaxi edo autoturismo berezi gisa zuzenean nahiz aurrez egokituta erabiltzen diren ibilgailuak eta, orobat, aurrez egokituta nahiz egokitu gabe, gurpil aulkietan aritzen diren minusbaliatuak nahiz mugikortasun mugatua dutenak ohikotasunez garraiatzekoak diren ibilgailu motordunak, gidaria zeinahi dutela ere.

e) Minusbaliatuen protesiak, ortesiak eta ezarpenak.

f) Administrazioak araubide bereziko babes ofizialekotzat edo sustapen publikokotzat hartzen dituen etxebizitzak eta horiekin batera eskualdatzen diren eraikin bereko garaje eta eranskinak, salmenta sustatzaileek egiten dutenean. Ondorio horietarako, garaje plazen kopurua ezingo da bitik gorakoa izan.

Etxebizitzak errentan ematen dituzten entitateentzat Sozietateen gaineko Zergan jasotako araubide berezia aplikatzen duten entitateek eskuratutako etxebizitzak, baldin eta horien geroko errentamendutik lortzen diren errentei Sozietateen gaineko Zergaren araubide berezian etxebizitzen errentamendutik eratorritako errentetarako ezarrita dagoen hobaria aplikagarri bazaie.

## 2. Zerbitzu prestazio hauek:

a) Mugikortasun mugatua duten pertsonentzako ibilgailuen eta gurpil aulkien konponketa zerbitzuak eta minusbaliatuen garraiorako autotaxi eta autoturismoak nahiz ibilgailu motordunak egokitzeak diren zerbitzuak, gidaria zeinahi dutela ere.

b) Etxebizitza gisa bakarrik erabiltzekoak diren eraikinak edo eraikin zatiak erosteko aukera duten errentamenduak, garaje plazak barne –gehienez ere bi unitate– eta horiekin batera errentan ematen diren bertako eranskinak, baldin eta etxebizitzen kalifikazio administratiboa babes ofizialekoa bada, izan araubide berezikoak izan sustapen publikokoak.

c) Honako zerbitzuak: telelaguntza, etxez etxeko laguntza, eguneko eta gaueko zentroak, eta egoitza arreta baldin eta horiek ematen badira zentro edo egoitzetan hitzartutako plazen bitartez edo enpresei esleitutako lehiaketa administratiboetan ezarritako prezioen bidez, edo, tartean, zerbitzu horiei lotutako prestazio ekonomiko bat badago prezioaren %75etik gora.

## **6.11 KENKARIAK ETA ITZULKETAK**

### **6.11.1 KENKARIAK**

BEZ zergaren subjektu pasiboek egindako zergapeko eragiketen ondorioz sortutako kuotetatik, jasandako BEZ zergaren kuotak kendu ahal izango dituzte, baldintza jakin batzuk betetzen badituzte:

#### **BEZ KENGARRIA IZATEKO BETE BEHAR DIREN BALDINTZAK**

BEZaren kuotak kengarriak izateko, baldintza hauek bete beharko dira aldi berean:

**a) Jasandako kuotek legearen arabera kengarri izaera izan beharko dute.**

Hiru baldintza hartu behar dira kontuan:

1.- Kengarri izango dira lurralde espainiarrean sortutako BEZ kuotak, zuzeneko jasanarazpenaren ondorioz jasan badira eta lotutako eta salbuetsi gabeko eragiketetan ordaindu badira.

2.- Kuotak ezin dira legeak ezarritako zenbatekoaren gainetik kendu.

3.- Kuotak ezingo dira kendu legeak araututako sortzapen unearren aurretik.

**b) Kenkaria, beharkizun subjektibo jakin batzuk betetzen dituztenek bakarrik egin ahal izango dute.**

Honako beharkizun subjektibo hauek betetzen dituztenek soilik kendu ahal izango dituzte jasandako BEZ kuotak:

1.- Enpresari edo profesional izaera izatea.

2.- Beren jarduera enpresariale edo profesionalei dagozkien ondasun emateak edo zerbitzu prestazioak ohikotasunez egiten hastea.

Dena den, jarduera enpresariale edo profesionalei dagozkien ondasun emateak eta zerbitzu prestazioak ohikotasunez hasi aurretik jasan edo ordaindu diren kuotak ere kentzea ahalbidetzen da.

**c) BEZaren kuotak kengarri izango dira, baldin eta eskurapenen edo inportazioen ondorioz kenkari eskubidea sortarazi duten ondasun edo zerbitzuak enpresa edo lanbide jardueretan erabiltzen badira.**

BEZaren araudiari jarraituz, ondasun edo zerbitzuak jarduera enpresarial edo profesionalean erabiltzeko asmorik gabe eskuratzen edo inportatzen direnean, haiengatik jasan edo ordaindutako kuotek ez dute inolako kenkaririk izango, nahiz eta geroago ondasun edo zerbitzu horiek osorik edo partzialki jarduerari atxikita gelditu.

Apartatu honetan inbertsio izaera duten ondasunak eta izaera hori ez duten bestelako ondasun eta zerbitzuak bereizi behar dira:

1.- Inbertsio izaerarik ez duten ondasun eta zerbitzuen kasuan, beharrezkoa da euren enpresari edo lanbide jarduerari zuzenean eta bereziki loturiko ondasun edo zerbitzuak izatea.

Besteak beste, ez dira enpresa edo lanbide jarduerari zuzenean eta bereziki zuzendutakotzat hartuko:

A. Enpresa edo lanbide izaera duten jardueretara eta txandakako denboraldietan edo aldi berean beste jarduera batzuetara zuzentzen diren ondasunak.

B. Enpresa edo lanbide jardueren kontabilitatean edo erregistro ofizialetan azaltzen ez diren ondasun edo eskubideak.

C. Enpresa edo lanbide ondarean barnebiltzen ez diren ondasun eta eskubideak.

2.- Jarduera enpresarial edo profesionalean osorik edo partzialki erabiltzen diren inbertsio ondasunak erosi edo erabiltzeagatik eta ondasun hauei zuzenean lotuta dauden ondasun eta zerbitzu erosi edo erabiltzeagatik (osagarriak eta ordezeko piezak, martxan jartzeko behar diren erregai, karburante, lubrifikatzaile eta produktu energetikoak, aparkamendu zerbitzuak eta bidesaria duten errepideak, ondasunen birgaikuntza, berrikuntza eta konponketa) erregela hauek hartu behar dira kontuan:

A.- Ez dira kengarriak izango, inolako proportzioan, ondoren aipatzen diren ondasun eta zerbitzuetan jasandako kuotak:

A.1.- Enpresa edo lanbide jardueren kontabilitatean edo erregistro ofizialetan azaltzen ez diren ondasun edo eskubideak.

A.2.- Enpresa edo lanbide ondarean barnebiltzen ez diren ondasun eta eskubideak

B.- Enpresa edo lanbide izaera duten jardueretara eta txandakako denboraldietan edo aldi berean beste batzuetara zuzentzen diren ondasunengatik jasandako kuotak partzialki kengarriak izango dira.

Kasu honetan, bi egoera hauek aztertu behar dira:

B.1. Turismoko ibilgailuak eta beren atoiak, ziklomotoreak eta motozikletak direnean:

- Orokorrean, jarduera enpresarial edo profesionali %50eko proportzioan lotzat emango dira.

- Honako ibilgailu hauek, ordea, jarduera enpresarial edo profesionali %100eko proportzioan zergari lotzat hartuko dira: merkantzien garraioan erabilitako ibilgailu mistoak, bidaiarien garraioko zerbitzuak kontraprestazio bidez ematean erabilitakoak, gidari edo pilotuentzako irakaskuntza zerbitzuak kontraprestazio bidez ematean erabilitakoak, fabrikatzaileek proba, saio, erakustaldi edo salmentarako sustapenak egitean erabilitakoak, ordezkarien edo saltzaileen joan-etorri profesionaletan erabilitakoak eta zaintza zerbitzuetan erabilitakoak.

B.2. Gainerako inbertsio ondasunen kasuan, kuotak jarduera enpresarial edo profesionaletan erabiltzen diren heinean izango dira kengarri.

Aipatutako kenkariak erregularizatu beharko dira, jarduera enpresarial edo profesionalean benetako erabilpen maila eta hasieran aplikatutakoa desberdinak direla frogatzen denean.

Jarduera enpresarial edo profesionalean erabilpen maila zuzenbidean onargarria den edozein frogabide erabiliz frogatu beharko du subjektu pasiboak. Ez da frogabide nahikoa izango subjektu pasiboak aurkeztutako aitorten-likidazioa, ez eta inbertsio ondasunak jarduera enpresarial edo profesionalaren erregistro ofizialetan sartu izana ere.

**d) Jasandako kuotak ez dira legearen arabera kenkaria egiteko eskubidearen salbuespen eta murrizpenen artean azaldu behar.**

Legearen arabera ez dira kengarriak izango, inolako proportziotan, honako eragiketa hauetan jasandako kuotak:

- Bitxiak, harribitxiak, perla natural edo landuak, urrez edo platinoz guztiz edo partzialki landutako objektuak.
- Elikagaiak, edariak eta tabakoa.
- Ikuskizunak eta jolas zerbitzuak.
- Bezero, langile eta beste batzuentzako arretari lotutako ondasun edo zerbitzuak.

Ez dira halakotzat hartuko:

- Balio txikiko doako laginak eta publizitate objektuak.
- Zuzenean edo eraldatu ondoren bakarrik kostu bidez ematekoak edo erabilera lagatzekoak diren ondasunak, baldin eta erosi ondoren bezero, langile edo hirugarren pertsonentzako arretari lotuta egongo badira.
- Joan-etorriak edo bidaiak, ostalaritza eta jatetxeak, salbu zerbitzu horien zenbatekoa zerga ikuspegitik gastu kengarria bada Pertsona Fisikoen Errenta Zergaren edo Sozietateen Zergaren ondorioetarako.

Aipatutakoa ez da aplikagarria izango, jasandako kuotak ondasun eta zerbitzu hauei lotuta daudenean:

- Objektiboki harturik, bereziki industria, merkataritza, nekazaritza, klinika edo zientzia aplikazioa duten ondasunak.
- Halako eragiketak egin ohi dituzten enpresariak edo profesionalek zuzenean edo eraldaketa bidez bakarrik kostu bidez emateko edo erabilera lagatzeko erabiltzen dituzten ondasunak.
- Halako eragiketak egin ohi dituzten enpresariak edo profesionalek kostu bidez hala emateko jaso diren zerbitzuak.



**e) Kenkarirako eskubideaz baliatzen diren subjektu pasiboek aipatutako kenkariari buruzko frogagiria izan beharko dute.**

e.1) Beharkizun hau ezinbestekoa da kenkari eskubidea gauzatzeko. Frogagiritzat, ondoren aipatzen direnak bakarrik hartuko dira:

- Salmenta egin edo zerbitzua ematen duenak edo, haren izenean eta kontura, haren bezeroak edo hirugarren batek egindako jatorrizko faktura.
- Zergari lotutako ondasunen batasun barruko eskurapena dakarren salmenta egiten duenak egindako jatorrizko faktura, baldin eta erosketa hura behar bezala jaso badu aitortpen-likidazioan.
- Inportazioen kasuan, Administrazioak egindako likidazioa jasotzen duen agiria edo, inportazioekin parekatutako eragiketak badira, haiek egin direla-eta sortutako zerga jasotzen duen autolikidazioa.
- Subjektu pasiboek subjektu pasiboaren alderanzketa kasuetan eta inbertsio urrearen eragiketengatik egindako fakturak.
- Nekazaritza, baso, abeltzaintza edo arrantza ustiapenaren titularrak sinatutako jatorrizko ordainagiria.

e.2) Ezingo da kendu kenkariaren frogagiriaren arabera jasanarazi edo, hala badagokio, ordaindu den eta espresuki eta berezita jaso den zerga kuotaren zenbatekoa baino zenbateko handiagorik.

e.3) Pertsona batek baino gehiagok batera eskuratutako ondasun edo zerbitzuak direnean, eskuratzailerak bakoitzak berari dagokion proportziozko zatiaren kenkaria egin ahal izango du, betiere jatorrizko fakturan eta fakturaren edo frogagiriaren ale bikoiztu bakoitzean zerga oinarriaren eta jasanarazitako kuotaren zatia desberdindurik eta berezirik jasotzen bada.

**f) Ondasunak eta zerbitzuak kenkarirako eskubidea sortarazten duten eragiketetan erabili behar dira.**

Ondasunak eta zerbitzuak kenkari eskubidea sortarazten duten jardueratan erabili behar dira, hau da, eragiketa hauetan:

f.1) Zergaren aplikazio lurraldean egindakoak:

- o Balio Erantsiaren gaineko Zergari lotutako ondasun emate eta zerbitzu prestazio zergapetuak eta salbuetsi gabeak.
- o Ondasun inportazioen zerga oinarrian sartutako balioa duten zerbitzu prestazioak.
- o Salbuetsitako kanpo eragiketak, esportazioak eta horiekin parekatutakoak, zona frankoei, gordailu frankoei eta bestelako gordailuei dagozkienak, aduana araubideari eta araubide fiskalei lotutakoak eta beste estatu kide bati destinatutakoak.
- o Bidai agentziek eginak diren eta batasunetik kanpokoak izateagatik zergatik salbuetsita dauden zerbitzuak.

f.2) Zergaren aplikazioaren lurraldetik kanpo egindako eragiketak, hain zuzen aipatutako lurraldearen barruan eginez gero kenkari eskubidea ekarriko zutenak.

f.3) Zergaren aplikaziorako lurraldean eginez gero salbuetsita egongo ziren aseguru, berraseguru eta kapitalizazio eragiketak eta horiei dagozkien zerbitzuak, bai eta banku edo finantza eragiketak ere, betiere zerbitzuaren hartzailea batasunetik kanpo finkatuta badago edo aipatutako eragiketak batasunetik kanpoko esportazioekin zuzenean loturik badaude eta ondasunak helburu horretarako igortzen diren unetik aurrera egiten badira.

## **6.11.2 KENKARRAKO ESKUBIDEAREN SORRERA ETA IRAUNGIPENA**

### **6.11.2.1 SORRERA**

Orokorrean, kuota kengarriak sortzen diren momentuan sortzen da kenkarirako eskubidea, betiere kenkari eskubideari buruzko frogagiriaren jabe izanez gero.

Erregela bereziak hauek dira:

- Noizbehinka egiten dituzten garraio bide berrien emateetan, emate hori egiten den momentuan.
- Artelanean, zaharinen eta bilduma gaien eskurapena edo inportazioa dela-eta jasandako edo ordaindutako kuotak, aipatutako ondasun emateari dagokion zerga sortzen denean.

### **6.11.2.2 IRAUNGIPENA**

Kenkarirako eskubidea sortzen denetik 4 urtera iraungitzen da.

Kentzeko eskubidearen sorrera edota itzuli beharreko zenbatekoa administrazio edo eskumen bideko eztabaida batean ebazteko dagoenean, kenkari eskubidearen epaia edo ebazpena irmo den momentutik aurrera zenbatzen hasiko da iraungipen epea.

## **6.11.3 KENKARI ESKUBIDEAREN ERABILPENA**

Kenkari eskubidea honela erabiltzen da:

Likidazioaldi bakoitzari **dagozkion** aitorten-likidazioetan, jasandako kuota kengarriak kendu ahal izango dira sortutako Balio Erantsiaren gaineko Zergaren kuoten zenbateko osotik, baldin eta kengarri izateko baldintza guztiak betetzen badituzte.

Titularrak kuota kengarriak jasan dituen likidazioaldian edo jarraian etorriko diren aitorten-likidazioetan erabili ahal izango du bere eskubidea, betiere aipatutako eskubidea sortu zenetik lau urteko epea igaro ez bada.

Bidezko diren kenkariaren zenbatekoak likidazioaldi berean sortutako kuoten zenbatekoa gainditzen duenean, ondoren egiten diren aitorten-likidazioetan konpentsatu ahal izango da soberakina, betiere soberakin horri dagokion aitorten-likidazioaren aurkezpenaz geroztik 4 urte igaro ez badira.

Subjektu pasiboak bere aldeko saldoaren itzulketa eskatu ahal izango du. Kasu horretan, ezin izango du konpentsaziorik egin ondorengo aitorten-likidazioetan, itzulketa hori ordaindu arte igarotzen den denboraldia edozein izanik ere.

Administrazioaren edo ikuskapen jarduketaren errekerimendua izan bada, erregistro liburuetan behar bezala kontabilizatuta dauden jasandako kuotak bidezko likidazioetan izango dira kengarri, alabaina, kontabilizatu ez diren kuotak beren kontabilizazioari dagokion aldiaren edo hurrengo aldiaren aitorten-likidazioan izango dira kengarri, edonola ere, aipatutako eskubidea sortu zenetik lau urteko epea igaro ez bada.

Kenkariak eskuratutako ondasunei edo zerbitzuei emango zaien helburu aurreikusgarriaren arabera egin beharko dira, hori aldatuz gero ondoren zuzenketa bat egitea eragotzi gabe.

### **6.11.4 SUBJEKTU PASIBOAK BERE JARDUERA ENPRESARIAL EDO PROFESIONALAKI Sektore Desberdinetan Eginen Gero Erabili Beharreko Kenkariaren Araubidea**

Jarduera enpresarial edo profesionalaren sektore desberdinetan jarduera ekonomikoak egiten dituzten subjektu pasiboak berezita aplikatu beharko dute sektore bakoitzari dagokion kenkari araubidea.

Jardueraren sektore desberdinetan komunean erabiltzeko ondasun edo zerbitzuak erosi edo inportatzen direnean, hainbanaketa orokorra erabiliko da dagokion kenkari aplikagarriaren portzentajea kalkulatzeko. Zentzu horretan, nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzaren araubide berezian edo baliokidetasun errekarguaren araubide berezian sartutako eragiketek ez dute kenkaria egiteko eskubiderik emango.

Administrazioak baimendu ahal izango du sektore desberdindu jakin batzuetan kenkari araubide bakar bat erabiltzea.

Administrazioaren baimena ondorengo urteetan ere izango da indarrean, hura baliogabetzen ez den bitartean edo subjektu pasiboak uko egiten ez dion bitartean. Gainera, baimenak ez du ondorio sortuko, kenkari araubide arrunta erabiltzeagatik kengarriak diren kuoten zenbateko osoak sektore desberdindu bakoitzari dagokion kenkari araubidea banan-banan aplikatuz emango zuen zenbatekoaren %20 gainditzen duen urtean.

Aipatutako baimena, epe hauetan eskatu beharko da:

- Oro har, araubidea lehenengoz aplikatu nahi den urtea hasi aurretik, azaroan. Kasu honetan, eskabidea aurkeztu eta ondorengo urteko urtarrilaren 1etik aurrera jasandako kuotei izango zaie aplikagarri.
- Enpresa edo lanbide jarduerak hasten badira, edo lehendik egiten diren jardueren arlokoa ez den beste jardueraren bati ekiten bazaio, aukera hori egin daiteke halako jardueretako ohiko ondasun emateak edo zerbitzuak hasi eta ondorengo hilabetea amaitu arte. Kasu horretan, portzentaje komuna, hasiera data horretatik aurrera jasandako kuotei bakarrik izango zaie aplikagarri.

Eskaera Zerga Administrazioaren Estatu Agentziako organo eskudunari aurkeztu behar zaio, eta onartutzat hartuko da baldin eta eskaera egin eta hilabeteko epea igarotakoan Administrazioaren ebazpena jakinarazi gabe badago.

## **6.11.5 HAINBANAKETA ERREGELA**

Hainbanaketa erregela aplikatuko da baldin eta subjektu pasiboak, bere jarduera enpresarial edo profesionalen barruan, aldi berean egiten baditu kenkarirako eskubidea sortzen duten ondasun salmentak edo zerbitzu prestazioak eta eskubide hori erabiltzeko aukerarik ematen ez duten antzeko izaerako beste eragiketa batzuk.

Hainbanaketa erregelak bi aplikazio modalitate izango ditu: orokorra eta berezia.

### **6.11.5.1 HAINBANAKETA OROKORRA**

Hainbanaketa erregela orokorra aplikatuko da baldin eta hainbanaketa erregela aplikatzeko baldintzak bete eta hainbanaketa berezia aplikagarri ez bada.

Jasandako kuotak, honako portzentajearen izango dira kengarriak:

$\text{Kenkari portzentajea} = \text{kenkari eskubidea ematen duten eragiketak} / \text{Eragiketa guztiak} \times 100$
--

Emitza, goiko unitatera biribilduko da.

- Ez dira konputatuko ez zenbakitzailean eta ez izendatzailean:

1. Zergaren aplikaziorako lurraldetik kanpo kokatuta dauden establezimendu iraunkorretatik egindako eragiketak, baldin eta aipatutako eragiketei dagozkien kostuak aipatutako lurraldean kokatuta dauden establezimendu iraunkorrek jasaten badituzte.
2. Aurreko apartatuan aipatutako eragiketak zuzenean kargatu dituzten Balio Erantsiaren gaineko Zergaren kuotak.
3. Subjektu pasiboak bere enpresa edo lanbide jardueran erabili dituen ondasunen emate eta esportazioen zenbatekoa.
4. Subjektu pasiboaren ohiko enpresa edo lanbide jardueran sartzen ez diren higiezin edo finantza eragiketen zenbatekoa.

5. 102/1992 Foru Dekretuaren 7. artikuluan xedatutakoari jarraikiz, zergapetu gabeko eragiketak.
6. Autokontsumoak izakinak ondasun inbertsio gisa erabiliak izan daitezzen afekzio aldaketengatik.
7. Zerga oinarriaren barruan sartzen ez diren diru laguntzak.

#### Kalkulua

1) Urte natural bakoitzean, aurreko urterako behin betirako finkatutako kenkari portzentajea hartuko da behin-behinik.

Bestelako behin-behineko portzentajearen aplikazioa eskatu ahal izango da aldaketa garrantzitsu bat ekarri diezaioketen zirkunstantziak gertatzen direnean.

Eskaera epe hauetan bideratu egin da:

- Oro har, behin-behineko kenkari portzentajea aplikatu nahi den urtean bertan, urtarrilean.
- Eskaera sortarazi duten zirkunstantziak gertatu eta ondorengo hila amaitu arte.

Behin-behineko portzentajea ezartzeko baimena lortuz gero, portzentaje horrek ondorioak izango ditu egun horietatik aurrera jasaten diren kuotetan.

Administrazioak subjektu pasiboari behin-behineko kenkari portzentajea aplikatzeko baimenduta dagoela jakinarazten badio hilabeteko epean, portzentajeak ondorioak izango ditu Administrazioak baimena ematerakoan ezartzen duen egunetik aurrera.

Hilabeteko epean Administrazioaren ebazpenik jakinarazten ez bazaio, epe hori igarotakoan subjektu pasiboa baimenduta dagoela ulertu behar du. Horrelakoetan, portzentajeak ondorioak izango ditu hilabeteko epe hori amaitu eta zergaren hurrengo likidazio-aldiaren lehen egunetik aurrera.

Eskaera Zerga Administrazioaren Estatu Agentziako organo eskudunari aurkeztu behar zaio eta onartutzat hartuko da baldin eta eskaera egin eta hilabeteko epea igarotakoan Administrazioaren ebazpena jakinarazi gabe badago.

Enpresa edo lanbide jarduerak hasten direnean edo enpresa edo lanbide jardueri dagozkien ondasun entregak edo zerbitzu prestazioak hasi aurretik jasan edo ordaindutako kuoten kenkarien kasuan, kenkari eskubidea Administrazioari proposatzen dion portzentajea aplikatuz gauzatuko da, baldin eta Administrazioak, enpresa edo lanbide jardueren ezaugarriak kontuan izanik, beste portzentaje bat finkatzen ez badu.

2) Urte natural bakoitzari dagokion zergaren azken aitorpen-likidazioan, subjektu pasiboak urte natural horretan egindako eragiketen arabera kalkulatu du behin betiko kenkari hainbanaketa.

3) Behin betiko kenkari hainbanaketa urte natural horretan jasandako kuotei aplikatuko zaie, eta, ondorioz, behin-behineko kenkarien erregularizazioa egin beharko da.

### **6.11.5.2 HAINBANAKETA BEREZIA**

Kasu hauetan aplikatuko da:

a) Subjektu pasiboak aukeratzen dutenean. Aukera, epe hauen barruan egin beharko da:

- Oro har, abenduan egin behar da aukera.
- Enpresa edo lanbide jarduerak hasten badira edo lehendik egiten diren jardueren arlokoa ez den beste jardueraren bat egiten bada, aukera hori halako jardueretako ohiko ondasun emateak edo zerbitzuak hasten diren epeari dagokion aitorpen-likidazioa aurkezteko epea amaitu arte egin daiteke.

Aukeraketa egitekotan, arau hori harik eta subjektu pasiboak aukera ezeztatu arte erabiliko da. Ezeztapena abenduan egin daiteke, araua erabiltzeari utzi nahi zaion urtea hasi aurretik.

Bai eskaera eta bai ezeztapena Zerga Administrazioaren Estatu Agentziako organo eskudunari aurkeztu behar zaizkio.

b) Derrigorrez, hainbanaketa erregela orokorra aplikatzearen ondorioz, urte natural batean sortzen diren kuoten zenbateko osoak hainbanaketa erregela bereziak aplikatuz emango zutena %20 gainditzen duenean.

#### Kalkulua

- Kenkarirako eskubidea sortzen duten eragiketetan bakarrik erabilitako ondasun edo zerbitzuak eskuratu edo inportatzean jasan diren zerga kuotak osorik kenduko dira.
- Kenkarirako eskubiderik sortzen ez duten eragiketetan bakarrik erabilitako ondasun edo zerbitzuak eskuratu edo inportatzean jasan diren zerga kuotak ez dira kengarriak izango.
- Kenkarirako eskubidea sortzen duten eragiketetan partzialki bakarrik erabilitako ondasun edo zerbitzuak eskuratzean edo inportatzean jasandako zerga kuotak euren zenbateko osoari hainbanaketa orokorraren erregela aplikatuz ateratzen den proportzioan kendu ahal izango dira.

### **6.11.6 INBERTSIO ONDASUNENGATIKO KENKARIEN ERREGULARIZAZIOA**

Inbertsio ondasunengatik jasandako kuotak lau urte naturaletan erregularizatu beharko dira (lurzoru edo eraikinak direnean 9 urtera luzatzen da erregularizazio epea).

Epe hori, ondasunak eskuratu edo horien benetako erabilpena hasten denetik edo funtzionamenduan sartzen direnetik hasiko da zenbatzen, baldin eta ondasunen benetako erabilpena edo funtzionamenduan sartzea horiek eskuratu ondoren hasten bada.

Erregularizazio horiek, aipatutako urte bakoitzari dagokion behi betiko kenkari portzentajearen eta jasanarazpena jasan zen urtean finkatuta zegoen portzentajearen artean hamar puntutik gorako diferentzia dagoenean bakarrik egingo dira.

Baldin eta subjektu pasiboari egozgarria ez zaion behar bezala frogatutako arrazoiagatik ondasun inbertsioak galdu edo behin betiko erabiltezin bihurtzen badira, zirkunstantzi hori gertatu eta ondorengo urteetan ez da erregularizaziorik egingo.

#### **6.11.6.1 PROZEDURA**

- Erosketa urtean egindako kenkaria hartzen da kontuan.
- Kopuru horri, erregularizazio urtean egokituko zitzaiona kentzen zaio, urte horretako behin betiko portzentajea erabilita.
- Diferentzia positibo edo negatiboa bostekin edo, lurzoru edo eraikinak badira, hamarrekin zatikatuko da, zatiketaren emaitza egin beharreko sarreraren edo kenkari osagarrien kopurua izanik.

Sarrerak edo kenkari osagarriak ekitaldiko azken autolikidazioan egingo dira.

#### **6.11.6.2 INBERTSIO ONDASUNEN EMATEAK ERREGULARIZAZIO ALDIAN**

Erregularizazio aldian egindako inbertsio ondasunen emateen kasuetan, erregularizazio bakar bat egingo da igaro gabe geratzen den aldiaren denborarako.

Ondorio horretarako, erregela hauek aplikatuko dira:

1. Ematea zergapetuta eta salbuetsi gabe badago, inbertsio ondasuna, aipatutako ematea egin zen urte osoan eta gainerako urteetan erregularizazio aldia amaitu arte, kenkaria egiteko eskubidea sortarazten duten eragiketak egitean bakarrik erabili zela ulertuko da (%100eko kenkaria).

Muga: ondasunaren emateak sortutako kuotaren zenbatekoa.

2. Ematea salbuetsita edo zergapetu gabea suertatzen bada, inbertsio ondasuna, aipatutako ematea egin zen urte osoan eta gainerako urteetan erregularizazio aldia amaitu arte, kenkaria

egiteko eskubiderik sortarazten ez duten eragiketak egitean bakarrik erabili zela ulertuko da (%0ko kenkaria).

Kenkaria egiteko eskubidea sortarazten duten salbuetsitako edo zergapetu gabeko inbertsio ondasunen emateak erregela honen lehendabiziko paragrafoan aurreikusitakotik kanpo geratzen dira, eta lehen erregela aplikatuko zaie. Kasu honetan bidezkoak diren kenkariak ezingo dute gainditu beste estatu kide batera esportatu edo bidalitako ondasunen barne balioari izaera bereko ondasun ematei dagokien indarreko zerga tasa aplikatuz suertatuko litzatekeen kuota.

### **6.11.7 ENPRESA EDO LANBIDE JARDUEREI DAGOZKIEN ONDASUN ENTREGAK EDO ZERBITZU PRESTAZIOAK HASI AURRETIK JASAN EDO ORDAINDUTAKO KUOTAK KENTZEKO BETE BEHAR DIREN BALDINTZAK**

Enpresa edo lanbide jardueri dagozkien ondasun entregak edo zerbitzu prestazioak hasi aurretik jasan edo ordaindutako kuotak kengarriak izango dira, baldintza jakin batzuk betetz gero. Enpresari edo profesional hauek, kuotak kendu ez ezik, haien itzulketa eskatu ere egin ahal izango dute, betiere itzulketak bideratu ahal izateko baldintza orokorrak betetzen badituzte.

#### **6.11.7.1 NORI DAGOEN ZUZENDUA**

1. Lehendik enpresa edo lanbide jarduerarik egin ez eta ondasun edo zerbitzuak eskuratu edo inportatu dituztelako enpresari edo profesional bihurtzen direnei, baldin eta elementu objektiboek garbi uzten badute jarduera horietara bideratuko direla.

2. Lehendik ere enpresari edo profesional izanik enpresa edo lanbide jarduera berri bat egiten dutenei, hau da, aurretik egiten zituzten jardueren arlokoa ez den beste jardueraren batean hasten direnei.

Salbuespena: merkataritzako jardueraren hasieratik baliokidetasun errekarquaren araubide bereziaren menpe geratu behar duten enpresariak ezingo dituzte aipatutako kenkariak egin araubide horretan sartutako jardueri dagokienez.

Ondorioa: enpresari edo profesionalak aipatzen diren kenkariak egin badituzte eta beren jardueretan erabiltzen diren ondasun eta zerbitzuak eskuratzeagatik kengarriak diren kuotak jasan edo ordaindu badituzte, jarduera horientatik ezingo dira nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzaren araubide berezira bildu harik eta jarduera horien barruan egindako ondasun entregan edo zerbitzu prestazioen hasieratik hiru urte natural igaro arte; araubide bereziari uko egiteak dituen ondorio berberak ekarriko ditu.

Zehaztapenak: enpresa edo lanbide jardueren barruan egindako ondasun entregan edo zerbitzu prestazioen lehen urtea enpresariak edo profesionalak eragiketa horiek ohikotasunez hasten dituen urtea izango da, betiere aipatutako jarduerak uztaillaren 1aren aurretik hasten badira. Kontrako kasuan, ondorengo urtean hasten direla ulertuko da.

#### **6.11.7.2 BETE BEHARREKO BALDINTZA**

Elementu objektiboen bitartez, erosketa edo inportazioak enpresa edo lanbide jardueretara bideratzeko asmoarekin egin direla egiztatzeko modua izan beharko dute, aipatutako enpresari edo profesionalak. Zerga Administrazioak egiaztapen hori eskatu ahal izango du.

Zuzenbidean onartzen diren frogabideetatik edozein erabili daiteke aipatu den egiaztapena egiteko. Zirkunstantzia hauek kontuan har daitezke, besteak beste:

- Erosi edo inportatutako ondasun eta zerbitzuen izaera; hori bat etorri behar da egin asmo den jardueraren izaerarekin.

- Ondasun eta zerbitzu horiek erosi edo inportatzen direnetik enpresa edo lanbide jardueraren xede diren ondasun emateak edo zerbitzuak egiteko benetan erabiltzen diren arte igarotzen den denbora.
- Zergari buruzko araudian, Merkataritza Kodean eta enpresari eta profesionaleri aplikatu beharreko gainerako arauetan ezarritako betebeharrak betetzen ote diren (betebehar formalak, erregistrokoak nahiz kontabilitatekoak).
- Egin nahi den jarduera egiteko behar diren administrazio baimen edo lizentziak eskuratuta edo eskatuta izatea.
- Balio Erantsiaren gaineko Zergaz gain, egin nahi den enpresa edo lanbide jarduerari dagozkion beste zergen aitopenen aurkeztuta izatea.

Aipatu diren ondasun edo zerbitzuen erosle edo inportatzaileak ezin badu frogatu ondasun edo zerbitzu horiek erosi edo inportatu zituenean enpresa edo lanbide jardueretan erabiltzeko asmoarekin egin zuenik, erosketa edo inportazio horiek ez dira enpresari edo profesional batek egindakotzat hartuko eta, beraz, erosle edo inportatzaileak ezingo du kenketarik egin eragiketa horiek direla-eta jasaten edo ordaintzen duen zergaren kuotetan, ezta ondasun edo zerbitzuok erosi edo inportatu eta gero horiek enpresa edo lanbide jarduera baterako erabiltzea erabakitzen duenean ere.

### 6.11.7.3 KENKARI ESKUBIDEA GAUZATZEKO MODUA

Enpresari edo profesionalak Administrazioari proposatzen dion portzentajea behin-behinik aplikatuko da, baldin eta Administrazioak, enpresa edo lanbide jardueren ezaugarriak kontuan izanik, beste portzentaje bat finkatzen ez badu.

Administrazioari halako jardueren hasiera jakinarazteko zentsu aitopenearekin batera aurkeztu beharko zaio behin-behineko portzentajearen eskabidea, baina ez da beharrezkoa izango, egingo dituen eragiketa guztiek jasandako BEZa kentzeko eskubide osoa ematen badute.

Aipatutako eskabidea Zerga Administrazioaren Estatu Agentziako organo eskudunari aurkeztu behar zaio.

Horrelako eskabideak jasotzen dituenean, Administrazioak hilabeteko epea izango du, eskabideak organo eskudunaren erregistroan sartzen diren egunetik aurrera, interesatuari ebazpena jakinarazteko. Hilabeteko epe horretan ebazpenik jakinarazten ez badiu, interesatuak, epea igarotakoan, baietza eman zaiola uste ahal izango du.

Eragiketak egiten hasi aurretik jasandako BEZari aplikagarri izango zaion behin betiko portzentajea honela kalkulatu da:

<u>Lehenengo lau urteetan kenkari eskubidea ematen duten eragiketen zenbatekoa</u> X 100
--

Lehenengo lau urteetan egindako eragiketen zenbateko osoa
---

### 6.11.7.4 ERREGULARIZAZIOAREN KALKULUA

- Behin jakinda zein den enpresa edo lanbide jarduerari dagozkion ondasun entregak edo zerbitzu prestazioak egiten hasi aurretik jasan edo ordaindu diren kuotei aplikatu dakiekeen behin betiko kenkari portzentajea, portzentaje hori aplikatuz bidezkoa izango litzatekeen kenkariaren zenbatekoa finkatuko da.
- Zenbateko hori egin diren behin-behineko kenkarien baturatik kenduko da.
- Diferentzia, positiboa izan edo negatiboa izan, egin beharreko sarreraren edo kenkari osagarriaren zenbatekoa izango da.
- Inbertsio ondasunak eskuratu edo inportatzeagatik jasan edo ordaindu diren kuotei dagokienez, erregularizazioa izango dute erregularizazio epea bete arteko urteetan. Kasu horretan, erosketa urteari dagokion kenkari portzentajearen orde, enpresa edo lanbide

jardueren barruan ondasun entregak edo zerbitzu prestazioak egiten diren lehen lau urteei globalki dagokien behin betiko portzentajea aplikatuko da.

## 6.11.8 ALDEZ AURRETIK EGINDAKO KENKARIEN ZUZENKETA

- Ondorengo kasuetan zuzenduko dira aldez aurretik egindako kenkariak:
  - kenkarien zenbatekoa oker zehaztu denean
  - jasanarazitako zerga kuotak zuzentzen direnean
    - zenbatekoa oker zehaztu delako
    - oinarri ezargarria aldatu delako.
- Zuzenketaren ondorioz hasieran kendutako kuoten zenbatekoa **gehitzen** denean, kenkaria zuzendu ahal izango da bai subjektu pasiboak kenkaria egiteko eskubidearen frogagiria – hasieran jasanarazitako kuotak zuzentzekoa– jasotzen duen zergaldiko aitorten-likidazioan eta bai ondorengo aitorten-likidazioetan, baldin eta lau urte igaro ez badira eragiketa sortu denetik edo, bestela, eragiketaren oinarri ezargarria aldarazten duten zirkunstantziak gertatu diren egunetik aurrera.

Aurrekoa eragotzi gabe, hasieran jasandako kuoten zuzenketa oinarri ezargarriaren aldaketaz besteko arrazoietan oinarritzen denean, ezingo da kuoten kenkariaren zuzenketa egin, baldin eta urtebetea igaro bada kuota horiek zuzentzen dituen eta kenkaria egiteko eskubidea frogatzen duen agiriaren luzapen egunetik aurrera.

- Zuzenketak hasieran kendutako kuoten zenbatekoa **gutxitzea** dakarrenean, subjektu pasiboak aitorten-likidazio zuzentzailea aurkeztu beharko du, eta honela egin beharko da:
  - a) Zuzenketa zuzenbidezko akats baten ondorioa denean edo oinarri ezargarriaren aldaketan oinarritzen denean, hasieran jasanarazitako kuotak zuzentzen dituen frogagiria jasotzen den zergaldiko aitorten-likidazioan egin beharko da.
  - b) Beste arrazoiaren batean oinarritzen denean, subjektu pasiboak aitorten-likidazio zuzentzailea aurkeztu beharko du, eta bertan Zergen Foru Arau Orokorrak 27. artikuluan aipaturiko errekarua eta berandutza interesak aplikatuko dira.

## 6.11.9 ITZULKETAK

### 6.11.9.1 Orokorrean

Kenkarien zenbatekoak sortutako kuotak gainditzen dituenean, subjektu pasiboek urte bakoitzeko abenduaren 31n dagoen aldeko saldoaren itzulketa eskatzeko eskubidea izango dute urte horren azken likidazio aldiari dagokion autolikidazioan.

### 6.11.9.2 Hileko itzulketa-erregistroan inskribatutako subjektuei dagozkien itzulketak

Hileko itzulketa-eskubidea gauzatu ahal izateko, subjektu pasiboak hileko itzulketa-erregistroan inskribatuta egon beharko dira. Inskripzioa 036 ereduko zentsu aitortpena aurkezpenaren bidez egiten da, eta beharkizun batzuk bete behar dira.

Erregistroan inskribatzeko eskabideak, ondorioak izango dituen urtearen aurreko azaroan aurkeztu beharko dira. Erregistroko inskripzioa ondorioak izango dituen urteko urtarrilaren 1etik aurrera gauzatuko da.

Hala ere, subjektu pasiboek erregistroan inskripzioa egiteko eskabidea aurreko paragrafoan ezarritako epean eskatu ez badute eta enpresaburuek edo profesionalek enpresa edo lanbide jardueri buruzko ondasunak edo zerbitzuak eman ez badituzte, baina, osagai objektiboan ondorioz baieztatuta, jarduera horiek garatzeko asmoarekin eskuratu badituzte, era berean, erregistroan egiteko inskripzioa eskatu ahal izango dute aldizkako aitorten-likidazioak aurkezteko epearen barruan. Bi kasu horietan, erregistroan egin beharreko inskripzioak ondorioak izango dituen aitorten-likidazio horien likidazio aldia amaitu eta biharamunetik aurrera gauzatuko da inskripzioa.



Hileko itzulketen erregistroan inskribatutako subjektu pasiboak bertan gutxienez eskatutako inskripzio epearen lehenengo urtean egon beharko dute. Inskripzioa aldizkako aitorpen-likidazioak aurkezteko epean eskatu badute edo enpresaburuek nahiz profesionalak enpresa edo lanbide jarduerekin zerikusia duten ondasunak edo zerbitzuak ematen hasi ez badira, orduan gutxienez inskripzioa eskatu duten urtean eta ondorengoan egon beharko dute.

Erregistroan egindako borondatezko bajaren eskabideak ondoriok izango dituen urtearen aurreko urteko azaroan aurkeztuko dira.

Ezinezkoa izango da subjektu pasiboak baja eskatu duen urte berean erregistroan inskribatzeko eskatzea.

Hileko itzulketen erregistroan izena emanda dauden zergadunek 330 eredia aurkeztu behar dute bide telematikoz, baita erregistro liburuetan jasotzen diren eragiketei buruz informatzeko obligazioa jasotzen duen 340 eredia ere.

### **6.11.9.3 Bidaiarien araubidera bildutako esportatzaileentzako itzulketak**

BEZaren araudiari jarraituz, bidaiarientzako ondasun emateak zergatik salbuetsita egongo dira. Salbuespen hori gauzatzeko, bidaiariak aldeztu aurretik erosketan zerga jasaten du, baina ondoren zenbateko horren itzulketa eskatu dezake.

### **6.11.9.4 Zergaren aplikazio lurraldean finkatu gabeko enpresari edo profesionaleri egin beharreko itzulketak**

Baldintza jakin batzuk betetzen dituzten enpresari edo profesionalak eskubidea dute lurralde horretan ondasunak edo zerbitzuak eskuratzeagatik zein inportatzeagatik jasandako kuoten itzulketa eskatzeko.

Itzulketa eskabideak epe jakin baten barruan egin behar dira, eta gutxienezko zenbateko batzuk gainditu behar dituzte.

### **6.11.9.5 Garraiobide berriak lantzean behin emateagatik egiten diren itzulketak**

Enpresariak edo profesionalak garraiobide berriak lantzean behin emateagatik jasandako kuotak itzultzeko eskabidea Ekonomia eta Ogasun ministroak onartzen duen ereduaren arabera egin beharko da, eta eskatzailearen zerga egoitza dagoen lurraldean Zerga Administrazioaren Estatu Agentziak duen ordezkartzan edo administrazioan aurkeztu beharko da. Eskabide horrekin batera, bi agiri hauek aurkeztuko dira:

- Itzultzeko eskatutako kuota agertzen duen jatorrizko faktura. Bertan eragiketaren gaia den garraiobidearen datu teknikoak azalduko dira.
- Garraiobidea inoiz emateari dagokion jatorrizko faktura. Eskabide egileak egina izango da, eta bertan eragiketaren gaia den garraiobidearen datu teknikoak eta ematearen hartzailea identifikatzeko datuak azalduko dira.

### **6.11.9.6 Zergaren aplikazio lurraldean finkatutako enpresariak edo profesionalak itzulketa eskaerak aurkeztea Europar Batasunean egindako eragiketetan jasandako kuotengatik, zergaren aplikazio lurraldean egindako eragiketenak sartu gabe**

Zergaren aplikazio lurraldean finkaturik dauden enpresari edo profesionalak Zerga Administrazioan propio izango diren formularioak erabiliz aurkeztu behar dituzte Europar Batasunaren barruan ondasun edo zerbitzuak eskuratzeagatik zein inportatzeagatik jasandako kuotak itzultzeko eskaerak, zergaren aplikazio lurraldean egindako eragiketak hor sartu gabe.

Eskabide horiek bide elektronikoz aurkeztuko dira, Zerga Administrazioaren Estatu Agentziaren atari elektronikoan horretarako dauden formularioen bitartez. Organo horrek atzerapenik gabe jakinaraziko dio eskabidea jaso duela, hartu izanaren agiri elektroniko bat igorrita, eta kuotak jasan diren Europar Batasuneko estatuari eskabidea bide elektronikoz bidaltzea erabakiko du 15 eguneko epean, eskabide jasotzen duenetik aurrera.

Hala ere, eskatzaileari bide elektronikoz jakinaraziko zaio bere eskabidea bidaltzea ez dela egokia, egoera hauetako bat gertatu denean eskabideari dagokion aldian:

- a) Enpresari edo profesionala ez izatea hala jarduten zen bitartean.
- b) Zerga osoaren kenkaria egiteko eskubidea sortzen ez duten eragiketak bakar-bakarrik egitea.
- c) Zerga nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzaren araubide berezian edo baliokidetasun errekariguko araubide berezian ordaintzen duten jarduerak bakar-bakarrik egitea.

Eskatzaileak helbide elektronikoko jakinarazpen zerbitzuan izena emanda egon beharko du, aipaturiko eskabideei buruz Zerga Administrazioaren Estatuko Agentziak egingo dituen jakinarazpenetarako.

### **6.11.9.7 Bidaiarien edo errepide bidezko merkatugaien garraio jarduera betetzen duten subjektu pasiboen kuota kengarrien itzulketa**

Baldin eta bidaiarien edo errepide bidezko merkantzien garraio jarduera betetzen duten subjektu pasiboek zergaren araubide erraztua aplikatzen badute eta, jarduera horiei lotutako garraio bideen eskurapenaren ondorioz, zergaren kuota kengarriak jasan badituzte, kuota kengarri horiek itzultzeko eskabidea egin ahal izango dute garraio bideak eskuratutako hilabetearen egutegiko lehenengo 20 egunetan, Ekonomia eta Ogasuneko ministroak ondorio horretarako adierazitako prozedura, tokia eta modua aintzat hartuta.

## **6.12 BEZaren ARAUBIDE BEREZIAK**

### **6.12.1 ARAUBIDE ERRAZTUA**

#### **APLIKAZIO EREMUA**

Araubide berezi erraztua baldintza hauek betetzen dituztenei aplikatuko zaie:

- Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari dagokionez, pertsona fisikoak edo entitateak izatea, baldin eta azken kasu horretan haren bazkide, oinordeko, komunero edo partaide guztiak pertsona fisikoak badira.
- Araubide horretan aipatzen diren jardueretako bat egitea, eta jarduera horietarako ezartzen diren mugak ez gainditzea.
- Aurreko urteko sarreraren kopurua ondorengo edozeinetako zenbateko bat ez gainditzea:
  - Jarduera multzo osorako, urteko 450.000,00 euro.
  - Nekazaritza, basogintza eta abeltzaintza jarduera multzo osorako, urteko 300.000,00 euro.

Eragiketa hauek bakarrik kontuan hartuko dira:

- Erregistro liburuan idatzi beharrekoak.
- Faktura luzatu beharra dakarten jarduerak. Ez dira kontuan hartuko ondasun higiezinaren noizbehinkako entregak, eskualdatzeari dagokionez ondasun inbertsio gisa kalifikatzen diren ondasun entregak, ezohikoak diren finantza eragiketak eta ondasun higiezinaren errentamenduak, baldin eta PFEZean jarduera ekonomiko gisa kalifikaturik ez badaude.

Sarreraren zenbatekoan, aipatutako jarduera multzo osoaren sarrera guztiak jasoko dira, baina ez dira konputatuko diru laguntza arruntak edo kapitalekoak, kalte-ordainak eta sortutako BEZa bera.

Aurreko lehen urtean jarduera bat hasia bada, jarduera horretarako sarreraren zenbatekoa urte osora biribilduko da.

- Erosi eta inportatutako ondasun eta zerbitzuen kopurua ez izatea, egiten diren jarduera multzo osorako, urteko 300.000,00 euro (BEZ kanpo) baino handiagoa. Azpikontratutako obrak eta zerbitzuak zenbateko horren barruan sartu behar dira eta ibilgetuaren erosketak, berriz, ez.
- Bere aplikazioari uko ez egitea.
- Zergadunak egiten duen beste edozein jarduera araubide erraztuarekin bateraezina den BEZaren araubide batean egotea.

## **BEZ ETA PFEZ-AREN ARTEKO KOORDINAZIOA**

BEZaren araubide berezi erraztuari edo nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzaren araubide bereziari uko egitean, PFEZaren zenbatespen objektiboaren zeinu, indize edo moduluen modalitatea aukeratu ezinik geratuko da egiten dituen jarduera guztietarako, edota aukera horretan atzera egitea ere ekarriko du berarekin.

Aldiz, PFEZean erabilitako metodoak, modalitateak edo prozedurak ez du eraginik izango BEZ kalkulatzeko aukeratutako araubideei dagokienez.

## **ARAU BIDE BEREZI ERRAZTUARI UKO EGITEA ETA EZEZTATZEA**

Araubide berezi erraztuari uko egiteko, zentsu aitorpenean (036 eredu) adierazi behar da jarduera hasteko unean edota otsailaren 28ra arte.

Araubide horri uko egin zaiola ulertuko da urteko lehen hiruhilabeteko aitorten-likidazioa epe barruan araubide orokorra aplikatuta aurkezten denean eta, era berean, jardueraren hasieraren kasuan, aurkeztu behar duen lehenengo aitorten-likidazioa denean.

Uko egiteak gutxienez hiru urterako izango ditu ondorioak, eta ondorengo urteetan zuzenean luzatuko da, baldin eta ez bada ezeztatzen ondorioak izan behar dituen urteko otsailaren 28aren aurretik.

Subjektu pasiboak araubide erraztuko jarduera bat egitean, baldin eta urte berean araubide horretan edota nekazaritza, abeltzaintza, eta arrantzaren araubidean egin daitekeen beste jarduera berri bati hasiera ematen badio araubide bereziari uko eginda, uko egiteak ez du ondoriozko izango urtea amaitu arte aurretik, egin duen jarduerari dagokienez.

Baldin eta araubide erraztuari edo nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzaren araubideari uko egiteak ondorioak izan behar dituen urtearen aurrekoan haren aplikazio eremuaren muga gainditzen bada, uko egin ez balitz bezala jokatuko da.

## **AITORPEN-LIKIDAZIOAK**

Araubide erraztuan daudenek urtean lau aitorten-likidazio aurkeztu behar dituzte.

Hiruhileko aitorten-likidazioak apirilean, uztailean eta urrian aurkeztu behar dira, hilaren lehenengo hogeita bost egunen barruan.

Urteko aitorten-likidazioa ondorengo urteko urtarrilean aurkeztu behar da, hilaren lehenengo hogeita hamar egunen barruan.

## **URTEKO AITORPEN-LIKIDAZIOAREN KALKULUA**

### 1. Urtean sortutako kuota

Jarduera bakoitzeko ezarritako moduluen zenbatekoen batura izango da. Moduluen zenbatekoa kalkulatzeko, berriz, bakoitzari esleituriko kopurua jardueran erabilitako unitateen kopuruarekin biderkatuko da.

### 2. Urteko BEZ kengarria

Erositako eta inportatutako ondasun eta zerbitzuengatik jasan edo ordaindutako kuotaren zenbatekoa izango da, aktibo finakoak kanpoan utzita, baldin eta jarduera egiteko erabiltzen badira eta kengarriak badira, hau da, BEZaren araudian kengarria izateko jasotakoaren arabera.

Nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzaren araubide bereziari lotutakoei ordaindutako nekazaritza konpentsazioak ere kengarriak izango dira.

Gastu frogagaitz gisa, eragiketa arruntetan sortutako kuotaren zenbatekoaren %1 ere kengarria izango da.

Berriz, ez dira kengarriak izango ekitalditik kanpo jasandako kuotak eta joan-etorriengatik edo bidai, ostalaritza eta jatetxeen zerbitzuengatik jasandako kuotak, baldin eta enpresariak edo profesionalek lokal jakin batean jarduera egiten badute.

Araubide honi lotutako jardueretan, elkarrekin erabiltzen diren ondasun edo zerbitzu erosi edo inportatuak kengarriak izango dira, beren erabilera mailaren arabera. Prozedura hori aplikatzea ezinezkoa bada, maila berean izango dira kengarriak.

### 3. Urtean eratorritako kuota

Honako kopuruetatik handiena izango da:

- Urtean sortutako kuoten eta urteko BEZ kengarrien arteko kenketaren emaitza, lehenago azaldutakoaren arabera. Denboraldiko jardueretan, kopuru hori denboraldiko indize zuzentzailearekin biderkatuko da.
- Gutxieneko kuota. Urtean sortutako kuotari, ministerio aginduan jarduera bakoitzeko ezarritako portzentajearekin biderkatuz gutxieneko kuota lortzen da. Zenbateko horri, zergaren aplikazio lurraldetik kanpo jasandako eta ekitaldian itzulitako kuotak gehitzen zaizkio. Denboraldiko jardueretan, gutxieneko kuota denboraldiko indize zuzentzailearekin biderkatuko da.

Bestalde, nekazaritza, abeltzaintza eta basogintzako jardueretan ez dago gutxieneko kuotarik.

### 4. Urteko diferentzia

Urtean eratorritako kuotari eragiketa hauetan sortutako kuotak gehituko zaizkio:

- Batasun barruko ondasun eskurapenak.
- Aktibo finkoen salmentak.
- Subjektu pasiboaren alderanzketa duten eragiketak.

Era berean, kengarriak izango dira erosi eta inportatutako aktibo finkoengatik jasan edo ordaindutako kuotak.

Kuota horiek jasan edo ordaindutako likidazio aldiko autolikidazioan edo ondorengo autolikidazioetan kengarriak izan daitezke, betiere artikulua honetan ezarritako mugekin, hala jasotzen baitu BEZaren Foru Dekretuak 99. artikuluan jasotako arau orokorretan. Hala ere, ekitaldiko azken autolikidazioan, batasun barruko aktibo finkoen eskurapenen kuotak edota aktibo horiek eskuratzeagatik subjektu pasiboaren alderanzketa duten eragiketaren kuotak ezingo dira kengarriak izan sortzen edo likidatzen diren autolikidazioaren aurretik.

### 5. Urteko emaitza

Ekitaldiko azken autolikidazioan araubide erraztuaren urteko emaitza lortzeko, urteko diferentziari ekitaldiko lehenengo hiru hiruhilekoetako autolikidazioetan likidatutako kopuruak eta aurreko urteko konpentsatzeko kuotak kendu behar zaizkio.

Ekitaldiko azken autolikidazioan emaitza negatiboa bada, dirua itzultzea eskatu ahal izango da, BEZaren Foru Dekretuak 115. artikulua lehen apartatuan jasotakoari jarraituz, edo, bestela, ondorengo aldizkako autolikidazioetan konpentsatzea.

## **OHIZ KANPOKO EGOERAK**

Araubide erraztua aplikatu ahal zaien jardueren arlo edo eskualderen batean sute, uholde edo aparteko beste ezbeharren baten ondorioak jasaten badituzte, Ogasun eta Finantza Departamentuko diputatuak baimena eman ahal izango du salbuespen gisa indize edo moduluak murrizteko.

Baldin eta araubide erraztua aplikatu ahal zaion jardueraren batek, sute, uholde, hondoratze edo industria ekipoen matxura larriak direla eta, aurrera egiteko eragozpen larriak jasaten baditu, interesatuek indize edo moduluen murrizpena eskatu ahal izango diote Zerga Administrazioari, hogeita hamar eguneko epean ezbeharra gertatzen den unetik hasita, egoki

deritzeten frogak aurkeztuta. Zerga Administrazioak ezbeharrak egiaztatu ondoren, indize edo moduluak behar beste murriztea erabakiko da.

Halaber, aurreko paragrafoan azaldutako prozedura beraren bidez, indize edo moduluen murrizpena eskatu ahal izango da, baldin eta jardueraren titularrari aldi baterako desgaitasuna suertatzen bazaio eta ordezko langilerik ez badu.

### **HIRUHILEROKO KUOTAK**

Urte bakoitzeko lehenengo hiru hiruhilekoetako aitorten-likidazioetan, araubide erraztuaren kuotaren zati baten konturako sarrera egingo du, apiril, uztail eta urriko lehenengo hogeita bost egunetan; kuota hori kalkulatzeko, jarduera bakoitzeko ministerio aginduan jasotako eredu konkretuaren arabera egindako portzentajearekin biderkatuko da urtean sortutako kuota.

### **DENBORALDIKO JARDUERAK**

Denboraldiko jardueratzat hartuko dira, aldioro urteko jakin batzuetan, jarraian edo txandaka egiten diren jarduerak, betiere egun horien urteko kopuru osoa 180tik gorakoa ez bada.

Indize zuzentzaileak hauek dira, denboraldiko jarduerak dituen iraupen egunen arabera:

- Denboraldiko 60 egunera arte: 1,50
- Denboraldiko 61 egunetik 120ra arte: 1,35
- Denboraldiko 121 egunetik 180ra arte: 1,25

### **NEKAZARITZA, ABELTZAINZA ETA BASOGINTZAKO JARDUERETAN ARAUBIDE ERRAZTUKO URTEAN ERATORRITAKO KUOTAREN KALKULUA**

Produktu naturalen emateetan edo lan, zerbitzu eta jarduera gehigarrietan, eragiketa arruntetan sortutako kuota kalkulatzeko, sarrera guztien batura jarduera bakoitzari dagokion eragiketa arruntaren kuota sortuaren indizearekin biderkatuko da.

Produktu naturalen eraldaketa, elaborazio edo manufaktura jardueratan, berriz, sarrera guztien batura merkatuko prezioan prozesuan erabilitako produktu naturalen balioarekin ordezkatuko da.

Eragiketa arruntetan jasandako kuotari dagokionez, ez dago inolako berezitasunik araubide erraztuan dauden beste jarduerari dagokienez.

Urtean eratorritako kuota kalkulatzeko, ez dago gutxieneko kuotarik; beraz, kuota eragiketa arruntetan sortutako kuoten eta eragiketa arruntetan jasandako kuoten arteko diferentzia izango da.

## **6.12.2 NEKAZARITZA, ABELTZAINZA ETA ARRANTZAREN ARAUBIDE BEREZIA**

Araubide hau nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzaren araubide berezia, nekazaritza, basogintza, abeltzaintza eta arrantzako ustiapenen titularrei aplikatuko zaie, legean jasotako beharkizunak betetzen dituztenean eta araubide honi uko egin ez badiote.

Araubide berezi honetan dauden subjektu pasiboak ez daude zerga hau likidatzera, jasanaraztera edota ordaintzera behartuta beren produktuen salmentengatik eta higiezinak ez diren inbertsio ondasunen emateengatik, eragiketa hauetan salbu: 1) ondasunen inportazioak, 2) batasun barruko eskurapenak eta 3) subjektu pasiboaren alderantzaketa duten eragiketak.

Jasandako BEZ kengarria ez denez, oroharreko prezioan konpentsazio bat jasotzeko eskubidea dute beren produktuak saltzean.

Nekazaritza eta basogintza jardueratan oroharreko prezioko konpentsazioa %10 da; Abeltzaintza eta arrantzako jardueratan, aldiz, % 8,5 da.

### **6.12.3 ONDASUN ERABILIEN, ARTELANEN, ZAHARKINEN ETA BILDUMA GAIEN ARAUBIDE BEREZIA**

Araubide berezi honen berezitasuna da eragiketa bakoitzean jasanarazteko BEZa kalkulatzeko erabiltzen den oinarri ezargarriaren zehaztapena.

Bi modu daude:

- 1) Oinarri ezargarria eragiketaz eragiketa zehaztea

Baldintzak betetzen dituzten subjektu pasiboek bi aukera dituzte:

- Beren ondasun emateetan araubide berezia aplikatzea, hau da, ondasun emateetan BEZa jasanaraztea (BEZaren oinarri ezargarria mozkin marjina da, alegia ondasun prezioaren eta erosketa prezioaren arteko aldea); birsaldutako ondasunarengatik jasandako BEZa ez da kengarria izango, baina bai jardueran jasandako beste kuotak.
- Beren ondasun emateetan araubide orokorra aplikatzea, hau da, emateetan BEZa jasanaraztea (BEZaren oinarri ezargarria zenbateko osoa da); birsaldutako ondasunarengatik jasandako BEZa kengarria izango da, emateen sortzapena ematen den unetik.

- 2) Marjina osoaren oinarri ezargarria zehaztea.

Subjektu pasiboak oinarri ezargarria mozkin marjina osoaren bidez zehaztea aukeratzen duenean, ez du izango araubide orokorra aplikatzerik, eta ondasun emate guztiengatik aplikatuko du hura.

Ondasun hauengatik erabil daiteke soilik: 1) zigiluak, efektu tinbredunak, billeteak eta txanponak, filatelian edo numismatikan interesa dutenean; 2) diskoak, zinta magnetikoak eta soinu eta irudiaren bestelako euskarriak; 3) liburuak, aldizkariak eta bestelako argitalpenak. Dena den, interesatuek eskatu ondoren, Zerga Administrazioak baimena eman dezake lehenago aipatutako beste ondasun batzuei aplikatzeko.

### **6.12.4 INBERTSIO URREAREN ARAUBIDE BEREZIA**

Derrigorrezko araubide berezi gisa prestatuta dago, eragiketaz eragiketa uko egiteko aukera baztertu gabe.

Araubide berezi hau erabiltzeak inbertsio urrearen eragiketak salbuetsita egotea dakar, kenkarirako eskubidea partzialki mugatuta egonik.

Inbertsio urrearen araubide berezia jarduera enpresarial edo profesionalen sektore desberdindutzat hartzen da.

Kontzeptua. Inbertsio urrea izango da:

1. Urrezko lingote edo xaflak, horien legea 995 milaren edo handiagoa denean, baldin eta horien pisua legean xedatutakoarekin bat badator.

2. Urrezko monetak, baldintza hauek betetzen dituztenean:

- Horien legea 900 milaren edo handiagoa izatea.
- 1800. urtetik aurrera eginak izatea.
- Jatorrizko herrialdean legezko erabilerako monetak izatea orain edo lehen.
- Moneten merkaturatze prezio arrunta beren urrearen merkaturako balioaren %80tik gorakoa ez izatea.

Edonola ere, urrezko monetak urte bakoitzeko abenduaren 1aren aurretik Europako Erkidegoen Aldizkari Ofizialean argitaratuak agertzen badira (C seriea) bete beharrekoak dira aurreko baldintzak. Aipatutako monetek inbertsio urretzat hartzeko baldintzak aipatutako zerranda ondorengo urte naturalean edo ondorengo urteetan betetzen dituztela uste izango da lehendik argitaratu direnak aldatzen ez diren bitartean.

### 6.12.5 BIDAI BULEGOEN ARAUBIDE BEREZIA

Hauei aplikatu zaie:

Bidai bulegoek eta turismo zirkuituen antolatzaileek egindako eragiketei, bidaiariei dagokionez horien izenean jarduten direnean eta bidaia egiteko beste enpresari edo profesional batzuek egindako ondasun emateak edo zerbitzuak erabiltzen dituztenean.

Araubide berezi honen ondorioetarako, bidaiatzat hartuko dira ostatu eta garraio zerbitzu konbinatuak, elkarrekin eman edo bakoitza bere aldetik eman, eta, hala badagokio, erantsiak edo osagarriak diren beste zerbitzu batzuekin egindakoak.

Derrigorrezko araubide berezia da, eta bere berezitasuna jasanarazteko BEZa kalkulatzeko oinarri ezargarria zehazteko modua da.

1) Subjektu pasiboak ondasun eta zerbitzu eskurapenetan jasandako BEZa bi motatan desberdindu behar du. Alde batetik, bidai bulegoentzat ez dira kengarriak izango bulegoak bidaia egiteko erabilitako eta zuzenean bidaiariaren onurako eskuratutako ondasun eta zerbitzuak. Berriz, jasandako gainerako BEZa kengarria izango da.

2) Zerbitzu prestazioengatik BEZa jasanarazten da, baina bulegoa ez dago derrigortuta fakturan bereizita jasotzera.

3) Likidazioa: oinarri ezargarria bidai bulegoaren marjina gordina izango da, hau da, bidaien salmenta prezioaren eta erabilitako erosketeta eta zerbitzuen arteko diferentzia.

### 6.12.6 BALIOKIDETASUN ERREKARGUAREN ARAUBIDE BEREZIA

Baliokidetasun errekararen araubide berezia txikizkako merkatariei bakarrik aplikatuko zaie. Hori dela eta:

- 1) Egiten dituzten erosketetan, txikizkako merkatarien hornitzaileek BEZarekin batera baliokidetasun errekarua jasanarazteko betebeharra dute.
- 2) Merkataritza eragiketetan, hala nola jardueran bakarrik erabilitako ondasun edo eskubide eskualdaketetan, beren bezeroei BEZa jasanarazi behar diete eta ez, ordea, errekarua.
- 3) Ez dute autolikidaziorik egin beharrik; beraz, ez dute jasandako BEZa kengarria izango, eta ez dute jasanarazitako BEZa ordainduko.
- 4) Jarduera honi lotutako ondasun higiezinak saldu eta eragiketa hori, zerga honetan bigarren eskualdaketa bat izanez gero, eragiketa salbuetsiari uko egiteko aukera dago, sortutako BEZa jasanaraztera, likidatzera eta ordaintzera derrigortuta.

	Baliokidetasun errekarugoko tasak
BEZaren tasa: %18	%4
BEZaren tasa: %8	%1
BEZaren tasa: %4	%0,5
Tabakoa	%1,75

## 6.12.7 BIDE ELEKTRONIKOEZ EMANDAKO ZERBITZUEN ARAUBIDE BEREZIA

Araubide berezi hori aplikatu dezakete Europar Batasunean establezimendurik ez duten enpresari edo profesionalak, baldin eta beraiek ematen dituzten zerbitzu elektronikoen hartzaileek enpresari edo profesionalak ez badira eta lurralde horretan establezimendua nahiz ohiko helbide edo goitza duten pertsonak badira.

## 6.12.8 ENTITATE TALDEEN ARAUBIDE BEREZIA

### A) Entitate taldearen araubide bereziaren baldintza subjektiboak

Entitate talde batean parte hartzen duten enpresariak edo profesionalak aplikatu dezakete entitate taldearen araubide berezia.

Entitate taldeetat hartuko da entitate nagusi batek eta horren menpeko entitateek osatutako taldea, betiere horien guztien jarduera ekonomikoaren egoitzak edo establezimendu iraunkorrak zergaren aplikazio lurraldean kokatuta badaude.

Enpresariak edo profesionalak ezin izango dute aldi berean parte hartu entitate talde batean baino gehiagotan.

**Entitate nagusizat** hartuko da baldintza hauek betetzen dituen:

- a) Bere nortasun juridikoa izatea. Zergaren aplikazio lurraldean kokatutako establezimendu iraunkorrak entitate nagusizat har daitezke.
- b) Gutxienez beste entitate baten edo batzuen %50eko partaidetza izatea, zuzenean edo zeharka.
- c) Partaidetza hori urte natural osoan izatea.
- d) Ez izatea zergaren aplikazio lurraldean kokatuta dagoen eta nagusizat hartzeko baldintzak betetzen ez dituen beste entitate baten menpekoa.

**Menpeko entitateetat** hartuko da, entitate nagusiaz besteko enpresari edo profesionala izanik, zergaren aplikazio lurraldean kokatuta dagoen entitatea eta entitate nagusiak gutxienez, zuzenean edo zeharka, %50eko partaidetza duenean. Partaidetza hori urte natural osoan izan beharko da.

Menpeko izaera galtzen duten entitateak entitate taldeetik kanpo geratuko dira, galera gertatzen den likidazio alditik aurrerako ondorioekin.

### B) Araubide berezia aplikatzeko baldintzak

Entitate taldearen araubide berezia entitateek banaka hala erabakitzen dutenean aplikatuko da. Erabakiak entitateetako administrazio kontseiluek hartu behar dituzte edo, bestela, funtzio baliokidea betetzen duten organoek, araubide berezia aplikatuko den urte naturala hasi baino lehen.

Aukera horrek gutxienez 3 urterako balio izango du, betiere araubide berezia aplikatzeko baldintzak betetzen badira. Era berean, aukeraren indarraldia luzatutzat hartuko da, non eta ez zaion uko egin.

### C) Araubide berezia aplikatzeko eskubidea galtzeko arrazoiak

Arrazoi hauek direla medio, entitate taldeen araubide berezia aplikatzeari utziko zaio:

- Zeharkako zenbatespenaren metodoa aplikatzea dakarren edozein zirkunstantzia gertatzea.
- Araubide honen informazio sistema berezia osatu eta gordetzeko obligazioa ez betetzea.



Aurreko apartatuan jasotzen den entitate taldearen araubide berezia aplikatzeari uzteak zirkunstantzia horietako bat gertatzen den likidazio aldian eta ondorengoetan izango du ondorioa.

Taldeko entitate bat edozein likidazioaldi amaitzean konkurtso egoeran edo likidazioaldian badago, taldearen araubide berezitik kanpo geratuko da aldi hartatik aurrera.

#### **D) Araubide bereziaren edukia**

Entitate taldeak araubide berezi normala edo maila aurreratukoa aukeratu dezake. Aukera hori BEZaren 102/1992 Foru Dekretuko 163. sexies. bosgarrena artikuluan jasota dago, eta 163. octies artikuluan hedatzen da.

Aukera horrek araubide berezia aplikatu eta entitate talde bereko partaide diren entitateen multzoa barnebiduko du. B apartatuan jasotakoaren arabera egin behar da aukera.

Maila aurreratuko aukera. Araubide berezi hau aplikatzen duen talde bereko entitateen artean zergaren aplikazio lurraldean egindako ondasun salmentan eta zerbitzu prestazioen oinarri ezargarria, horiek egitean zuzenean edo zeharka, osorik edo partzialki, erabili diren eta zerga benetan jasatea edo ordaintzea ekarri duten ondasun eta zerbitzuen kostuaz osatuta egongo da.

Erabilitako ondasunak inbertsio ondasunak direnean, horien kostua osorik egotzi behar da ondasun horiei dagokien kuoten erregularizazio epean.

Aukera hori gauzatzen denean, eragiketek jardueraren sektore desberdindua osatuko dute. Gainera, sektore horri lotutzat hartuko dira ondasun eta zerbitzuak.

Enpresari edo profesionalek osorik kendu dezakete jasan edo ordaindu diren kuotak. Kenkaria aipatutako ondasun edo zerbitzuei buruz aurreikusita dagoen xedearen arabera egin behar da. Nolanahi ere, horrek ez du eragozten kenkaria zuzentzea, geroago xedea aldatzen bada.

#### **E) Araubide bereziaren obligazioak**

Entitate taldearen araubide berezia aplikatzen duten entitateek ondorengo zerga obligazioak bete behar dituzte:

- a) Entitate nagusiak ordezkatzeko du entitate taldea Zerga Administrazioaren aurrean.
- b) Entitate nagusiak nahiz menpeko entitate bakoitzak BEZaren subjektu pasiboari ezarritako obligazioak bete behar dituzte.
- c) Entitate nagusiak erantzungo du, bere obligazioak betetzeari utzi gabe, betebeharrak hauek konplizteaz:
  - Zerga Administrazioari hainbat informazio jakinaraztea (taldea zeintzuek osatzen duten, araubide berezian egindako aukerak...)
  - Entitate taldearen aldizkako baterako autolikidazioak aurkeztea.
  - Informazio analitikoko sistema izatea, hala badagokio.
- d) Taldeko entitate batek banakako autolikidazioa epe kanpo aurkezten badu, bidezkoak diren errekargu eta interesak aplikatuko dira.
- e) Entitate taldearen araubide berezia aplikatzen duten entitateek solidarioki erantzungo dute araubide berezi horretatik datorren zerga zorra ordaintzeaz.
- f) Informazio sistema ez eramatea edo ez gordetzea entitate nagusiaren zerga urraketatzat hartuko da. Zigor gisa, taldearen eragiketa bolumenaren %2ko diru isun proportzionala jarriko zaio.
- g) Entitateen obligazioak behar bezala bete direla egiaztatzeko, entitate nagusiarekin egingo dira jarduketak, taldearen ordezkari hartuta. Era berean, menpeko entitateekin ere egin daitezke egiaztatzeko jarduketak, eta Zerga Administrazioari kasu egin beharko diote. Entitateko edozein entitateri zuzendutako egiaztapenek edo ikerketek taldeko entitate guztiei dagokien zergaren preskripzio epea etengo dute, entitate nagusiak aipatutako jarduketak formalki ezagutzen dituenetik aurrera.

## **6.13 SUBJEKTU PASIBOEN BETEBEHARRAK**

Zergaren subjektu pasiboek betebeharrak hauek izango dituzte, arauz jartzen diren

beharkizun, muga eta baldintzak beteta:

- Zergapeko jardueren hasiera, aldaketa eta amaierako aitortpenak aurkeztea (036 eta 840 ereduak).
- Zerga Administrazioari identifikazio fiskaleko zenbakia eskatzea eta hala ezartzen diren kasuetan horren berri ematea eta frogatzea.
- Eragiketa guztien faktura egitea eta ematea, arauz jasotakoaren arabera.
- Ezartzen diren kontabilitateak eta erregistroak eramatea, Merkataritza Kodean eta gainerako kontabilitate arauetan xedatutakoaren eragotzi gabe.
- Aldizka edo Zerga Administrazioak eskatuta, hirugarren pertsonekin izandako eragiketa ekonomikoei buruzko informazioa aurkeztea (347 ereduak).
- Aitortpen-likidazioak aurkeztea eta zergaren emaitzaren zenbatekoa ordaintzea. Zergapekoek urteko aitortpen laburtzaile bat aurkeztu beharko dute. Garraio-bidearen behin betiko matrikulazioa egiteko zergaren ordainketa kreditatu beharko da.
- Ordezkaririk bat izendatzea, BEZaren Foru Dekretuan ezarritako obligazioak betetzearen ondorioetarako, Europar Batasunean finkaturik ez dauden subjektu pasiboak direnean. Kanarietan, Ceutan edo Melillan finkaturik egonez gero, ez dute betebeharrak hori izango; beste estatu batean daudenean ere, ez dira horretara behartuta egongo, baldin eta elkarren arteko laguntzarako erabiltzen dituen tresnak Europar Batasunak eratuak dituenen parekoak badira.

Enpresariak edo profesionalak egindako jarduerengatik faktura egin eta emateko betebeharrak aipatutako enpresari edo profesionalak bezeroak edo hirugarren batek bete ahal izango du, eta betiere bere izenean eta kontura jardungo da.

Enpresari edo profesionalak, bezeroak edo hirugarren batek aipatutako enpresari edo profesionalaren izenean eta kontura egindako fakturak bitarteko elektronikoez bidali ahal izango dira, baldin eta, azken kasu horretan, fakturen hartzailea ados badago eta igorpenean erabilitako bitarteko elektronikoei bermatzen badituzte jatorriaren benetakotasuna eta edukiaren osotasuna.

Fakturazio elektronikoen beharkizunak 61/2004 Foru Dekretuan, 865/2007 Foru Aginduan, 39/2008 Ebazpenean eta 878/2009 Foru Aginduan zehaztuta daude.

### **Kontabilitate betebeharrak eta BEZaren erregistro liburuak**

Kontabilitateak ondorengo hauek zehatz-mehatz zehazteko bide eman beharko du:

- Subjektu pasiboak bere bezeroei jasanarazitako BEZaren zenbateko osoa.
- Subjektu pasiboak jasandako BEZaren zenbateko osoa.
- Bere enpresa edo lanbide jarduerak egitean subjektu pasiboak egindako eragiketa guztiak zerga likidatu eta ordaintzeko jasotako aldien barruan kontabilizatu eta erregistratu egin beharko dira.

BEZaren ondorioetarako subjektu pasiboak diren enpresari edo profesionalak erregistro liburu hauek izan beharko dituzte:

- Egindako fakturen erregistro liburua.
- Jasotako fakturen erregistro liburua.
- Inbertsio ondasunen erregistro liburua.
- Batasun barruko zenbait eragiketaren erregistro liburua.

Erregistro liburuari buruzko betebeharra ez zaie aplikatuko ez nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzaren eta ez baliokidetasun errekaruaren araubide berezi erraztuaren barruan dauden jarduerari, araubide berezi horiek erregulatzen dituzten arauetan ezartzen diren salbuespenekin, ez eta zergaren legearen 5. artikuluko lehen apartatuko e) letran aipatzen diren garraibide berriekin lantzean behin egiten diren ematei ere.

## **6.14 LIKIDAZIO EPEAK**

**Arau orokorra:** hiruhileko naturala.

### **Hilabeteko epea**

- Enpresa handiak. Aurreko ekitaldian 6.010.212,04 euro baino gehiagoko eragiketa bolumena izan duten eta hileko itzulketen erregistroan izena emanda ez dauden zergadunak.
- Hileko itzulketen erregistroan izena emanda dauden zergapekoak.
- Entitate taldeen araubide berezia aplikatzen duten zergapekoak.

### **Aurkezpen epeak**

- Orokorra: zergadunari dagokion likidazio epea(hiruhilekoa edo hilekoa)ren hurrengo hileko lehenbiziko 25 egun naturaletan,
- Bereziak:
  - Uztailea: abuztuaren 1etik irailaren 25era arte aurkeztu daiteke.
  - Urtekoa (eta, hala badagokio, laugarren hiruhilekoa): ondorengo urtarrilaren lehen 30 egun naturalen barruan aurkezteko.

## **6.15 BEZ-AREN EREDUAK**

### **ALDIZKAKO AITORPEN-LIKIDAZIOAK**

300 Eredu orokorra (araubide orokorra), urte bakoitzeko lehenengo hiru hiruhilekoetan.
310 Araubide erraztua, urte bakoitzeko lehenengo hiru hiruhilekoetan.
320 Enpresa handiak. Hileroko autolikidazioa.
322 Entitate taldea. Banakako eredia. Hileroko aitorpena.
330 Hileko itzulketen erregistroan daudenentzat. Hileroko autolikidazioa.
340 BEZaren erregistro liburuetan jasotako eragiketen aitorpena, hileko itzulketen erregistroan daudenentzat.
347 Hirugarren pertsonekin egindako eragiketen urteko aitorpena.
349 Europar Batasuneko subjektu pasiboekin egindako eragiketen laburbilketa.
353 Entitate taldea. Baterako eredia. Hileroko aitorpen-likidazioa.
370 Araubide orokorra eta erraztuan batera jarduten direnentzat. BEZaren hiruhileko autolikidazioa.
390 BEZaren urteko aitorpen-likidazioa. Urtearen barruan 300, 320 edo 330 eredia aurkezten dutenentzat.
391 BEZaren urteko aitorpen-likidazioa. Araubide erraztua. Urtearen barruan 310 eredia aurkezten dutenentzat.
392 BEZaren urteko aitorpen-likidazioa. Araubide orokorra eta erraztua. Urtearen barruan 370 eredia aurkezten dutenentzat.
393 Entitate taldeko araubide berezian banaka aurkezteko urteko aitorpena.

## ALDIZKAKOAK EZ DIREN AITORPEN-LIKIDAZIOAK

308 BEZ: itzulketa eskaera.

309 BEZ: aldizkakoa ez den aitorten-likidazioa.

341 Nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzaren araubide berezira bilduta daudenentzat.

## 7 ATALA. ONDARE ESKUALDAKETEN ETA EGINTZA JURIDIKO DOKUMENTATUEN GAINEKO ZERGA

### 7.1 OINARRIZKO ARAUDIA

Gipuzkoan, Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergari dagokion oinarrizko zerga araudia honako hau da:

- 18/1987 Foru Araua, 1987ko abenduaren 30ekoa, Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergarena.
- 9/2011 Foru Dekretua, 2011ko martxoaren 22koa, Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren Erregelamendua onartzen duena.

### 7.2 IZAERA, KONTZEPTUEN ARTEKO BATERAGARRITASUNA ETA BEZ-AREKIN DUEN ERLAZIOA

Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga (OE-EJD) zeharkako zerga da eta zergapetzen dituen kontzeptuak honakoak dira:

- 1.- Kostu bidezko ondare eskualdaketak (OE)
- 2.- Sozietate eragiketak (SE)
- 3.- Egintza juridiko dokumentatuak (EJD)
  - 3.1.- Notaritzako agiriak
  - 3.2.- Merkataritza dokumentuak (letrak, ordaindukoak...)
  - 3.3.- Agiri administratiboak (prebentzio idaztoharra)

OE-EJDko kontzeptuen arteko eta hauek eta BEZaren artean zenbait bateraezintasun daude. Aldi berean, bateragarritasunak ere badaude:

	BEZ	OE	SE	EJD (not. ag.)
BEZ	-----	BEZ	BATERAGARRIAK	BATERAGARRIAK
OE	BEZ	-----	SE	OE
SE	BATERAGARRIAK	SE	-----	SE
EJD (not.ag.)	BATERAGARRIAK	OE	SE	-----

Laburbilduz:

- BEZari lotutako eragiketa badago, ondare eskualdaketa ez dago lotuta, ondorengo kasuetan izan ezik:

1.- Ondasun higiezinak salmentak edo errentamenduak, bai eta horien gaineko erabilpen eta gozameneko eskubide errealek eraketa eta eskualdaketa, BEZetik salbuetsita daudenean eta BEZaren subjektu pasiboak salbuespenari uko ez badio egin.

2.- Baloreen eskualdaketak.

- Sozietate eragiketa badago, ondare eskualdaketa eta EJD (notariotzakoa) ez daude lotuta.

- Ondare eskualdaketa badago, EJD (notariotzakoa) ez dago lotuta.

## **7.3 KOSTU BIDEZKO ONDARE ESKUALDAKETAK**

### **7.3.1 Aplikazio eremua**

Kostu bidezko Ondare Eskualdaketen gaineko Zerga Gipuzkoako Ogasunean ordainduko da, honako kasu hauetan:

- Ondasun higiezinak eskualdatu eta errentatzean, eta horien gaineko eskubide errealek, bermeak barne, eratu edo lagatzean, baldin eta higiezin horiek Gipuzkoan badaude.

Balore Merkatuari buruzko uztailaren 28ko 24/1998 Legeak 108. artikuluan jasotako kasuetan, baldin eta baloreak eskualdatzen dituen entitatearen aktiboan sartutako ondasun higiezinak Gipuzkoan badaude.

- Ondasun higigarriak, abereak eta kredituak eskualdatzean edo horien gaineko eskubideak eratu edo lagatzean, eroslea, pertsona fisikoa izanik, Gipuzkoan badu bere ohiko bizilekua eta pertsona juridikoa izanik, Gipuzkoan badu bere zerga helbidea. Bi salbuespen daude:

1. Baloreen eskualdaketeran, eragiketa Gipuzkoan formalizatzen denean.
2. Higigarrien hipoteka edo lekualdaketerik gabeko bahituretan, baita itsasontzi edo hegazkinen gaineko hipotekatan ere, Gipuzkoan inskribatu behar badira.

- Maileguak, fidantzak, higiezinak ez diren errentamenduak eta pentsioak eratzten direnean, mailegu hartzaileak, fidantzuak, errentariak edo pentsiodunak, pertsona fisikoa izanik, Gipuzkoan badu bere ohiko bizilekua, eta pertsona juridikoa izanik, Gipuzkoan badu bere zerga helbidea.

Salbuespena: maileguak berme erreala duenean, hipotekatzen den ondasun higiezina Gipuzkoan badago edo higigarrien hipotekak edo lekualdaketerik gabeko bahiturak Gipuzkoan inskribatu badaitezke.

- Ondasunen emakida administratiboetan, ondasunak Gipuzkoan kokatzen direnean. Obra exekuzioetan eta zerbitzu ustiapenetan, Gipuzkoan exekutatu edo ematen direnean.

### **7.3.2 Zerga-gaia**

#### **7.3.2.1 Lotutako eragiketak**

A) Pertsona fisiko edo juridikoen eskubide eta ondasun mota guztien kostu bidezko eskualdaketak (*inter vivos* egintza).

B) Eskubide errealek, maileguen, fidantzen, errentamenduen eta pentsioen eraketak. Baita emakida administratiboen eraketak ere, trenbide azpiegiturak edo portu eta aireportuetako ondasun higiezinak edo instalazioak erabiltzeko eskubidea lagatzean izan ezik.

Eskubide eraketa moduan likidatuko da eskubideen gehikuntza.

- Eskubide erreal ohikoenak hauek dira:
  - Usufruktuak (biziarteko usufruktuak edo aldi baterakoak)
  - Erabiltzeko eta biztantzeko eskubideak
  - Bide-zorrak, azalera eskubideak
  - Hipotekak, bahiturak, antikresiak

Mailegu baten berme gisa hipoteka edo bahiturak eratzen direnean eta batera ematen badira, mailegu kontzeptuagatik soilik ordainduko da zerga.

Hipoteka Legearen 11. artikuluan aipatzen diren baldintza suntsiarazle espresuak, prezio geroratuaren ordainketa saldutako ondasun higiezinarekin bermatzen duten hipotekekin parekatuko dira.

BEZari lotutako eta salbuetsi gabeko ondasun higiezinaren eskualdaketetan prezio geroratu ordaintzea bermatzen duten hipotekek eta baldintza suntsiarazle espresuek ez dute zergarik ordainduko "kostu bidezko ondare eskualdaketak" kontzeptuagatik.

- Maileguak

Kreditu kontuak, zor aitortenak eta gordailu ordainduak mailegu pertsonal moduan likidatuko dira.

Mailegu pertsonalak (berme errealik gabe)

Mailegu emailea	BEZ	OE	EJD
Enpresaria bere jardueran	Bai, baina salbuetsita	Ez	Ez
Partikularra	Ez	Bai, baina salbuetsita	Ez

Maileguak berme erreal duenean (hipotekaduna)

Mailegu emailea	BEZ	OE	EJD
Enpresaria bere jardueran	Bai, baina salbuetsita	Ez	Bai
Partikularra	Ez	Bai, baina salbuetsita	Ez

- Fidantzak: mailegu baten berme gisa fidantzak eratzean, mailegu kontzeptuagatik soilik ordainduko da zerga baldin eta mailegua eta fidantza egun berean sortuak badira.

C) Ondare eskualdaketatzat hartuko dira ere:

- Zorren ordainez egindako esleipenak, bere gain hartutako zorren ordainez egindako esleipenak eta zorrak ordaintzeko esleipenak.

- Aitortutako gehiegizko esleipenak. Hauek eman daitezke, adibidez, irabazpidezko elkarte desegitean, herentziak partitzean edota jabekidetzaren desegitean. Hala ere, ez dira lotuak egongo Kode Zibileko 821., 829., 1056. (bigarrena) eta 1062. (lehenengoa) artikuluetan xedatutakoa betetzean sortzen diren gehiegizko esleipenak. 1062. artikuluko salbuespena

(arruntena) ematen da ondasuna zatiezina denean eta pertsona bakar bati esleitzen zaionean, betiere gehiegizko esleipena dirutan ordaintzen bada.

- Jabari espedienteak, nabaritasun aktak, pertsona jakin baten mesedetako jabari aitortpenak, gehiegizko edukierak... Ez da zerga ordaindu beharko, dagoeneko ordainduta edo zergari lotu gabe edo salbuetsita badago.

### **7.3.2.2 Ez daude lotuta**

Aurretik aipatu diren eragiketak enpresari edo profesionalak beren jardueraren barruan egiten dituztenean, eta edozein kasutan, BEZari lotutako ondasun edo zerbitzu emateak direnean, ez dira "kostu bidezko ondare eskualdaketak" kontzeptuari lotuta egongo.

Dena den, kostu bidezko ondare eskualdaketa izango da:

a) Ondasun higiezin salmentak edo errentamenduak, bai eta horien gaineko erabilpen eta gozameneko eskubide errealeen eraketa eta eskualdaketa, BEZetik salbuetsita daudenean eta BEZaren subjektu pasiboak salbuespenari uko ez badio egin.

b) Subjektu pasiboaren ondare enpresarial edo profesionalaren parte diren eta, bere bitartekoak erabilia, jarduera enpresarial edo profesional bat garatu dezakeen unitate ekonomiko autonomo bat osatzen duten elementu gorpuzdunak eta, hala badagokio, gorpuzgabeak eskualdatzean ondasun higiezinaren entregak egitea, baldin eta kasuan kasuko zirkunstantziengatik ondare horren eskualdaketa ez badago BEZari lotuta.

Eskualdaketa horretan sartzen diren higiezinak ez diren gainerako ondasunak eta eskubideen salmentak ez dira lotuta egongo "kostu bidezko ondare eskualdaketak" kontzeptuari.

### **7.3.3 Subjektu pasiboa**

- Ondasun eta eskubide mota guztien eskualdaketatik, eroslea.
- Jabari espedientetan, nabaritasun aktetan..., eragilea.
- Jabari aitortpenetan eta gehiegizko edukieretan, horiek bere alde eginak dituen subjektua.
- Eskubide errealeen eraketetan, horiek bere alde eratuak dituen subjektua.
- Maileguetan, mailegu hartzailea.
- Fidantzetan, horiek bere alde eratuak dituen subjektua.
- Errentamenduetan, errentaria.
- Pentsioetan, pentsioduna.
- Emakida administratiboetan, emakidaduna.

### **7.3.4 Oinarri ezargarria**

A) Eskualdatutako ondasunen edo eratutako eta lagatutako eskubideen balio erreala. Ondasunen balio erreala gutxitzen duten kargak bakarrik izango dira kengarri; ez, ordea, zorrak, nahiz eta hipotekaz edo bahituraz bermaturik egon.

B) Kasu berezi batzuk:

- Usufuktuak:
  - Aldi baterako usufuktuetan ondasunen balio osoaren proportzio bat izango da: %5 urte bakoitzeko, eta gehienez %70.
  - Biziarako usufuktuetan ondasunen balio osoaren %70a izango da usufuktuaren 20 urte baino gutxiago dituztenean, eta adina gehitu ahala gutxiago egingo da portzentajea: adinez urtebete gehiago, %1 gutxiago portzentajea; eta gutxienez balio osoaren %10.

- Pertsona juridiko baten alde eraturako usufruktuetan 30 urtetik gorako eperako edo zehaztu gabeko eperako ezartzen bada, zerga ondorioetarako baldintza suntsiarazleari lotutako jabetza osoko eskualdaketatzat hartuko da.
- Jabetza soileko eskubidearen balioa usufruktuaren balioaren eta ondasunaren balioaren arteko aldea izango.
- Erabiltzeko eta biztantzeko eskubideak: aldi baterako edo biziarteko usufruktuen balioaren %75.
- Hipotekak, bahiturak, antikresiak eta fidantzak: kapital bermatuaren edo obligazioaren zenbatekoa izango da, interesengatik, kalte-ordainengatik, ez betetzeagatik zigorrengatik edo antzeko beste kontzeptuengatik aseguratzen diren kopuruak barne sartuta. Bermaturako zenbatekoa zehaztuta ez badago, oinarritzat kapitala eta hiru urtetako interesak hartuko dira.
- Etxebizitzen errentamenduak: kontratuaren iraupen aldi osoan ordaindu behar den zenbateko osoa. Iraupen aldia ez badago jasota, urtebetean ordaindu behar den zenbatekoa izango da oinarria, eta, derrigorrezko luzapena gertatuz gero, urtero likidazio gehigarriak egingo dira.
- Pentsioak: Espainiako Bankuaren oinarritzko interesean kapitalizatuko dira, eta ateratzen den kapitaletik, usufruktuak baloratzeko ezarritako erregelen arabera, pentsiodunaren adinari dagokion zati hura hartuko da pentsioa biziartekoa bada, edo pentsioaren iraupenari dagokiona pentsioa aldi baterako bada. Pentsioaren zenbatekoa moneta unitateetan neurtzerik ez badago, oinarri ezargarria lanbidearteko gutxieneko soldataren urteko zenbatekoa kapitalizatuz aterako da.

### 7.3.5 Zerga tasa

Zerga-gaia	Zerga tasa
Etxebizitzak ez diren higiezinaren eskualdaketa, eta horien gaineko eskubide errealen eraketa eta lagapena, bermeen eskubide errealak izan ezik.	<b>%6</b>
Etxebizitzen eskualdaketa orokorrean (eta batera erositako bi garaje)	<b>%4</b>
Etxebizitzen eskualdaketa (eta batera erositako bi garaje), baldintza hauekin: eroslearen ohizko etxebizitza izatea, 96 m <sup>2</sup> erabilgarri eta 120 m <sup>2</sup> eraiki baino gehiago ez izatea eta %2,5eko tipo murriztua aurretik aplikatu ez izana. Familia ugariak ez dute metroen baldintza bete beharko.	<b>%2,5</b>
Ondasun higigarrien eta abereen eskualdaketa, eta horien gaineko eskubideen eraketa eta lagatzea, bermeen eskubide errealak izan ezik.	<b>%4</b>
Etxebizitzen errentamenduak	<b>Mailaketa</b>
Bermeen eskubide errealen, pentsioen, fidantzen edo maileguen eraketa eta edozein motatako kredituen lagapena.	<b>%1</b>
Lotuta dagoen gainontzeko edozein egintza (emakida administratiboak.....)	<b>%2</b>



Etxebizitza, garaje eta eranskin osagarrien errentamenduak eratzean mailaketa honen arabera:

Oinarri likidagarria	Euroak
30,05 euroraino	0,09
30,06 - 60,10	0,18
60,11 - 120,20	0,39
120,21 - 240,40	0,78
240,41 - 480,81	1,68
480,82 - 961,62	3,37
961,63 - 1.923,24	7,21
1.923,25 - 3.846,48	14,42
3.846,49 - 7.692,95	30,77
7.692,96tik aurrera 0,024040 € 6,01 euro edo zati bakoitzeko	

## 7.4 SOZIETATE ERAGIKETAK

### 7.4.1 Aplikazio eremua

Sozietate eragiketaren zerga Gipuzkoako Ogasunean ordainduko da, honako kasu hauetan:

- Entitateak Gipuzkoan badu zerga helbidea.
- Entitateak Gipuzkoan badu sozietate helbidea, baldin eta benetako zuzendaritza egoitza Europar Batasuneko kide diren estatuetakoren bateko beste zerga administrazio bateko lurralde esparruan ez badago; edo, hala egonik ere, estatu horrek ez baldin badu kargatzen sozietate eragiketa antzeko beste zergaren batekin.
- Entitateak merkataritza operazioak Gipuzkoan egiten baditu, baldin eta benetako zuzendaritza egoitza eta sozietate helbidea Europar Batasuneko kide diren estatuetakoren bateko beste zerga administrazio bateko lurralde esparruan ez badago; edo, hala egonik ere, estatu horiek ez badituzte antzeko beste zergaren batekin kargatzen sozietate eragiketak.

### 7.4.2 Zerga-gaia

#### 7.4.2.1 Lotutako eragiketak

- Sozietateen eraketa, kapitalaren gehikuntza, kapitalaren murrizketa eta sozietateen desegitea.
- Kapital soziala gehitzea ez dakarten bazkideen ekarpenak.

- Sozietate baten benetako zuzendaritza egoitza edo sozietate helbidea Gipuzkoako lurralde historikora aldatzea, ez bata eta ez bestea aurretik Europar Batasuneko estatu kide batean kokatuta egon ez bada.

#### 7.4.2.2 Ez daude lotuta

- Sozietateak berregituratzeko eragiketak: sozietate bat egiteak, bereizteak, aktibo jartzeak eta balore trukaketak.
- Sozietate baten eraketa eskritura edo estatutuak aldatzea, eta, bereziki, sozietate baten xede soziala aldatzea, sozietatearen eraldatzea edo duen iraupen epea luzatzea.
- Akzioen jaulkipen primaren bidez bakarrik eraturako erreserbaren kargura kapitala gehitzea.

#### 7.4.2.3 Sozietate izango dira

Zerga honen ondorioetarako sozietateekin parekatuko dira:

- Irabazi helburua duten pertsona juridiko ez-sozietarioak.
- Partaidetza kontuen kontratuak.
- Itsasontzien jabekidetzak.
- Ondasun komunitateak, *inter vivos* sortutakoak eta jarduera enpresarialetan aritzen direnak. Jarduera higiezin salerosketa eta errentamendua bada, xede honetarako jarduera enpresariala izateko bi baldintza hauek bete beharko dira:
  1. Jarduera egiteko gutxienez lokal bat izatea eta lokal hori jarduera garatzeko bakarrik erabiltzea.
  2. Jarduera horretan gutxienez langile bat aritzea lan kontratu batekin eta lanaldi osoan.
- Ondasun komunitateak, *mortis causa* sortutakoak, baldin eta sortzailearen negozioaren ustiapena zatiezinezko araubidean hiru urte baino gehiagoz jarraitzen bada.

#### 7.4.2.4 Subjektu pasiboa

- Sozietatea: sozietatea eratzean, kapitala gehitzean, benetako zuzendaritza egoitza edo sozietate helbidea lekuz aldatzean eta kapital soziala gehitzea ez dakarten bazkideen ekarpenetan.
- Bazkideak, jabekideak, erkideak edo partaideak: kapitala murriztean eta sozietatea desegitean.

#### 7.4.2.5 Oinarri ezargarria

- Kapital sozialaren eraketa edo gehikuntza egitean:
  - Sozietateak bazkideen erantzukizuna mugatzen badu (SL, SA...), hasiera batean finkatzen den kopuru nominalaren berdina, edo geroago gehitzen denarena, eskatutako jaulkipen primak gehituta, hala badagokio.
  - Beste mota bateko sozietateak direnean, ekarpenaren balio garbia. Balio garbitzat hartzen da jarritako ondasun eta eskubideen balio erreala, horri gutxituta gastu eta karga kengarriak eta ekarpena dela eta sozietatearen kargu gelditzen diren zorren balioa.
- Kapital soziala gehitzea ez dakarten bazkideen ekarpenetan, ekarpenaren balio garbia.
- Benetako zuzendaritza egoitza edo sozietate helbidea lekuz aldatzean, sozietateak lekuz aldatzea erabakitzen duen egunean duen hartzeko likidoa.
- Kapitala murriztean eta sozietatea desegitean, bazkideei emandako ondasun eta eskubideen balio erreala, gastuak eta zorrak kendu gabe.

#### **7.4.2.6 Zerga tasa**

%1.

### **7.5 EGINTZA JURIDIKO DOKUMENTATUAK**

Hiru agiri mota zergapetzen ditu:

- a) Notariotzako dokumentuak
- b) Merkataritzako dokumentuak
- c) Agiri administratiboak

#### **7.5.1 Aplikazio eremua**

Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga Gipuzkoako Ogasunean ordainduko da, honako kasu hauetan:

- Eskritura eta akta notarialen %0,5eko tasari dagokionez, ondasun edo egintza horiek Gipuzkoako Erregistroan inskribatu edo horien oharra egin behar bada. Eskritura, akta eta lekukotasun notarialetan orri tinbredun bakoitzeko ordaintzen diren 0,150253 euro, ordea, Gipuzkoan baimendu edo ematen badira.
- Kanbio letretan eta horien ordezeko agirietan nahiz igorpen funtzioa egiten dutenetan, bai eta ordaindukoen, bonoen, obligazioen eta antzeko tituluetan ere, libramendua Gipuzkoan egin bada edo, libramendu hori atzerrian eginez gero, lehen edukitzailearen ohiko bizilekua edo zerga helbidea Gipuzkoan badago.
- Prebentziozko idaztoharretan, Gipuzkoako erregistro publikoetan egiten badira.

#### **7.5.2 Notariotzako agiriak**

##### **7.5.2.1 Lotutako agiriak**

Eskritura, akta eta lekukotasun notarialak. Kopia soilak ez daude lotuak.

##### **7.5.2.2 Subjektu pasiboa**

Ondasuna edo eskubidearen hartzailea izango da eta, bere faltan, notariotzako agiriak eragin edo eskatzen dituztenak, edo bere mesedetan luzatzen diren haiek.

##### **7.5.2.3 Oinarri ezargarria**

- Baloragarri diren eskrituren lehen kopietan aitortutako balioa.
- Berme eskubide errealetan eta mailegu bermedunak (hipotekadunak, adibidez) jasotzen dituzten eskrituretan obligazioaren edo kapital bermatuaren zenbatekoa, interesengandik, kalte-ordainengatik, ez-betetzeagatik zigorrengatik edo antzeko beste kontzeptu batzuegatik aseguratzen diren kopuruak barne. Zenbatekoa espresuki jasota ez badago, kapitala eta hiru urteko interesak hartuko dira.
- Hipotekak edo beste edozein berme eskubide mailaz aurreratu edo hobetzean, maila okertzen duten eskubideek duten erantzukizun osoa.
- Hipotekak edo beste edozein berme eskubide mailaz berdintzean, berdindua izan den berme eskubideari dagokion erantzukizunaren zenbateko osoa gehi, baldin badaude, maila okertzen duten beste eskubideek duten erantzukizun osoa.
- Akta notarialetan, orokorrean, goian adierazitako arauak erabiliko dira.

##### **7.5.2.4 Zerga tasa**

- Kuota finkoa: 0,15025 euro orri bakoitzeko.

- %0,5eko tasa. Eskritura eta akta notarialen lehen kopiek, gainera, zerga tasa hau izango dute, baldin eta:
  - Xedea baloragarria bada.
  - Jabetza, merkataritza edo ondasun higigarrien erregistroetan inskribagarriak badira egintza edo kontratuak.
  - Egintza hori Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari, kostu bidezko ondare eskualdaketei eta sozietate eragiketei lotuta ez badago.

### 7.5.3 Merkataritzako agiriak

#### 7.5.3.1 Lotutako agiriak

Kanbio letrak eta igorpen funtzioa egin edo kanbio letrak ordezkatzten dituzten agiriak.

#### 7.5.3.2 Subjektu pasiboa

- Kanbio letretan libratzailea izango da, baina kanbio letra atzerrian luzatu bada, subjektu pasiboa lehen edukitzailea izango da.
- Igorpen funtzioa egin edo kanbio letrak ordezkatzten dituzten agirietan, luzatzen dituzten pertsona edo erakundeak izango dira.

Erantzule solidarioa, efektuen kobrantzan edo negoziaketan parte hartzen duen erakunde edo pertsona izango da.

#### 7.5.3.3 Oinarri ezargarria

- Kanbio letretan, igorpen funtzioa egiten duten agirietan edo kanbio letrak ordezkatzten dituzten agirietan, igorritako kopurua.
- Kanbio letren mugaeguna bere luzapen datatik kontatuta sei hilabetetik gorakoa denean, oinarriaren bikoitzari dagokion zerga eskatuko da.

#### 7.5.3.4 Zerga tasa

- Kanbio letrak zenbatekoaren arabera agiri tinbredunean egingo dira derrigorrez.
- Igorpen funtzioa egiten duten agirik edo kanbio letrak ordezkatzten dituzten agirik eskudirutan ordainduko dute zerga.

Bi kasuetan, zerga mailaketa honen arabera ordainduko da:

Oinarria (€)		Kuota (€)
Behe muga	Goi muga	
4,04 euroraino		0,06
24,05	48,08	0,12
48,09	90,15	0,24
90,16	180,30	0,48
180,31	360,61	0,96
360,62	751,27	1,98

751,28	1.502,53	4,21
1.502,54	3.005,06	8,41
3.005,07	6.010,12	16,83
6.010,12	12.020,24	33,66
12.020,25	24.040,48	67,31
24.040,48	48.080,97	134,63
48.080,98	96.161,94	269,25
96.161,95	192.323,87	538,51

192.323,87 gorako zenbatekoak direnean, 6,01 edo zati bakoitzeko 0,018030 euro ordainduko da, betiere eskudirutan, baita kanbio letren kasuan ere.

## **7.5.4 Agiri administratiboak**

### **7.5.4.1 Lotutako agiriak**

Erregistro publikoetan egingo diren prebentziozko idaztoharra, betiere, eskubide edo interes baloragarri bat dutenean, ofizioz agindu ez badira eta aginte judizialak parte hartu ez duenean.

### **7.5.4.2 Subjektu pasiboa**

Idaztoharra eskatzen dituztenak.

### **7.5.4.3 Oinarri ezargarria**

Bermatu, argitaratu edo eratzten den interes edo eskubidearen balioa.

### **7.5.4.4 Zerga tasa**

%0,5

## **7.6 SALBUESPENAK**

Bi salbuespen mota daude: salbuespen subjektiboak eta bestelako salbuespenak.

Salbuespenak ez dira inoiz aplikatuko:

- Kanbio letretan, horien ordezkoko agirietan eta igorpen funtzioa egiten duten agirietan.
- Eskritura, akta edo lekukotasun notarialetan, Egintza Juridiko Dokumentatuetako kuota finkoagatik.

### **7.6.1 Salbuespen subjektiboak**

Subjektu pasiboaren izaera hartzen da kontuan eta honako hauek daude zergatik salbuetsita:

- Estatua eta lurralde nahiz erakundeetako herri administrazioak eta horien ongintza, kultura, gizarte segurantzak, irakaskuntza eta helburu zientifikoduneko tokiak.
- Irabazi asmorik gabeko entitateak, baldin eta 3/2004 Foru Arauan jasotako araubide berezia aukeratzen badute.
- Aurrezki kutxak, beren gizarte ekintzetarako egindako erosketetan.

- Eliza Katolikoa eta Espainiar Estatuarekin lankidetzaz hitzarmenak sinatu dituzten beste eliza, fede eta erlijio elkarteak.
- Euskaltzaindia, Espainiako Institutua eta horren barruko errege akademiak eta Euskaltzaindiaren antzeko helburuak dituzten autonomia erkidegoetako erakundeak.
- Espainiako Gurutze Gorria eta ONCE (Espainiako Itsuen Erakundea).
- Araudiari jarraituz sortutako merkataritza sozietate publikoak. Salbuespen hau ez zaie aplikatuko sozietate eragiketetan.
- Ordezkaritza parlamentarioa duten alderdi politikoak.

### 7.6.2 Bestelako salbuespenak

- Nazioarteko hitzarmen edo itun bidez salbuetsita dauden eragiketak, baldin eta Espainiar Estatuak berretsi baditu.
- Legezko erretraktuz egiztzen diren eskualdaketak, hura bere kontra zuzentzen zaion hartzaileak dagoeneko zerga ordainduta bada.
- Ezkontideek edo izatezko bikoteko kideek ezkontzako sozietateari egindako ondasun eta eskubideen ekarpenak, ezkontzako sozietatea desegitean jasotako esleipenak eta desegitea dela eta, ezkontideei edo izatezko bikoteko kideei egindako eskualdaketak.
- Diruaren eskualdaketa (ordainketak, kalte-ordainak...).
- Estatuak eta lurralde nahiz erakunde herri administrazioek interesik gabe emandako aurrerakinak.
- Lur-zatien baterakuntzak, landa finketako derrigorrezko trukaketek... eragindako eskualdaketak eta gainontzeko egintzak.
- Hirigintzako jardun unitateko jabeek hitzarmen batzarrari egindako lur ekarpenak eta jabe horiei egindako esleipenak, baldin eta proportzioan egiten badira. Birpartzelatzeak eragindako egintzak eta kontratuak ere salbuetsita egongo dira baldintza berdinetan.
- Tutoreek beren karguetan aritzearen bermean aurkezten dituzten bermeei dagozkien egintzek.
- Hipotekazko zedulak eta bonoak.
- Sozietateen eraketa, kapitalaren gehikuntza, kapital soziala gehitzea ez dakarten bazkideen ekarpenak eta sozietate baten benetako zuzendaritza egoitza edo sozietate helbidea Gipuzkoako lurralde historikora aldatzea, ez bata eta ez bestea aurretik Europar Batasuneko estatu kide batean kokatuta egon ez bada.
- Lotuta ez dauden sozietate eragiketak ondare eskualdaketen eta egintza juridiko dokumentatuen modalitateetan dagozkien zerga dela-eta.
- Etxebizitzen lehen eskualdaketa jasotzen duten eskritura notarialen lehen kopiak, notariotzako agiriei egintza juridiko dokumentatuen modalitatean aplikagarri zaien % 0,5 zerga tasari dagokionez.
- Babes publikoko etxebizitzaren inguruan, ondorengo eragiketak egongo dira salbuetsita:
  - Orubeen eskualdaketa eta azalera eskubidearen lagapena babes publikoko araubidean eraikuntzak egiteko.
  - Babes publikoko etxebizitzaren lehen eskualdaketaekin edo eraikuntzarekin zerikusia duten egintzak eta kontratuak formalizatzeko egindako eskriturak, egintza juridiko dokumentatuen modalitateari dagokionez.
  - Babes publikoko etxebizitzaren jabaria lehen aldiz *inter vivos* eskualdatzea, betiere behin betiko kalifikazio datatik sei urteren buruan gertatzen bada.

- Behin betiko kalifikazioa eman baino lehenago, eraikuntzarako eskatutako hipoteka maileguak edo bestelako maileguak.
  - Eraikinak babes publikoko araubidean sustatzea edo egitea helburu bakartzat duten sozietateen eraketa, kapital gehikuntza, eraldaketa eta bat egitea.
  - Herri administrazioek beren eskumenetan aritzean egiten dituzten babes publikoko etxebizitzaren eskualdaketak. Salbuespen hau partikularren artean babes publikoko etxebizitza bat eskualdatzen denean ere aplikatuko da, baldin eta Eusko Jaurlaritzak izendatu badu eroslea.
- Konfiskatutako ondareen itzulketa-egintzak formalizatzeko eskritura publikoak.
  - Eskualdaketak eta gainerako beste egintzak, beren helburu bakarra denean zerga ordaindua duten eta inexistenzia edo deuseztasun akatsa duten aurreko beste egintza batzuen eraginkortasun gabezia salbatzea.
  - Maileguak eta diruz egindako gordailuak; baita mailegua edo gordailua dokumentatzen duten ondorengo eskualdaketak ere.
  - Finantza-errentamenduko eragiketak egin ohi dituzten enpresei egindako eraikinen eskualdaketak, saltzailea ez den beste pertsona bati errentamenduan emateko bada, erosteko aukerarekin, eta betiere eragiketa horiek BEZetik salbuetsita daudenean.
  - Motor mekanikoa duten ibilgailu erabilien eskualdaketak, eroslea ibilgailuen salerosketan aritzen den enpresaria denean eta urtebeteko epean saltzeko erosten dituztenean.
  - Gipuzkoako Foru Aldundiak nekazaritza sektorerako laguntzen plangintzaren babesean egindako kontratu eta egintzak.
  - Lehentasunezko nekazaritza ustiapenak eta nekazari gazteak: azaroaren 21eko 109/1995 Foru Dekretuan araututako zerga onurak.
  - Gerra Zibilean kendutako ondasun eta eskubideak itzultzea eta konpentsatzea (43/1998 Legea).
  - Baloreen eskualdaketak, ondorengo bi kasuetan izan ezik:
    - a) Ondorengo bi baldintzak betetzen badira, baloreen eskualdaketa lotuta egongo da:
      - Gutxienez entitatearen aktiboaren %50, merkatuko balioaren arabera neurtuta, Espainian kokatutako ondasun higiezinenez osatuta egotea.
      - Erosleak entitate horren baloreak erosi ondoren, entitatearen kontrola lortzea edo kontrola izanik, entitatearen partaidetza kuota handitzea.
    - b) Eskualdatutako baloreak sozietatearen eraketa edo kapital sozialaren gehikuntza dela eta egindako ondasun higiezinen ekarpenen truke jaso direnean, betiere ekarpen datatik eskualdaketa datara hiru urte igaro ez badira.
- Bi kasu horietan aktiboko ondasun higiezin horien eskualdaketa zergapetuko da.
- 2/1994 Legean aurreikusitako hipoteka maileguak subrogatu eta aldaberritzeko eskritura notarialen lehen kopiak, legeak ezarritako baldintzetan.
  - Mailegu edo kreditu baten ordainketa bermatzen duen hipoteken eraketa eta ezerezteak jasotzen duten eskritura notarialen lehen kopiak, baldin eta mailegua edo kreditua Gipuzkoan ohiko etxebizitza erosteko edo birgaitzeko bada. Salbuespena etxebizitzarekin batera eskuratzen diren garajeetara –gehienez bi– zabaltzen da.
  - Alderantzizko hipotekak: eraketak, subrogazioak, aldaberritzeak eta ezeztapenak.
  - Seme-alaben aldeko mantenuei buruzko erreklamazioak direla-eta egindako bahiturako prebentzio idaztoharra.
  - Konkurtsoan deklaritzen diren pertsona juridikoek egindako kapital gehikuntzak.

- “Etxebizitzak errentan ematen dituzten entitateen” Sozietate gaineko Zergako araubide berezian daudenek egindako etxebizitzaren erosketak, betiere lortzen diren errentei araubide horretan ezarritako hobaria aplikagarri bazaie.
- Etxebizitza Hutsaren Programaren barruan egiten diren etxebizitzaren errentamenduen eraketak.
- Desgaituen ondare babestuen alde egindako ekarpenen eskritura publikoak.
- Elkarrekiko bermedun sozietateak eta birfidantzamendu sozietateak: eraketak, kapital gehikuntzak, kapital murrizpenak, horien alde egindako berme mota guztiak, bermeen ezereztapenak...
- Kapital-arriskuko entitateak: eraketak eta kapital gehikuntzak.
- Interes ekonomikoko elkarrekin: eraketak, bazkideen ekarpenak, murrizketak, desegiteak, likidazioak...
- Enpresen aldi baterako batasunak: eraketak, kapital gehikuntzak, kapital murrizpenak, desegiteak, likidazioak...
- Sozietate laboralak: eraketak, kapital gehikuntzak... Era berean, %99ko hobaria izango dute beste eragiketa batzuetan.
- Inbertsio kolektiboko erakundeak: eraketak, kapital gehikuntzak..... Era berean, %95eko hobaria izango dute beste eragiketa batzuetan.
- Higiezinaren merkaturatze inbertitzeko sozietateak: eraketak, kapital gehikuntzak eta sozietate horiei egindako ekarpen ez-diruzkoak. Era berean,%95eko hobaria izango dute beste eragiketa batzuetan.
- Kooperatibak: 2/1997 Foru Arauan jasotako zerga onurak.

## 7.7 SORTZAPENA

- Ondare eskualdaketetan, zergari lotutako egintza edo kontratua egiten den egunean.
- Sozietate eragiketetan eta egintza juridiko dokumentatuetan, zergari lotutako egintza formalizatzen den egunean.

## 7.8 AITORPEN EREDUAK

Kostu bidezko ondare eskualdaketak (OE), ibilgailu erabiliak izan ezik	60T
Sozietate eragiketak	60S
Egintza juridiko dokumentatuak: notariotzako agiriak eta agiri administratiboak	60A
Ibilgailu erabilien eskualdaketak	620
Merkataritzako agiriak: kanbio letretan gehiegizko zenbatekoak, igorpen funtzioa egin edo kanbio letrak ordezkatzeko agiriak .....	30A
Entitate laguntzaileek negoziatutako agiriak: ordainagiriak, txekueak.... ....	610
Entitate laguntzaileek negoziatutako agirien urteko laburpena	611

Subjektu pasiboak zergaren sortzapena gertatu eta ondorengo 30 laneguneko epean autolikidazioa egin behar du.



## **8 ATALA. FABRIKAZIO ZERGA BEREZIAK**

### **8.1 OINARRIZKO ARAUDIA**

Gipuzkoan, fabrikazio zerga bereziei dagokien oinarrizko zerga araudia honako hau da:

- 20/1998 Foru Dekretua, 1998ko martxoaren 3koa, Gipuzkoako lurralde historikoaren zerga araudia Zerga Berezien abenduaren 28ko 38/1992 Legearen xedapenetara egokitzen duena.
- 1165/1995 Errege Dekretua, 1995eko uztailaren 7koa, Zerga Berezien Erregelamendua onartzen duena.
- Kontseiluaren 2008/118/EE Zuzentaraua, 2008ko abenduaren 16koa, zerga berezien araubide orokorrari buruzkoa.

### **8.2 IZAERA ETA APLIKAZIO ESPARRUA**

Zerga berezitat hartuko dira Fabrikazio Zerga Bereziak eta Zenbait Garraio bideren gaineko Zerga Berezia eta Ikatzairen gaineko Zerga Berezia.

Honako hauek dira fabrikazio zerga bereziak:

1. Alkoholaren eta edari alkoholduen gaineko zerga berezi hauek:
  - a) Garagardoaren gaineko Zerga
  - b) Ardoaren eta Edari Hartzituen gaineko Zerga
  - c) Tarteko Produktuen gaineko Zerga
  - d) Alkoholaren eta Edari Deribatuen gaineko Zerga
2. Hidrokarburoen gaineko Zerga
3. Tabako Laboreen gaineko Zerga
4. Elektrizitatearen gaineko Zerga.

Fabrikazio zerga berezien ezaugarri garrantzitsuenak dira:

- Zeharkako tributuak. Kontsumo jakin batzuk zergapetzen dituzte.
- Fase bakarrekoak (monofasikoak). Komertzializazio prozesuaren fase bakar bat kargatzen dute, Estatuaren lurralde esparruan ondasun jakin batzuk fabrikatzea, sartzea edo inportatzea.

Gipuzkoako Foru Aldundiak ordainaraziko ditu Fabrikazio Zerga Bereziak, sortzapena Gipuzkoako lurralde historikoan gertatzen denean.

### **8.3 KONTZEPTUAK ETA DEFINIZIOAK**

- Gordailuzain baimendua: fabrikazio zerga bereziei lotutako produktuen fabrika baten edo gordailu fiskal baten titularra den pertsona edo entitatea
- Gordailu fiskala: fabrikazio zerga bereziei lotutako produktuak etendura araubidean gordailatu, jaso, bidali, eta, hala dagokionean, eraldatzeko baimena duen establezimendua edo oliobide nahiz gasbide sarea, horretan aritzeko arauz ezarritako baldintzak eta beharkizunak bete behar dituena.
- Fabrika: fabrikazio zerga bereziei lotutako produktuak etendura araubidean erauzi, fabrikatu, eraldatu, biltegitatu, jaso eta bidaltzeko baimenduta dagoen establezimendua, horretan aritzeko arauz ezarritako baldintzak eta beharkizunak bete behar dituena.

- Etendura araubidea: fabrikazio zerga bereziei lotuta baina aduanako etendura araubidetatik kanpo dauden produktuen fabrikazio, eraldaketa, edukitza eta zirkulazioari aplikagarria zaien zerga araubidea, zerga berezien aplikazioa etetea dakarrena.
- Autokontsumoa: fabrikazio zerga bereziei lotutako produktuen kontsumoa edo erabilpena, produktu horiek etendura araubidean dituzten establezimenduen barruan egindakoa.
- NK kodeak: 1987ko uztailaren 23ko 1987/2658/EE Erregelamenduak ezarritako nomenklatura konbinatuko kodeak. Fabrikazio zerga berezien aplikazio esparru objektiboa zehazteko, oro har aplikatuko dira nomenklatura konbinatuan merkantziak sailkatzeko ezarrita dauden irizpideak.
- Hartzaile erregistratua: edozein pertsona edo entitate, zeina baimenduta dagoen, bere lanbidearen barruan eta arauz ezarritako baldintzen arabera, bere titulartasuneko harrera gordailu batean fabrikazio zerga bereziei lotutako produktuak jasotzeko, beste estatu kide batetik iritsita eta etendura araubidean. Arauz ezarritako baldintzak eta beharkezunak betez gero, hartzaile erregistratua baimendua geratu daiteke, noizean behin, fabrikazio zerga bereziei lotutako produktuen igorpen jakin bat etendura araubidean jasotzeko beste estatu kide batetik. Horrelako kasuotan, ez du zertan izan harrera gordailu baten titularra.
- Harrerako gordailua: hartzaile erregistratu baten titulartasuneko establezimendua, noizbehinkakoa ez dena, non estatu kide hartzaileko agintariek emandako baimenaz baliatuta eta bere lanbidean diharduela, fabrikazio zerga bereziei lotutako produktuak jaso ditzakeen beste estatu kide batetik iritsita eta etendura araubidean.
- Zuzeneko entrega; fabrikazio zerga bereziei lotutako produktuak etendura araubidean zirkulatzea helmugako estatu kideko agintariek zuzenean entregatzeko baimendu duten lekuraino, arauz ezarritako baldintzen arabera, baldin eta leku hori estatu kide horretako gordailuzain baimenduak edo hartzaile erregistratuak adierazitakoa bada.
- Igorpen bermatuak: fabrikazio zerga bereziei lotutako produktuak Batasunaren barruan zirkulatzeko prozedura, non produktuek jatorrizko estatu kidean baitute zerga sortzapena, eta helmugako estatu kidean baimenduta dagoen hartzaileak jasotzen baititu, baldin eta produktu horiek saltzaileak berak edo bere kontura zuzenean nahiz zeharka bidaltzen edo garraiatzen ez baditu, eta arauz ezarritako baldintzak eta betekizunak betetzen badira.
- Igorle erregistratua: edozein pertsona edo entitate, zeinak inportazioko estatu kideko agintari eskudunek emandako baimenaz baliatuta, ahalmena duen, bere lanbidearen barruan eta agintari horiek ezarritako baldintzen arabera, zerga bereziei lotutako produktuak inportazio lekutik bakarrik bidaltzeko etendura araubidean eta praktika libreko bidalketaren nean.
- Barruko lurralde eremua: Estatuaren lurraldea, Kanariak, Ceuta eta Melilla izan ezik. Halere, garagardoaren, tarteko produktuen nahiz alkoholaren eta edari deribatuen gaineko zergak exijituko dira Kanarietan ere, eta Elektrizitatearen gaineko Zerga Kanarietan, Ceutan eta Melillan.
- Batasunaren gainerako lurralde eremua: Europar Batasunaren lurraldea, barruko lurralde eremua kenduta.
- Europar Batasuna eta Batasunaren lurraldea: Europar Batasuna osatzen duten estatu kideen lurraldeak, Europar Batasunaren Eraketa Ituneko 229. artikuluan estatu kide bakoitzerako definituta dauden moduan, nazio lurralde batzuk izan ezik (Kanariak, Ceuta eta Melilla, ...).
- Urrutiko salmentak: fabrikazio zerga bereziei lotutako produktuak Batasunaren barruan zirkulatzeko sistema, non produktuek dagoeneko jatorrizko estatu kidean sortu baitute zerga, eta eroslea ezin baita izan beste estatu kide batean finkatutako gordailuzain baimendua edo hartzaile erregistratua. Gainera, erosleak ezin du jarduera ekonomiko independenterik egin produktu horiei dagokienez. Hori guztia baldin eta produktu horiek

saltzaileak berak edo bere kargura zuzenean edo zeharka bidaltzen edo garraiatzen baditu eta arauz ezarritako beharkizunak betetzen badira.

- Ordezkarik fiskala: Batasuneko beste estatu batean finkatuta dagoen saltzaileak urrutiko salmenten sisteman izendatutako pertsona edo entitatea, Zerga Administrazioaren baimena jaso duena, arauz ezarritako baldintzak bete ondoren, berak ordezkatzeko duen saltzaileak bidalitako produktuen fabrikazio zerga berezien ordainketa bermatzeko eta, horren ondoren, ordainketa urrutiko saltzailearen ordezkari egiteko.

## 8.4 ZERGA GAIA

Fabrikazio zerga berezietan lotuta daude Batasunaren lurralde eremuan zerga horietan lotutako produktuak fabrikatzea eta inportatzea, zerga bakoitzaren barruko lurralde eremuan dauden produktuei dagokienez (hots, hori horrela izango da barruko lurralde eremuan produktuak fabrikatu edo inportatzen direnean).

Adibidez: zerga berezietan lotutako produktu bat Belgikan fabrikatzen denean, zerga gaia Belgikan gertatuko da, baina produktu hori Gipuzkoako herri batera bidaltzen bada, etendura araubidean, harrerako gordailu batera, zergaren sortzapena Gipuzkoan izango da, harrerako gordailuan sartzerakoan.

Nahiz eta zerga berezietan lotutako produktuen fabrikazio edo inportazioa gertatu, jarraian aipatzen ditugun kasuetan ez dira zergapetuak izango:

1. Fabrikazio Zerga Berezietan lotutako produktuen izaerari dagozkion galerak, etendura araubidean gertatu direnean fabrikazio, eraldaketa, gordailu eta garraio prozesuetan, baldin eta arauz ezarritako arauetara jarraiki aurrez finkatutako portzentajetatik gorakoak ez badira eta horretarako jarritako baldintzak betetzen badira.
2. Fabrikazio zerga berezietan lotutako produktuen izaerari dagozkion galerak, etendura araubidean gertatu direnak ustekabeak edo ezinbestez, baldin eta arauz ezarritako portzentajeetatik gorakoak ez badira edo, handiagoak izan arren, benetan badaudela frogatu bazaio Zerga Administrazioari zuzenbidean onargarria den edozein bitarteko erabiliz.
3. Fabrikazio zerga berezietan lotutako produktuak erabat suntsitzea edo ezin berreskuratzeko moduan galtzea, suntsipena edo galera gertatu den estatu kideko agintari eskudunek hala baimenduta, baldin eta produktu horiek etendura araubidean badaude.

Produktuak erabat suntsitu direla edo galera berreskurazina izan dutela joko da zerga berezietan lotutako produktu gisa erabili ezin direnean eta egoera hori suntsipena edo galera gertatu den estatu kideko agintariei behar den era frogatzen zaienean.

## 8.5 ZERGA SORTZAPENA ETA SUBJEKTU PASIBOAK

Gertaera	Sortzapena	Subjektu pasiboa
Fabrikazioa	Fabrikatik edo gordailu fiskaletik irteten direnean edo autokontsumitzen direnean. Salbuespena: etendura araubidean irteten direnean beste fabrika edo gordailu fiskal batera edo esportaziora	Gordailuzain baimendua (Fabrika edo gordailu fiskalaren titularra)
Inportazioa	Inportazioko aduana-zorra sortzen den momentuan. Salbuespena: etendura araubidean irteten direnean beste fabrika edo gordailu fiskal batera edo esportaziora	Igorle erregistratua

Hartzaile erregistratu bati egindako igorpenak	Produktuak helburuko tokian jasotzen dituen momentuan	Hartzaile erregistratua
Zuzeneko entregean kasuan	Produktuak zuzeneko entregaren lekuan jasotzen diren momentuan	Gordailuzain baimendua (Fabrika edo gordailu fiskalaren titularra) edo hartzaile erregistratua
Hartzaile baimendu bati egindako igorpenak	Hartzaile horrek produktuak helburuko tokian jasotzen dituen momentuan	Hartzaile baimendua
Urrutiko salmenten kasuan	Produktuak hartzaileari ematen zaizkion momentuan	Ordezkarik fiskala
Galerak etendura araubidean	Produktuak zergari ez lotzea dakarten galerak ez bezalakoak gertatzen diren momentuan edo, momentu hori ezagutzen ez bada, galera horiek egiaztatzen diren momentuan	Gordailuzain baimendua
Etendura araubidean egindako zirkulazioak irregulartasunak	Zirkulazioa abiatu den egunean, betiere irregulartasuna noiz gertatu den frogatzen ez bada, azken kasu horretan une hori izango baita	Irregulartasunaren arduraduna

Fabrikazio zerga berezietan lotutako produktuak etendura araubidean edukitzen badira edo araubide horretan zirkulatzen badute, sortzapena gertatuko da produktuak zergari ez lotzea dakartenak ez bezalako galerak gertatzen diren momentuan, edo momentu hori ezagutzen ez bada, galera horiek egiaztatzen diren momentuan.

Fabrikazio zerga bereziak kasu hauetan ere sortuko dira:

1. Fabrikazio zerga berezietan lotutako produktuen zirkulazioan horien erabilera desegokia ez bada justifikatzen duten erabilera dela-eta alde aurretik salbuespenen bat edo tasa murrizturen bat aplikatu zaienean, sortzapena gertatuko da produktuak jasotzeko baimendutako hartzaileari ematen zaizkion unean. Ez da hala izango, ordea, erabilera desegoki hori gertatu den eguna behar bezala frogatzen bada, horrelako kasuetan une hori izango baita sortzapenaren unea. Produktuak ematen bazaizkio horiek jasotzeko baimenduta ez dagoen hartzaileari, zirkulazioa hasten den unean izango da sortzapena.
2. Produktuak etendura araubidetik kanpo badaude, eta eduki, erabili, komertzializatu edo garraiatzen duenek zerga bereziak ordaindu direla edo salbuespen egoera daudela frogatzen ez dutenean sortzapenaren unean; une hori ez bada ezagutzen, zergapekoak produktuak eskuratzen dituen edo haien edukitza hasten duen egunean sortuko da zerga, eta horren ezean, ordainketarik eza detektatzen denean.

Dena den, baldin eta fabrikatik edo gordailu fiskaletik etendura araubideaz kanpo irtendako produktuak hartzaileak ezin izan baditu jaso, osorik edo partzialki, baimendutako gordailuzain igorleari egozgarri ez zaizkion arrazoiengatik, produktuak irteerako establezimenduetan sartu ahal izango dira berriro, betiere arauz ezarritako baldintzak betetzen badira, eta irteera horretan zergaren sortzapenik ez dela gertatu joko da.

## 8.6 SALBUESPENAK

Fabrikazio zerga bereziak, salbuetsita egongo dira, arauz ezarritako baldintzetan, fabrikazio zerga bereziei lotutako produktuen fabrikazioa eta inportazioa, nazioarteko harremanen (diplomatikoenak, nazioarteko erakundeenak, Ipar Atlantikoko Tratatuaren kidea den Espainiaz besteko edozein estatutako indar armaturenak) eta hornidura batzuen eremuan (aisiarako abiazio edo itsas nabigazio pribatuaz bestela nazioarteko nabigazioan ematen diren hornidurak).

Honetaz aparte, fabrikazio zerga bakoitzak bere salbuespenak ditu.

## 8.7 ITZULKETAK

Itzulketa	Nori dagokion
Esportatzeagatik	Lotutako produktuen edo, horiei lotu gabe ez egon arren, lotuta dauden beste produktu batzuk barne hartzen dituzten edo produkzioarako zuzenean edo zeharka erabili dituzten produktuen esportatzaileak.
Gordailu fiskal batean sartzegatik	Lotutako produktuak gordailu fiskal batean sartzen dituzten enpresariak, geroago Europako Batasuneko beste estatu kide batera bidaliak izateko
Igorpen bermatuak sistemaren bidez bidaltzeagatik	Lotutako produktuak Europar Batasuneko beste estatu bateko jasotzaile baimenduei saltzen dizkieten enpresariak
Barruko urrutiko salmenten bidez bidaltzeagatik	Lotutako produktuak, zuzenean edo zeharka, beraiek edo beren kontura igorri edo garraiatzen dituzten enpresariak

Horretaz aparte, fabrikazio zerga bakoitzak bere itzulketak ditu.

## 8.8 XEDAPEN OROKORRAK ALKOHOLAREN ETA EDARI ALKOHOLDUNEN GAINEKO ZERGA BEREZI GUZTIENTZAT

### 8.8.1 Kontzeptuak eta definizioak

Alkoholaren eta edari alkoholdunen gaineko zerga bereziei dagokienez, honela ulertuko da:

- Alkohola: NK 2207 edo 2208 kodeetan sailkatutako alkohol etilikoa edo etanola.
- Alkohol erabat desnaturalizatua: gutxienez ere ezartzen den proportzioan ofizialki onartutako gai desnaturalizagarriak dauzkan alkohola, eta hortaz giza kontsumorako ez egokia egiten badute.
- Alkohol partzialki desnaturalizatua: gutxienez ere ezartzen den proportzioan horretarako onetsi diren gai desnaturalizagarriak dituen alkohola, baldin eta horiek giza kontsumorako desegoki egiten badute eta prozesu industrial batean erabiltzea aldeztatik baimendua izan bada, arauz ezartzen diren era eta baldintzetan.
- Edari analkoholikoa: bere gradu alkoholiko bolumetrikoa %1,2 bolumenetik gorakoa ez bada.
- Gradu alkoholiko bolumetrikoko bereganatua: alkohol puruko bolumen kopurua, 20 °C-ko tenperaturan neurtutako produktuaren 100 bolumenetan dagoena.

- Plato gradua: 20 °C-ko tenperaturaren garagardoaren jatorrizko muztioko 100 gramotan zenbat hasierako estraktu lehor dagoen, gramotan.

Edari alkoholdunen kasuan, alkoholaren sorburuaren arabera egiten da sailkapena:

- Ardoa: mahatsen edo mahatsen muztioaren hartzidura.
- Gainerako edari hartzituak: gainerako fruituen edo fruituen muztioaren hartzidura.
- Garagardoa: zerealen hartzidura.
- Edari deribatuak: destilazio edo zuzenketa.
- Tarteko produktuak: hartzidura eta destilazio edo errektifikazioa (zuzenketa).

### 8.8.2 Salbuespenak

- Ozpina egiteko erabiltzen diren alkoholaren eta edari alkoholdunen fabrikazioa eta inportazioa. Ozpintzat hartzen da NK 2209 kodean sailkatutako produktua.
- Edari alkoholdunen ondorengo inportazioak:
  - a) Hamazazpi urtetik gorako partikularrek beraiek hirugarren herrialdeetatik eramandakoak, baldin eta muga kuantitatibo hauek gainditzen ez badituzte:  
Litro bat alkohol edo edari deribatu; edo bi litro tarteko produktu edo ardo apardun eta edari hartzitu; eta lau litro ardo bare, eta hamasei litro garagardo.
  - b) Partikular batek beste partikular bati hirugarren herrialde batetik noizbehinka bidalitako igorpen txikiak, inolako ordainketarik egin gabe eta ondorengo muga kuantitatiboan barruan:  
Muga kuantitatiboak: gehienez litro bat alkohol edo edari deribatu duen botila bat; edo gehienez litro bat tarteko produktu edo ardo edo edari hartzitu apardun duen botila bat; eta bi litro ardo eta edari hartzitu bare.
- Zergarik gabeko dendek airez zein itsasoz mugitzen diren bidaiariei saltzeko diren edari alkoholdunak, euren ekipajearen daramatzatenean hirugarren herrialde batera edo hirugarren lurralde batera joateko, Kanariak kenduta.

### 8.8.3 Itzulketak

- Alkohola edo edari alkoholdunak jakietako eta edari analkoholikoetako aromatizagarriak prestatzeko.
- Alkohola edo edari alkoholikoak zuzenean erabiltzen badira edo produktu erdiprestatuen osagarri gisa erabiltzen badira, jaki betegarriak edo besterik egiteko, baldin eta alkohola kasu bakoitzean 100 kg-ko 8,5 litro alkohol purutik gorakoa ez bada, bonboien kasuan, eta 5 litro alkohol purutik gorakoa ez bada beste produktuetan.
- Gizakiaren kontsumorako egoki izateari utzi dioten edari alkoholdunak fabrikara edo gordailu fiskalera itzultzea, bai eta horiek Zerga Administrazioaren kontrolpean suntsitzea ere.
- Penintsulatik edo Balear Uharteetatik Kanarietara tarte produktuen nahiz alkoholaren eta edari deribatuen gaineko zergei lotutako produktuak igortzen dituztenek: produktuak igortzean lurralde horien artean dagoen ezarpen tasen diferentzia aplikatuz ateratzen diren kuoten zenbatekoa.

## 8.9 GARAGARDOAREN GAINEKO ZERGA

### 8.9.1 Esparru objektiboa

Garagardoaren gaineko Zergaren esparru objektiboa garagardoa eta garagardoaren eta edari analkoholikoen nahasketak eraturako produktuak, NK 2206 kodean sailkatuak, izango da, bi kasuetan gradu alkoholiko bolumetrikoren bereganatua %0,5 bolumetrikoren gorakoa bada.

Garagardotzat hartuko da NK 2203 kodean sailkatutako produktu oro ere.

### 8.9.2 Oinarri ezargarria

Oinarri ezargarria zergaren esparru objektiboaren barruko produktuen bolumenaz osatua egongo da, 20°C-ko tenperaturan burututako produktua hektolitrotan adieraziz.

### 8.9.3 Zerga tasak

Epigrafea	Produktua	Zerga tasa
1.a	Garagardoak: gradu alkoholiko bolumetrikoren bereganatua %1,2 baino handiagoa ez dutenak	0 euro hektolitroko
1.b	Garagardoak: gradu alkoholiko bolumetrikoren bereganatua %1,2 baino handiagoa dutenak, baina ez %2,8 baino handiagoa	2,75 euro hektolitroko
2	Garagardoak: gradu alkoholiko bolumetrikoren bereganatua %2,8 baino handiagoa eta plato gradua 11 baino txikiagoa dutenak	7,48 euro hektolitroko
3	Garagardoak: Plato gradua 11 eta 15 bitartean dutenak	9,96 euro hektolitroko
4	Garagardoak: Plato gradua 15 eta 19 bitartean dutenak	13,56 euro hektolitroko
5	Garagardoak: Plato gradua 19 baino handiagoa dutenak	0,91 euro hektolitroko eta Plato gradu bakoitzeko

## 8.10 ARDOAREN ETA EDARI HARTZITUEN GAINEKO ZERGA

### 8.10.1 Esparru objektiboa

Zergaren esparru objektiboa ardo barez, ardo apardunaz, edari hartzitu barez eta edari hartzitu apardunaz dago osatua.

### 8.10.2 Oinarri ezargarria

Oinarri ezargarria zergaren esparru objektiboaren barruko produktuen bolumenaz osatua egongo da, 20°C-ko tenperaturan burututako produktua hektolitrotan adierazita.

### 8.10.3 Zerga tasak

Zerga tasa hektolitroko 0 euro da.

## **8.11 TARTEKO PRODUKTUEN GAINEN ZERGA**

### **8.11.1 Esparru objektiboa**

Tarteko produktutzat hartuko dira, %1,2 bolumenetik %22 bolumenera bitarteko gradu alkoholiko bolumetriko bereganatua duten produktu guztiak, NK 2204, 2205 eta 2206 kodeetan sailkatuak badira eta ez badaude Garagardoaren gaineko Zergaren esparru objektiboaren barruan, ezta Ardoaren eta Edari Hartzituen gaineko Zergaren barruan ere.

### **8.11.2 Oinarri ezargarria**

Oinarri ezargarria zergaren esparru objektiboaren barruko produktuen bolumenaz osatua egongo da, 20°C-ko tenperaturan burututako produktua hektolitrotan adieraziz.

### **8.11.3 Zerga tasak**

<b>Produktua</b>	<b>Zerga tasa</b>
Tarteko produktuak: gradu alkoholiko bolumetrikoa %15 baino handiagoa ez dutenak	33,32 euro hektolitroko
Tarteko produktuak: gainerakoak	55,53 euro hektolitroko
Tarteko produktuak: gradu alkoholiko bolumetrikoa %15 baino handiagoa ez dutenak Kanarietarako	26,09 euro hektolitroko
Tarteko produktuak: gainerakoak Kanarietarako	43,47 euro hektolitroko

## **8.12 ALKOHOLAREN ETA EDARI DERIBATUEN GAINEN ZERGA**

### **8.12.1 Esparru objektiboa**

Alkoholaren eta Edari Deribatuen gaineko Zergaren esparru objektiboa hauxe da:

- %1,2 bolumenetik gorako gradu alkoholiko bolumetriko bereganatua duten produktu guztiak, baldin eta NK 2106.90.20 kodean eta NK 2207 eta 2208 kodeetan sailkatuak badira, produktu horiek 22 ez den izendapen konbinatuaren kapitulu batean sailkatutako produktu baten parte badira ere.
- %22 bolumenetik gorako gradu alkoholiko bolumetriko bereganatua duten eta NK 2204, 2205 eta 2206 kodeetan sailkatuak dauden produktuak.
- Disoluzioan produktu solidorik edo beste landare produkturik daukan alkohola.

### **8.12.2 Oinarri ezargarria**

Oinarri ezargarria zergari lotutako produktuek duten alkohol puruko bolumena izango da, 20°C-ko tenperaturan, hektolitrotan adierazita.

### **8.12.3 Zerga tasak**

Zerga tasa 830,25 euro da alkohol puruko hektolitro bakoitzeko, eta 649,66 euro Kanarietan.



#### 8.12.4 Salbuespenak

- Erabat desnaturalizatua izateko erabiltzen den alkohola fabrikatzea eta inportatzea.
- Partzialki desnaturalizatua izateko erabiltzen den alkohola fabrikatzea eta inportatzea, ondoren gizakiak hartzeko ez beste xedeetarako erabilia izateko.
- Botikak egiteko erabiltzen den alkohola fabrikatzea eta inportatzea.
- Osasun zentroetan erabilia izateko alkohola fabrikatzea eta inportatzea.
- Alkohola ofizialki onartutako zentroetan fabrikatzea, irakaskuntza eta zientzia ez beste xedeetarako, horietatik kanpo ateratzen ez bada.
- Behar den baimena jasota, zientzia ikerketarako erabiltzen den alkohola fabrikatzea eta inportatzea.

### 8.13 HIDROKARBURUEN GAINEKO ZERGA

#### 8.13.1 Esparru objektiboa eta zerga tasak

Epigrafea	Produktuak	Zerga tasa	Unitatea
1.1	Gasolina berundunak	433,79	kL
1.3	Erabilera orokorreko gasolioak	307,00	kL
1.4	Tasa murriztuko gasolioak	78,71	kL
1.5	Fuel-olioak	14,00	t
1.6	Erabilera orokorreko petrolio-gas likidotua (PGL)	57,47	t
1.8	Karburanteaz besteko erabilera duen PGL	0,000	t
1.9	Erabilera orokorreko gas naturala	1,15	GJ
1.10	Karburantez besteko erabilera duten gas naturala, eta motor estazionarioetako karburante erabilera duena	0,00	GJ
1.11	Erabilera orokorreko kerosenoa	291,79	kL
1.12	Karburantez besteko erabilera duen kerosenoa	78,71	kL
1.13	Karburante gisa erabiltzeko bioetanola eta biometanola	0,00	kL
1.14	Karburante gisa erabiltzeko biodiesela	0,00	kL
1.15	Erregai gisa erabiltzeko biodiesela eta biometanola	0,00	kL
2.1	Harrikatz-mundruna	14,00	t
2.2	Benzolak, toluolak eta xilolak	433,79	kL
2.3	Kreosota olioak	14,00	t

2.4	Harrikatzen mundrunaren destilazioaren olio gordinak	14,00	t
2.5	Gas naturalaren olio gordin kondentsatuak, erabilera orokorra dutenak	291,79	kL
2.6	Gas naturalaren olio gordin kondentsatuak, karburantez besteko erabilera dutenak	78,71	kL
2.7	Petrolioaren edo mineral bituminosoen gainerako olio gordinak	14,00	t
2.8	Gasolina bereziak, gasolina motako karburorreaktoreak eta gainerako olio arinak	433,79	kL
2.9	Kerosenoz besteko olio ertainak, erabilera orokorra dutenak	291,79	kL
2.10	Kerosenoz besteko olio ertainak, karburantez besteko erabilera dutenak	78,71	kL
2.11	Olio astunak eta NK 2710.00.87tik 2710.00.98ra bitarteko kodeen prestakinak	14,00	t
2.12	NK 2711.29.00 kodedun hidrokarbuo gaseosoak (metanoa izan ezik), erabilera orokorra dutenak	1,15	GJ
2.13	NK 2711.29.00 kodedun hidrokarbuo gaseosoak (metanoa izan ezik), karburantez besteko erabilera dutenak	0,00	GJ
2.14	Baselina, parafina eta antzeko produktuak	14,00	t
2.15	Asfaltoa edo betun naturala, petrolio betuna edo mundrun minerala edo mundrun naturaleko galipota oinarri duten nahastura bituminosoak	14,00	t
2.16	Konposizio kimiko jakineko hidrokarbuoak	433,79	kL
2.17	NK 3403.11.00 eta 3403.19 kodeen prestakinak	14,00	t
2.18	Detonazioaren kontrako prestakinak eta gehigarriak, NK 3811 kodean sailkatuak	433,79	kL
2.19	Alkilbentzenoen nahasketak eta alkilnaftalenoen nahasketak, NK 3817 kodean sailkatuak	14,00	t
1.2.1	Berunik gabeko gasolinak, 97 oktanaje zenbakia edo handiagoa dutenak	431,92	kL
1.2.2	Berunik gabeko gainerako gasolinak	400,69	kL

Aurreko taulan jasota ez egonik karburante gisa, karburanteen gehigarri gisa edo karburante baten amaierako bolumenaren handigarri gisa erabiltzekoak diren produktuak ere zergaren esparru objektiboan sartuko dira.

Era berean, zergaren esparru objektiboan sartuko dira 1. apartatuan aurreikusi ez diren hidrokarburoak –ikatza, lignitoa, zohikatza edo bestelako hidrokarburo solidoak–, baldin eta erregai gisa erabiltzeko badira.

### **8.13.2 Oinarri ezargarria**

Zergaren oinarri ezargarria zergari lotutako produktuen bolumena izango da, 15°C-ko temperaturan neurtutako mila litrotan adierazita. Halere, pisu edo energia unitatetan adierazitako zerga tasa duten produktuentzat, oinarri ezargarria tonatan adierazitako produktuaren pisua izango da edo, bestela, gigajouletan (GJ) adierazitako energia ahalmena.

### **8.13.3 Zergapetu gabekoak**

Ez dira zergapetuta egongo berekin honako hauek dakartzaten autokontsumoko eragiketak:

- a) Etendura araubidean dauden hidrokarburoak erabiltzea, karburantea edo erregaiak ez diren erabileretan.
- b) Hidrokarburoak erregai moduan erabiltzea, hidrokarburoak etendura araubidean fabrikatzeko prozesuan.

Estatuaren lurralde esparruan Hidrokarburoen gaineko Zergari lotu gabe egongo dira ondorengo hauek: Batasuneko beste estatu baten lurralde esparruan jadanik kontsumo-gai jarrita dauden eta ibilgailu komertzialen deposituetan sartuta dauden eta ibilgailu horien karburante gisa erabiliko diren hidrokarburoak.

### **8.13.4 Salbuespenak**

- Gas naturala eta zergaren esparru objektiboan sartuta dauden 2. tarifako produktuak (2. epigrafekoak) fabrikatzea eta inportatzea, baldin eta ematen zaien erabilera karburante edo erregaiarena ez bada.
- Zergaren esparru objektiboan sartutako produktuak fabrikatzea eta inportatzea, baldin eta erabilera hauek izan beharko badituzte:
  - a) Aire nabigazioan, aisiarako abiazio pribatuan izan ezik, karburante gisa erabiltzea.
  - b) Nabigazioan, arrantza barne, eta aisiarako nabigazio pribatuan izan ezik, karburante gisa erabiltzea.
  - c) Zentral elektrikoetan elektrizitatea produzitzea, edo zentral konbinatuetan elektrizitatea produzitzea edo elektrizitatea eta beroa sortzea.
  - d) Trenbidezko garraioan karburante gisa erabiltzea.
  - e) Aireontzi eta urontziak egin, aldatu, probak egin eta mantentzea egitean erabiltzea.
  - f) Nabigazio bideak eta portuak dragatzeko lanetan erabiltzea.
  - g) Erredukzio kimikoaren helburuez labe garaietan injektatzea, erregai nagusi moduan erabiltzen den ikatzari gehituta, bai eta injekzio horretatik zeharka berokuntza helburuko erredukzio lortzen denean ere.
- Turismoko ibilgailuen depositu arruntetan dauden karburanteak inportatzea, bai eta depositu mugikorretan gehienez ibilgailuko 10 litroraino dagoen karburantea ere, karburantea eduki eta garraiatzeari buruzko araudia aplikatzea eragotzi gabe.
- Ibilgailu komertzialen eta edukiontzi berezien depositu berezietan dauden karburanteak inportatzea, gehienez 200 litroraino.

### 8.13.5 Itzulketak

- Ustiapen industrialen titularrek zergari atxikita dauden eta horren 1. tarifako tasak aplikagarri zaizkien produktuak zuzenean edo zeharka kontsumitzea, gas naturala izan ezik, erregai eta karburantez bestelako erabileretan.
- Aisiarako nabigazio pribatuaz bestelakoa egiten duten urontziak gasolioaz hornitzea. Kuota itzultzeko, haiei hornitutako gasolioak tasa murriztua aplikatzeko arauz eskatutako trazatzaile eta markatzaileak eraman behar ditu.
- Kutsagarritasun txikiagoko produktuen garapen teknologikorako proiektu aitzindarietan zergari lotutako produktuak erabiltzea, bereziki baliabide berriztagarrietatik abiatuz lortutako erregai eta karburanteak.
- Ustekabeen beste batzuekin nahastu diren edo kutsatu diren zergari lotutako produktuak fabrikara edo gordailu fiskalera itzultzea.
- Itzulketa partziala erabilera profesionaleko gasolioarengatik.
- Itzulketa nekazaritzan eta abeltzaintzan erabilitako gasolioarengatik.

## 8.14 TABAKO LABOREEN GAINEKO ZERGA

### 8.14.1 Esparru objektiboa eta zerga tasak

Epigrafea	Tasa proporzionala	Berariazko tasa	Produktua
1	%14,50	–	Zigarro eta zigarrotxoak
2	%57,00	12,70 euro/1.000 unitate	Zigarriloak
3	%41,50	8,00 eur/Kg-	Tabako xehea
4	%28,40	–	Tabakoaren gainerako laboreak
5	–	116,90 euro/1.000 unitate	Gutxieneko tasa duten zigarriloak
6	–	75,00 euro/kg	Gutxieneko tasa duen tabako xehea

### 8.14.2 Oinarri ezargarria

Hona hemen oinarriaren osaera:

- Tasa proporzionalak aplikatzeko: laboreen balioa penintsulako edo Balear Uharteetako tabako eta tinbre estankoetan, zerga guztiak barne. Balio hori jendearentzako salmentaren gehieneko prezioaren arabera kalkulatu da.
- Berariazko tasak aplikatzeko: unitate kopurua.

### 8.14.3 Zergapetu gabekoak

Ez da zerga ordaindu beharko Zerga Administrazioaren kontrolpean suntsitzen diren tabako laboreak fabrikatu eta inportatzeagatik, arauz ezarritako moduan eta baldintzetan, fabriken eta gordailu fiskalen barruan.

#### **8.14.4 Salbuespenak**

- Fabriketan eta gordailu fisikaletan desnaturalizatzea, geroago industrian eta nekazaritzan erabiliak izateko.
- Analisi zientifikoak edo laboreen kalitateari buruzko analisiak egitea fabriketan eta gordailu fisikaletan.
- Hirugarren herrialdeetatik hamazazpi urtetik gorako bidaiariak pertsonalki eramandakoak, baldin eta araututako mugak gainditzen ez badira.
- Noizbehinka hirugarren herrialde batetik partikular batek beste partikular bati bidalitako igorpen txikiak, inolako ordainketarik egin gabe eta araututako mugak gainditzen ez badira.
- Zergarik gabeko dendek airez zein itsasoz mugitzen diren bidaiariei saltzeko diren tabako laboreak, euren ekipajearen daramatzatenean hirugarren herrialde edo lurralde batera joateko.

#### **8.14.5 Itzulketak**

- Tabako laboreak Zerga Administrazioaren kontrolpean suntsitzean.
- Tabako laboreak fabrikara itzultzea birziklatuak izateko.

### **8.15 ELEKTRIZITATEAREN GAINKO ZERGA**

#### **8.15.1 Esparru objektiboa**

Elektrizitatearen gaineko Zergaren esparru objektiboa NK 2716 kodean sailkatutako energia elektrikoa da.

#### **8.15.2 Definizioak eta xedapenak**

Gordailu fiskala. Hau izango da:

- a) Energia elektrikoa garraiatzeko sarea, 220 kilovoltetako (KV) tentsioak edo handiagoak dituzten lineak, parke, transformadore eta bestelako elementu elektrikoek osatua, eta, halaber, tentsioa edozein izanda ere, garraio funtzioak edo nazioartean interkonektatzekoak betetzen dituzten bestelako instalazioak.
- b) Energia elektrikoa banatzeko instalazioak. Halakotzat hartzen dira energia elektrikoa garraiatzeko sare eta instalazio guztiak, aurreko a) letran sartuta ez daudenak, beren titularren erabilera bakarrari atxikita ez daudenean.

Fabrika. Hauek hartuko dira fabrikatzat:

- Energia elektrikoa ekoizteko instalazioak, sektore elektrikoaren araudiari jarraituta araubide arruntean edo araubide berezian daudenean.
- Energia elektrikoa ekoizteko beste edozein instalazio.

Energia elektrikoaren ekoizpena: ez da energia elektrikoaren ekoizpentzat hartuko araubide arruntean edo araubide berezian dauden instalazioetatik kanpo lortzea energia elektrikoa, horretarako erabilitako generadoreen edo generadore multzoen potentzia osoa 100 kilowatt (kW) baino handiagoa ez denean.

#### **8.15.3 Subjektu pasiboak**

- Gordailu fiskalak.
- Fabrikak.
- Zergadunaren ordezkoko gisa, energia elektrikoa kostu bidez hornitzen dutenak (komertzializatzaileak).

#### 8.15.4 Sortzapena

- a) Izaera orokorrez, etendura araubidetik ateratzerakoan. Dena den, energia elektrikoa fabrikatzen edo gordailu fiskaltzat hartutako instalazioetatik ateratzen denean eta energia elektrikoa kostu bidez hornitzeko kontratu bat tartean dela, Elektrizitatearen gaineko Zerga sortuko da fakturazio aldi bakoitzean hornitutako energia elektrikoaren prezioaren zatia exijigarria denean.
- b) Energia elektrikoaren horniketak aurreko a) letran aipatutakoez bestelakoak badira, subjektu pasiboek ulertu ahal izango dute gehienez hirurogei egun jarraituetan hornitutako energia elektrikoa aipatutako epea amaitu ondorengo lehen hilabetea naturalaren lehen egunean atera dela fabrikatik edo gordailu fiskaletik.

#### 8.15.5 Oinarri ezargarria

Zergaren oinarri ezargarria honelaxe kalkulatu da:

Zergaren sortzapena dela-eta elkarri lotu gabeko pertsonen artean BEZaren aplikazio lurraldearen barruan ordain truke energia elektrikoa hornitzen denean, Elektrizitatearen gaineko Zergaren kuotak kanpoan utzita, BEZaren oinarri ezargarri gisa kalkulatu zen zenbateko osoa 1,05113 koefizientearekin biderkatu da.

Elektrizitatearen fakturan dauden kontzeptuak

- Potentzia (kontratutako kW) = X
- Energia (kontsumoa) = Y
- Alokairua (neurgailuena) = Z

Elektrizitatearen gaineko Zergaren oinarri ezargarria

- $(X + Y) * 1.05113 =$  oinarri ezargarria

#### 8.15.6 Zerga tasa

Zerga tasa %4,864 da.

Baina zerga tasa aplikatuta ateratzen diren kuotak ezingo dira izan honako kopuru hauek baino txikiagoak:

- a) 0,5 euro orduko megawatt bakoitzeko (MWh), elektrizitateak industria erabilera duenean.
- b) 1 euro orduko megawatt bakoitzeko (MWh), elektrizitateak bestelako erabilerak dituenetan.

#### 8.15.7 Salbuespenak

1. Araubide berezira bildutako instalazioetan energia elektrikoa fabrikatzea, instalazio horien titularrek kontsumitzeko helburuz.
2. Gainerako energia elektriko instalazioetan autokontsumorako energia elektrikoa fabrikatzea, inportatzea edo erostea Europako Batasunaren barruan.

## 9 ATALA. ZENBAIT HIDROKARBUROREN TXIKIZKAKO SALMENTEN GAINEKO ZERGA

### 9.1 OINARRIZKO ARAUDIA

Gipuzkoan, Zenbait Hidrokarburoren Txikizkako Salmenten gaineko Zergari dagokion oinarrizko zerga araudia honako hau da:

- 2/2002 Foru Araua, 2002ko martxoaren 20koa, Zenbait Hidrokarburoen Txikizkako Salmenten gaineko Zergarena.
- 736/2002 Foru Agindua, 2002ko uztailaren 15ekoa, Zenbait Hidrokarburoen Txikizkako Salmenten gaineko Zerga kudeatzeko arauak onartzen dituena.

## **9.2 IZAERA ETA ESPARRU APLIKAZIOA**

- Zeharkako tributua. Zenbait hidrokarburoen kontsumoa zergapetzen du.
- Fase bakarrekoa (monofasikoa). Fase bakarrean zergapetzen ditu bere esparru objektiboaren barruan sartutako produktuen txikizkako salmentak.

Zerga honetatik datozen etekinak osasun gastuen edo ingurumen jarduketari lotuta geratuko dira osorik.

Gipuzkoako Foru Aldundiak ordainaraziko du Zenbait Hidrokarburoen Txikizkako Salmentaren gaineko Zerga, kasu hauetan:

- a) Zergaren eremu objektiboak barruan hartzen dituen produktuen salmentak edo emateak, euskal lurraldean kokatutako txikizkako salmenta-establezimendu publikoetan egindakoak, salbu eta lurralde horretatik kanpo jaso eta kontsumitzeko beharrezko instalazioak dituzten azken kontsumitzaileei egiten zaizkien horniketak. Alderantziz, foru aldundiek ordainaraziko dute zerga, kanpotik ekarritako produktuak Gipuzkoan jaso eta kontsumitzeko beharrezko instalazioak dituzten azken kontsumitzaileei lurralde erkideak egiten zaizkien horniketak direla-eta.
- b) Zergaren eremu objektiboak barruan hartzen dituen produktuen inportazioak eta batasun barruko eskurapenak, baldin eta inportatzaileak edo eskuratzaileak berak zuzenean kontsumitzen baditu produktuak, bere kontsumorako establezimenduan, eta establezimendu hori Gipuzkoan badago.

## **9.3 ESPARRU OBJEKTIBOA**

Zerga honen esparru objektiboaren barruan sartutako hidrokarburoak gasolinak, gasolioa, fuel-olioa eta berogailuko erregai gisa erabili gabeko kerosenoa dira.

Beste hauek ere sartuta daude esparru objektiboan:

- a) Bestelako hidrokarburo likidoak, baldin eta berogailuko erregai gisa erabiltzen badira.
- b) Bestelako produktuak, baldin eta karburante gisa edo karburante baten amaierako bolumenaren handigarri gisa erabiltzen badira, salbu gas naturala, metanoa, petrolioaren gas likidotua eta litro batetik gorako bolumena ez duten ontzietan sartutako gainerako produktu baliokideak eta karburante-gehirriak.

## **9.4 ZERGA GAIA**

- Esparru objektiboan sartutako txikizkako salmentak
- Zergaren subjektu pasiboek zergapeko produktuak autokontsumitzea dakarten eragiketak.

Salbuespenak Hidrokarburoen gaineko Zergan salbuetsitako berberak.

## **9.5 SUBJEKTU PASIBOAK**

Zergapeko produktuen jabeak dira, baldin eta zergapeko eragiketak egiten badituzte.

## **9.6 SORTZAPENA**

- Esparru objektiboan sartutako produktuak erosleen eskura jartzerakoan edo, bestela, autokontsumitzerakoan sortuko da zerga.

- Inportazioetan, esparru objektiboan sartutako produktuak inportatzaileen eskura jartzerakoan sortuko da zerga, behin amaitu eta gero produktuen kontsumorako inportazioa.

## **9.7 OINARRI EZARGARRIA ETA ZERGA TASAK**

Zergapeko produktuen bolumena izango da oinarri ezargarra, mila litrotan adierazita. Dena den, salbuespen gisa, fuel-olioaren kasuan oinarri ezargarra produktuaren pisua izango da, tona metrikotan adierazita.

Zergapeko produktu bakoitzak honako zerga tasa hau izango du:

- a) Gasolinak: 24 euro 1.000 litro bakoitzeko.
- b) Erabilpen orokorreko gasolioa: 24 euro 1.000 litro bakoitzeko.
- c) Erabilpen bereziko eta berogailuko gasolioa: 6 euro 1.000 litro bakoitzeko.
- d) Fuel-olioa: euro bat tona bakoitzeko.
- e) Erabilpen orokorreko kerosenoa: 24 euro 1.000 litro bakoitzeko.

# **10 ATALA. JOKOAREN GAINEKO ZERGA**

## **10.1 OINARRIZKO ARAUDIA**

Gipuzkoan, Jokoaren gaineko Zergari dagokion oinarrizko zerga araua honako hau da:

- 1/2005 Foru Araua, 2005eko otsailaren 1ekoa, Gipuzkoako Jokoaren gaineko Zergarena.

## **10.2 IZAERA ETA APLIKAZIO EREMUA**

- Jokoaren gaineko Zerga zeharkako zerga da eta joko jarduerak zergapetzen ditu.
- 1/2005 Foru Araua, Euskal Autonomia Erkidegoan baimendu beharreko joko jarduerari aplikatuko zaie, jokia Gipuzkoan gauzatzen denean.
- Jokoaren gaineko Zerga Gipuzkoako Ogasunean ordainduko da, honako kasu hauetan:
  - Errifa, tonbola, apustu eta ausazko konbinazioen bidezko jokoetan, baimena Euskal Autonomia Erkidegoan eman eta jokia Gipuzkoan gauzatzen denean.
  - Kasino eta bingo jokoetan, makina edo aparatu automatikoen eta boletoen bidezko jokoetan, eta Euskal Autonomia Erkidegoko Joko Katalogoan sartuta dagoen beste edozein jokatzen, zerga gaia Euskal Autonomia Erkidegoan gertatu eta joko jarduerak Gipuzkoan gauzatzen direnean.

## **10.3 ZERGA-GAIK**

Zerga-gaia joko hauek antolatzea edo egitea izango da, edozein izanik horiek egiteko eskuzko bitartekoa, teknikoa, telematikoa edo interaktiboa:

- Kasino jokoak
- Bingoa
- Apustuak
- Boletoak
- Joko makinak
- Errifak



- Tonbolak
- Konbinazio aleatorioak
- Euskal Autonomia Erkidegoko Joko Katalogoan sartuta dagoen beste edozein joko.

#### **10.4 SUBJEKTU PASIBOA**

- Baimen administratiboa eman zaien pertsona fisikoak, juridikoak edo entitateak.
- Baimen administratiborik ez badago, jokoetan parte hartu edo horiek antolatzen dituzten pertsona fisikoak, juridikoak edo entitateak.

#### **10.5 SALBUESPENAK**

Errifak, tonbolak, apustuak eta konbinazio aleatorioak egitea Jokoaren gaineko Zergatik salbuetsita egongo da, kasu hauetan:

- Irabazi asmorik gabeko entitateek antolatutakoak, gutxienez baldintza hauek betetzen badituzte:
  - Interes orokorreko xedeak edukitzea, Irabazi Asmorik gabeko Entitateen Zerga Araubideari eta Mezenasgoaren aldeko Zerga Pizgarriei buruzko apirilaren 7ko 3/2004 Foru Arauak 4. artikuluan jasotako eran.
  - Horien bitartez lortutako zenbateko osoa aipatu helburuetarako erabiltzea.
  - Sarien zenbateko osoa 6.000 eurotik beherakoa izatea.
- Gipuzkoako DYA elkarteak antolatutakoak.
- Titulartasuna Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazioari gordea edo esleitura dutenak.
- Egunka antolatutako tonbolak, hain zuzen, azoka, feria edo festak antolatzen direnean.

#### **10.6 SORTZAPENA**

- Orokorrean: jokoa baimendutakoan edo, bidezkoa bada, jokoa antolatzean edo egitean.
- Makinen edo aparatu automatikoen bidezko jokoen kasuan: behin ustiapena baimendu eta baimen horren ondorengo urteei dagokienez, urte bakoitzeko urtarrilaren 1ean sortuko da zerga.

#### **10.7 OINARRI EZARGARRIA**

- Orokorrean: jokalariek jokoetan parte hartzean erabiltzen dituzten kopuruen zenbateko osoa.
- Kasino jokoetan: kasinoetan jokatik lortzen den sarrera gordina. Sarrera gordintzat hartuko da jokatik lortutako sarreraren zenbateko osoaren eta jokalariei irabazi edo sariak direla eta ordaindutako kopuruen arteko diferentzia. Sarrera horietan ez da sartuko joko aretoetan sartzeagatik kobratzen den kopurua.
- Bingo jokoan: jokalariek kartoiak erosteagatik ordaindu duten kopuru osoa, inolako kenkaririk gabe.
- Apustu jokoan: orokorrean apustuan jarritako kopuruen batura osoaren eta jokoan parte hartzen dutenek lortutako sarien zenbatekoaren arteko diferentzia. Dena den, pilota jardunaldiak, traineruen estropadak edo bestelako herri kirol edo lehiaketako jarduerak antolatzean egiten diren apustuetan, oinarri ezargarrria urtearen barruan antolatutako jardunaldien kopurua izango da, baldin eta apustuak gauzatzen badira bakar-bakarrik jarduera horiek egiten diren lekuan eta kanpoko apustuen bidez osatzen ez badira.

- Boleto jokoan: jokalariek boletoak erosteagatik ordaindu duten kopuru osoa, inolako kenkaririk gabe. Boleto jokia baimen administratiborik gabe antolatzen bada, egindako boletoen prezioaren batura osoa.
- Makinen edo aparatu automatikoen bidezko jokoan: ustiatzen diren “B” edo “C” mota bakoitzeko makinen edo aparatu automatikoen kopurua.
- Errifa eta tonbola jokoan: eskainitako txartel edo boletoen batura osoa.
- Konbinazio aleatorioen bidezko jokoan: sarien balioa. Sarien baliotzat hartuko da horien merkatu balioa, eta bertan saria emateko behar diren gastu guztien batura sartuko da.

## 10.8 ZERGA TASAK

- Zerga tasa orokorra: %20.
- Kasino jokoetan: 0 - 2.000.000,00 euro tartean %20 eta 2.000.000,01 eurotik gora %33.
- Bingo jokoan: %18,4 (joko tasa)
  - % 3,6 (Bingo Jokoaren gaineko Zerga)
  - Kartoen kostua: 0,006901 euro
- Apustu jokoan:
  - Orokorrean: %10
  - Jarraian aipatzen diren kirol edo lehiaketako jardueretan oinarritutako barne apustuetan:
    - a) Pilota jardunaldiak eta traineruen estropadak antolatzean egiten diren apustuetan: jardunaldi bakoitzeko 100 euroko kuota finkoa, urtean 50 jardunaldi baino gutxiago egiten direnean, edo 150 euro, aldiz, urtean 50 jardunaldi edo gehiago egiten direnean.
    - b) Herri kirol edo lehiaketako beste jarduera batzuk (hala nola, idi demak, aizkolariak, segalariak edo harri jasotzaileak) antolatzean egiten diren apustuetan: jardunaldi bakoitzeko 20 euroko kuota finkoa, urtean 50etik beherako jardunaldiak egiten direnean, edo 30 euro, aldiz, 50 jardunaldi edo gehiago egiten direnean.
- Boleto jokoan: %15.
- Makinen edo aparatu automatikoen bidezko jokoan: makina edo aparatu bakoitzeko kuota finkoa dago.
  - “B” motako makinak edo jolas makina saridunak:
    - Urteko kuota: 2.750 euro
    - Bi jokalarientzako makinak edo aparatuak: 5.500 euro
    - Hiru jokalaria edo gehiagorentzako makinak edo aparatuak: 5.500 euro gehi kopuru horren %15 gehiago bitik gorako jokalaria bakoitzeko.
  - “C” motako makinak edo zorizko makinak:
    - Urteko kuota: 4.025 euro
    - Bi jokalarientzako makinak edo aparatuak: 8.050 euro
    - Hiru jokalaria edo gehiagorentzako makinak edo aparatuak: 8.050 euro gehi kopuru horren %15 gehiago bitik gorako jokalaria bakoitzeko.
- Errifa eta tonbola jokoan: %15.
- Konbinazio aleatorioen bidezko jokoan: %15.

## 10.9 AITORPEN EREDUAK

Bingo jokoan	040
Kasino jokoetan	042
Makinen edo aparatu automatikoen bidezko jokoan	044
Makinen edo aparatu automatikoetan zerga ordainketa helbideratzea	44D
Apustu jokoan	048

## 11 ATALA. UDAL ZERGAK. JARDUERA EKONOMIKOEN GAINEKO ZERGA

### 11.1 OINARRIZKO ARAUDIA

Gipuzkoan, Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergari dagokion oinarrizko zerga araudia honako hau da:

- 1/1993 Foru Dekretu Araugilea, 1993ko apirilaren 20koa, Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergaren Testu Bateratzailea onartzen duena:
  - I. eranskina: tarifak
  - II. eranskina: jarraibidea
- 80/1991 Foru Dekretua, 1991ko azaroaren 19koa, Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergaren kudeaketarekin lotutako zenbait alde arautzen dituena.
- 1311/2003 Foru Agindua, 2003ko abenduaren 18koa, Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergaren 840 eta 841 eredu berriak onartzen dituena. 550/2010 Foru Aginduak aldatu zuen 2010eko uztailaren 2an (124 zk.ko GAO).
- 533/2003 Foru Agindua, 2003ko maiatzaren 19koa, eragiketa bolumenaren zenbatekoa Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergan jakinarazteko 842 eredua onartzen duena.

### 11.2 IZAERA ETA ZERGA-GAIA

Jarduera Ekonomikoen gaineko Zerga izaera erreala duen derrigorrezko zuzeneko zerga da. Gipuzkoako lurralde historikoan enpresa, lanbide edo arte jardueretan aritze soila da bere zerga-gaia, jarduera horiek jakineko tokian egin edo ez, eta zergaren tarifetan zehaztuta egon edo ez.

Zerga honen ondorioetarako, enpresa jardueratzen honako hauek hartuko dira: meatzaritzakoak, industrialak, merkataritzakoak, zerbitzugintzakoak eta abeltzaintzakoak berezko izaera dutenean, hau da, jangai nagusi moduan ustialekuan sortu ez diren bazka eta pentsuak erabiltzen dituztenean.

Beraz, ez dira zerga honen zerga-gai izango nekazaritzakoak, berezko izaerarik gabeko abeltzaintzakoak, basozaintzakoak eta arrantzakoak. Era berean, nekazaritza turismoko ostatu zerbitzua ere ez da enpresa jardueratzen hartuko, baldin eta nekazaritza, abeltzaintza edo basozaintzaren jarduera osagarri moduan aitortzen bada.

Zergapetutako jardueren edukia zergaren tarifetan zehazten da.

## **11.3 SALBUESPENAK**

Honako hauek salbuesten dira zergatik:

1. Estatua, Euskal Autonomia Erkidegoa, Gipuzkoako Foru Aldundia, udal entitateak, eta, orobat, lurralde administrazio publiko horietako organismo autonomoak nahiz antzeko izaera duten zuzenbide publikoko entitateak.
2. Beren jarduera hasten duten subjektu pasiboak, jarduera garatzen duten zerga honen lehen bi zergaldietan.

Baina, jarduera ez da hasi berritzat hartuko honako kasu hauetan:

a') Jarduera beste baten titularitatepean garatu bada, hau da, zirkunstantzia hori betetzen dela joko da, besteak beste, bat egiteak, zatiketak edo jarduera adarren ekarpenak egiten direnean.

b') Subjektu pasiboa Merkataritza Kodeko 42. artikulua araberako sozietate talde bateko kide denean. Baina halere, jarduera berria izango da taldeko enpresetako batek lehenago garatu ez duen jarduera bada.

c') Jarduera bera egin duen beste enpresa batek edo batzuek %25etik gora partaidetua bada.

3. 2.000.000 eurotik beherako eragiketa bolumena duten subjektu pasiboak.

Edozein kasutan ere, salbuespena aplikatu ahal izateko, honako hau ezinbestekoa da:

Subjektu pasiboen kapitalean 2.000.000 euroko eragiketa bolumena gainditzen duen beste enpresa baten %25etik gorako partaidetzarik ez edukitzea.

Zein ekitaldiko eragiketa bolumena hartuko da kontuan? 2011n 2009ko eragiketa bolumena hartuko da kontuan.

4. Gizarte Segurantzaren entitate kudeatzaileak eta indarrean dagoen araudiari jarraituz eraturako gizarte aurreikuspeneko mutualitateak.
5. Ikerkuntzako organismo publikoak, maila guztietako irakaskuntza zentroak baliabide publikoekin finantzatuak direnak, eta, orobat, irabazi asmorik gabekoak izanik, hezkuntza itunen araubidean dauden ikastetxeak, beren maila guztietan.
6. Gutxitu fisiko, psikiko eta sentsozialen aldeko irabazi asmorik gabeko elkarte eta fundazioak, pertsona horien alde irakaskuntza, hezkuntza, birgaikuntza eta tutoretza mailan egiten dituzten pedagogia, zientzia, laguntza eta enplegu jarduerengatik.
7. Apirilaren 7ko 3/2004 Foru Arauan oinarrituta, irabazi asmorik gabeko entitateak, Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergan salbuespenaren zerga onura aitortuta duten entitateak.
8. Elkarteen Erregistroan inskribatutako irabazi asmorik gabeko elkarteak, baldin eta udalarekin batera lankidetzak jarduerak burutzeagatik herri onurakoak izendatu badira.
9. Salbuespena nazioarteko itun edo hitzarmenen indarrez aplikagarri duten subjektu pasiboak.

Azkenik, 2, 5, 6, eta 8 zenbakietan jasotzen diren salbuespenek erreguzko izaera dute eta interesatuak eskatuta emango dira, hala badagokio.

## **11.4 ZERGALDIA ETA ZERGAREN SORTZAPENA**

### **11.4.1 Zergaldia**

Zergaldia urte naturalarekin bat dator, alta eta baja aitortzen direnetan salbu.

Alta aitortzen kasuan, jardueraren hasiera egunetik urte naturalaren bukaerarainokoa izango da zergaldia hilabetez hilabete, hasierakoa ere kontuan hartuz.

Baja aitopenen kasuan, urtarrilaren 1etik baja aitopena aurkezten den egunera artekoa izango da zergaldia. Kasu horretan, zergaldiaren lehen egunean sortuko da zerga, eta kuota urtarrilaren 1etik baja aitopena aurkezten den egunera bitartean dauden hiruhilabeteen kopuruaren proportzioan kalkulatu da.

Azken hori ez da aplikagarria izango jarduerako alta eta baja aitopenen urte natural berean gertatzen badira; kasu horretan, urte bereko abenduaren 31ra aldatuko da bajaren data.

#### **11.4.2 Zergaren sortzapena**

Zergaldiko lehenengo egunean gertatzen da zergaren sortzapena, eta kuotak murriztezinak izango dira, alta aitopenen kasuetan jardueraren hasiera eguna urte naturalarekin bat ez datorrenean salbu; izan ere, kasu horretan kuoten kalkulua jardueraren hasiera egunetik abenduaren 31ra bitarteko hilabeteen kopuruaren proportzioan egingo da.

### **11.5 SUBJEKTU PASIBOA**

Zergaren subjektu pasiboak pertsona fisiko edo juridikoak eta Zergen Foru Arau Orokorreko 35. artikulua 3. apartatuan aipatzen diren entitateak izango dira, baldin eta zerga-gaiaren sorburu diren jardueretako edozein Gipuzkoan egiten badute.

Zerga honen ondorioetarako, subjektu pasiboa enpresa, lanbide edo arte jardueraren titularra dena izango da.

### **11.6 ZERGA KUOTA**

Zergaren tarifak aplikatuz kalkulatu da zerga kuota eta, hala badagokio, honako hauek ere kontuan hartuz: udal bakoitzak onartutako indizea eta koefizienteak, eta foru arauetan ezarri, udalek onartu eta ordenantza fiskaletan jasotako hobariak.

Foru Aldundiak foru errekarua ezarri ahal izango du Jarduera Ekonomikoen gaineko Zergan. Portzentajea bakarra izango da beti eta gutxieneko udal kuotei ezarriko zaie, eta bere tasa ez da inoiz %40 baino handiagoa izango. Halere, Gipuzkoako Foru Aldundiak inoiz ez du foru errekarurik aplikatu.

Zergaren tarifek gutxieneko kuotak finkatzen dituzte, eta horiek aplikatzeko instrukzioa Foru Dekretu Araugilearen I. eta II. eranskinetan azaltzen dira, hurrenez hurren.

#### **11.6.1 Ponderazio koefizientea**

Udalek ahalmena dute zergaren tarifetan finkatutako gutxieneko udal kuotak gehitzeko, subjektu pasiboaren eragiketa bolumenaren arabera zehaztuko den ponderazio koefiziente bat aplikatuz.

Ordenantza fiskalen bitartez onartzen duten udalek ponderazio koefiziente bat aplikatu ahal izango dute honako taula honen arabera:

<b>Eragiketa bolumena (euroak)</b>	<b>Koefizientea</b>
2-6 milioi	1,20
6-10 milioi	1,22
10-50 milioi	1,24
50-100 milioi	1,27

100 milioi baino gehiago	1,30
Eragiketa bolumenik gabe	1,25

Aldiz, kuota probintzialesi eta estatuko kuota bereziei, taularen arabera ateratzen den ponderazio koefizientea aplikatuko zaie beti.

### 11.6.2 Udalerri osorako koefiziente bakarra

Udalek gehitu ahal izango dituzte, udalerri bakoitzean egindako jarduera guztietarako, zergaren tarifetan finkatutako gutxieneko kuotak edo, hala badagokio, ponderazio koefizientea aplikatzeagatik aldatutako kuotak, balioko duen koefiziente bakar bat haien gainean aplikatuz.

Koefiziente hori ezingo da izan 0,8 baino txikiagoa, ezta 2,2 baino handiagoa ere.

Udal eremuko kuotei bakarrik aplikatzen zaie.

### 11.6.3 Kokapen indizea

Udalek indize-eskala bat ezar dezakete gutxieneko kuoten gainean edo, kasua balitz, lehen esandako koefizienteak aplikatuta aldatutako kuoten gainean. Eskala horrek lokalak udalerraren barruan duen kokapen fisikoa ponderatuko du, kokatuta dagoen kalearen kategoria kontuan hartuta.

Eskalaren gutxieneko indizea ezin da 0,5 baino txikiagoa izan, eta gehienekoak, aldiz, ezingo du 2 gainditu.

Udalek indize eskala hori finkatzen ez duten udalerrietan 0,5 indizea aplikatuko da beti.

Udal eremuko kuotei bakarrik aplikatzen zaie.

#### Laburbilduz

Ikus hiru zerga tasak honako taula honetan:

Gutxieneko kuotak gehitu edo aldatzea	Eremua	Aplikazioa	Balioak
Koefiziente bakarra	Udala	Beti	0,8 eta 2,2 bitartean
Kokapen indizea	Udala	Lokalean egiten bada	0,5 eta 2 bitartean. Ez bada finkatzen, 0,5 aplikatzen da
Ponderazio koefizientea	Udala	Udalak onartzen badu	Taularen arabera
Ponderazio koefizientea	Probintzia edo estatua	Beti	Taularen arabera

## 11.7 KUOTA MOTAK ETA KALKULUA:

Tarifetan jasota dauden kuotak honela sailkatzen dira:

- Gutxieneko udal kuotak: jarduerak udalerrian bertan burutzeko ahalmena ematen dutenak dira.
- Probintzia kuotak: jarduerak Gipuzkoako lurralde historikoan egiteko ahalmena ematen dute, inolako gutxieneko udal kuota ordaindu beharrik gabe.
- Estatuko kuota bereziak: probintzia bat baino gehiagotan jarduteko ahalmena ematen dute.

**Zerga kuotaren kalkulua:**

Epigrafearen kuota  
(+) Azalera elementuaren kuota  
(-) Murrizpenak:  
Aldibereotasun erregela aplikatzeagatik  
-----  
**Tarifako kuota (gutxienez 37,32 euro)**  
(-) Hobariak  
-----  
**Tarifako kuota edo gutxieneko kuota**

-- Udal eremuko jarduerak badira ---  
jarduerak badira--

--Probintzia edo estatu eremuko

(x) Udal koefizientea

(x) Ponderazio koefizientea

(x) Kokapen indizea

(x) Ponderazio koefizientea

-----  
**Udalaren zerga kuota**

-----  
**Probintziako edo estatuko zerga kuota**

(+) Foru errekarua (ez da aplikagarria)

-----  
(+) Merkataritza Ganbera (epigrafearen kuotaren %2, gutxienez 72,34 euro 2011an)  
-----

**Urteko zerga zorra**  
**edo**  
**zergaldiko zorra**

Zergaldiko zorra kasu honetan bakarrik izango da "urteko zerga zorra" baino txikiagoa: alta urtarrilaren 31tik aurrera egin bada edo baja urriaren 1a baino lehen eman bazaio.

## **11.8 HOBARIAK**

Udalerriek honako hobariak aplikatu ahal izango dizkiete gutxieneko udal kuota ordaintzen duten jarduerari, betiere ordenantza fiskalen bidez onartzen badituzte:

1. Maiatzaren 22ko 2/1997 Foru Arauak, Kooperatiben Zerga Araubidearenak, kooperatibei, horien elkarte, federazio eta konfederazioei eta eraldaketarako nekazaritza sozietateei aplikatzeko jasotzen duen hobaria.
2. Kuotaren %50era bitarteko hobaria, jarduera garatu den bigarren zergaldia amaitu ondorengo bost urteetan edozein jarduera ekonomiko hasten dutenei.
3. Kuotaren %50era bitarteko hobaria enplegua sortzen duten subjektu pasiboentzat, baldin eta hobaria aplikatu aurreko lehen zergaldian kontratu mugagabea duten langile kopuruaren batez bestekoa aurreko zergaldiaren aldean gehitu badute.
4. Kuotaren %50 bitarteko hobaria, baldintza hauek betetzen dituztenei:
  - Energia berriztagarriak aprobetxatzeko instalazioetatik edo kogenerazio sistemetatik abiatuta energia erabili edo ekoizten duten jarduerari.
  - Beren industria jarduerak hasi edo tokiz aldatzean, udalerriko gune jendeztatuenetik urrun dauden lokal edo instalazioetan egiten dutenei.
  - Langileak lanpostura joateko garraio plan bat ezartzen dutenei energia kontsumoa eta sortutako isuriak gutxitzeko balioko duena, eta garraibide eraginkorren erabilpena sustatzeko, esate baterako, garraio publikoa edo partekatua.
5. Kuotaren %50era bitarteko hobaria, subjektu pasiboek hobaria aplikatu aurreko zergaldian jardueratik lortu duten errenta edo etekin garbia negatiboa edo ordenantza fiskalak ezartzen duen zenbatekoa baino txikiagoa denean. Ordenantza fiskalak hobari hainbat portzentaje eta muga finkatu ahal izango ditu.

Salbuespen edo hobarien emakidarako eskaerak udaletan edo Gipuzkoako Foru Diputazioan aurkeztuko dira. Halere, eskaera hori alta aitorpenean bertan egiten denean, ezinbestean Diputazioan aurkeztu beharko da. Salbuespena edo hobaria onartuz gero, hori eskatu den zergalditik aurrera izango ditu ondorioak.

## **11.9 AITORPEN EREDUAK**

840 Jarduera Ekonomikoen gaineko Zerga. Jardueren aitortpena. Jarduera ekonomikoen hasiera, aldaketa eta amaiera aitortzeko erabili beharreko eredia.

841 Jarduera Ekonomikoen gaineko Zerga. Jarduerari zeharka atxikita dagoen lokalaren aitortpena. Jarduera ekonomikoei zeharka atxikitako lokalen alta, aldaketa eta baja aitortzeko erabili beharreko eredia.

842 Jarduera ekonomikoren gaineko Zerga. Eragiketa bolumenaren jakinarazpena. Enpresari, profesional eta artista batzuek (aitorpenak Gipuzkoako lurralde historikoan aurkezten ez dituztenean) beren jarduera ekonomikoen eragiketa bolumena aitortzeko erabili beharreko eredia.



## **12 ATALA. UDAL ZERGAK. ONDASUN HIGIEZINEN GAINKO ZERGA**

### **12.1 OINARRIZKO ARAUDIA**

Gipuzkoan, Ondasun Higiezin gaine Zergari dagokion oinarrizko zerga araudia honako hau da:

- 12/1989 Foru Araua, 1989ko uztailaren 5koa, Ondasun Higiezin gaine Zergarena.
- 6/1990 Foru Dekretua, 1990eko otsailaren 20koa, uztailaren 5eko 12/1989 Foru Arauak onesten duen Ondasun Higiezi buruzko zergaren kudeaketaren gaine hainbat puntu garatzen dituena.
- 6/1999 Foru Dekretua, 1999ko urtarrilaren 26koa, ondasun higiezin hiritarren balio katastrala eta balio egiaztatua zerga alorreko erregistro ofizialetan ageri diren balioak erreferentzia hartuta zehazteko prozedura onartzen duena.

I. eranskina: balioak kalkulatzeko formulak eta formulen osagaien identifikazioa.

### **12.2 IZAERA ETA ZERGA-GAIA**

Ondasun Higiezin gaine Zerga, izaera erreala duen zuzeneko tributu nahitaezkoa da, eta Gipuzkoako lurralde historikoko edozein udalerritan kokatuta dauden ondasun higiezin balio zergapetzen du.

Ondasun higiezin bat udalerrri batean baino gehiagotan kokatuta badago, zerga honen ondorioetarako ulertuko da higiezin horrek udalerrri bakoitzean hartzen duen azaleraren arabera izango dela udalerrri bakoitzarena.

Ondasun higiezin hiritar eta landatarren gaine eskubide hauen titulartasunak eratzen du zerga-gaia:

1. Ondasun higiezin ganean edo horiei atxikita dauden zerbitzu publikoen ganean dagoen administrazio emakida.
2. Azalera eskubide erreala.
3. Gozamen eskubide erreala.
4. Jabetza eskubidea.

Adierazitako zerga-gaietako bat bertan ezarritako hurrenkeran gauzatzeak berarekin ekarriko du ondasun higiezin jasotzen diren beste modalitateei lotuta ez gelditzea.

Zerga honek ez ditu lotuko errepideak, bideak, kaleak, gainerako lehorreko bideak eta gunen libreak, betiere herri jabarikoak badira eta aprobetxamendu publiko eta doakoa badute.

### **12.3 SALBUESPENAK**

Hurrengo ondasun higiezinak zerga honetatik salbuetsita egongo dira:

1. Gipuzkoako Foru Aldundiarenak, Euskal Autonomia Erkidegoarenak, Estatuarenak eta udal entitateenak, betiere herritarren segurtasunerako eta hezkuntzaren nahiz espetxeen zerbitzurako badira, eta Estatuak defentsarako dauzkanak.
2. Udalerrien jabetzako auzo ondasunak eta esku komuneko herri basoak.
3. Gurutze Gorriarenak eta erregelamenduz zehaztuko diren gisa horretako beste entitateenak.

Era berean, eta eskaera alde aurretik udal eskudunari aurkezturik, honako hauek salbuetsiko dira:

1. Hazkunde moteleko espeziez landatutako mendien azalera, bere aprobetxamendu nagusia zura edo kortxoaren denean.  
Orobat, hamabost urtez, basoberritzen edo birlandatzen diren mendien azalera.
2. Eliza Katolikoarenak, eta legez onartuta dauden elkarte konfesional ez-katolikoarenak.
3. Indarrean dauden nazioarteko hitzarmenen indarrez salbuespen hau aplikagarri duten ondasun higiezinak, baita atzerriko gobernuek ere, beren ordezkari diplomatiko edo kontsularrek nahiz beren organismo ofizialek erabiltzekoak direnean.
4. Trenbideek hartutako lurzorua eta lurzoru horien gainean dauden eraikinak, geltoki edo biltegi gisa nahiz linea horiek ustiatzeko ezinbestekoa den beste edozein zerbitzutarako erabiltzen badira.
5. Monumentu izaera edo monumentu multzo baten parte diren ondasun higiezinak, interes kulturala duten lorategi historikoak, arkeologia gunetan kotaturik daudenak, betiere ondareari buruzko legeriak dioena kontuan izanik.
6. Oinarri ezargarria 600 eurotik gorakoa ez duten ondasunak.
7. Unibertsitate Publikoak bere helburuak betetzeko atxikita dauzkan ondasunak, eta hezkuntza itunetara bildutako ikastetxe pribatuak, erabat edo partzialki itundutako ikastetxeak diren bitartean.

Salbuespenek eskaera egin eta ondorengo zergalditik aurrera izango dute eragina.

## **12.4 SUBJEKTU PASIBOA**

Zerga honen subjektu pasiboak izango dira, zergadun gisa, pertsona fisiko eta juridikoak eta Zergen Foru Arau Orokorrak 35. artikulua 3. apartatua aipatutako entitateak dira, betiere zerga honen zerga-gaia kasu bakoitzean eratzen duen eskubidearen titularrak badira.

Besteak beste, honako hauek izango dira subjektu pasiboak:

- Administrazio emakidetan, emakidaren titularra.
- Azalera eskubide errealetan, eskubidearen titularra.
- Gozamen eskubide errealetan, eskubidearen titularra.
- Jabetzan, higiezinaren jabea.

Ondasun higiezin berean emakida hartzaile bat baino gehiago ageri denean, kanonik handiena ordaindu behar duena izango da zergadunaren ordezkaria.

## **12.5 OINARRI EZARGARRIA**

Ondasun higiezinaren balioa zerga honen oinarri ezargarria izango da.

Oinarri ezargarria zehazteko, ondasun higiezinaren balioa beraien balio katastrala hartuko da, erreferentzia gisa merkatuan duten balioa hartuz finkatuko dena. Balio katastralak inoiz ez du merkatu balioa gaindituko.

### **12.5.1 Ondasun higiezin hiritarren balio katastrala**

- Balio katastrala = lurzoruaren balioa + eraikinen balioa.

### **12.5.2 Ondasun higiezin landatarren balio katastrala**

- Balio katastrala = lurzoruaren balioa + eraikinen balioa.

Balio katastralak Ondasun Higiezinaren Katastroetan dauden datuetan oinarrituz finkatuko dira. Berrikusi, aldarazi edo eguneratu ahal izango dira, eta araudiak dionaren arabera, zortzi urtetik behin berrikusi beharko dira.

## 12.6 KUOTA OSOA

Zerga honen kuota osoa oinarri ezargarriari zerga tasa aplikatetik ateratzen den emaitza izango da.

$Kuota\ osoa = oinarri\ ezargarria * zerga\ tasa.$

Gutxieneko zerga tasak:

- Ondasun hiritarren kasuan: 1000ko 0,4
- Ondasun landatarren kasuan: 100eko 0,3

Udalek gutxieneko zerga tasak gehitu ahal izango dituzte:

a) Ondasun higiezin hiritarren kasuan, bi motatakoa izan daiteke gehitutako karga tasa:

- Bata, izaera orokorrekoa, 1000ko 4ko mugaraino.
- Bestea, 1000ko 6ko muga duena, lurzoru industrial edo hirugarren sektorekoan kokatuta dauden ondasun higiezonei aplikatuko zaie dagozkien balorazio ponentzien arabera; baina hortik kanpo geratzen dira erabilera nagusia industrial edo hirugarren sektorekoa ez duten eraikinetan kokatzen diren higiezinak.

b) Ondasun higiezin landatarren kasuan, 100eko 1,1eraino gehitu ahal izango da karga tasa.

## 12.7 KUOTA LIKIDOA

Kuota likidoa kuota osotik foru arauetan jaso eta ordenantza fiskaletan onartzen diren hobariak gutxituz lortuko da.

$Kuota\ likidoa = kuota\ osoa - hobariak$

## 12.8 HOBARIAK

Udalerriek honako hobariak aplikatu ahal izango dituzte zerga kuota osoaren gainean, ordenantza fiskalen bidez onartzen badituzte:

1. Kuota osoaren %50etik %90era bitarteko hobaria higiezinaren sustatzaileei aplikatuko zaie, higiezin eraikinak –bai berriak bai eraberrituak– ibilgetuaren artean agertzen ez badira. Interesatuak obrak hasten diren zergaldiaren barruan eskatu beharko dute hobaria, eta aplikatzeko epea obrak hasi ondorengo zergalditik horiek amaitu ondorengo zergaldira bitartekoa izango da. Epe horrek inoiz ezingo ditu hiru zergaldi gainditu.
2. Kuota osoaren %90era bitarteko hobaria, subjektu pasiboak familia ugarien titularrak direnean. Ordenantza fiskalak zehaztu egin beharko du zein ondasun mota sartzen diren hobari honetan, zer ezaugarri bete beharko dituzten, iraupena zenbatekoa izango den eta zein izango den urteko zenbatekoa; hobari honen gainerako alderdi substantibo eta formalak ere finkatu beharko ditu, beste zerga onura batzuekin bateragarri izateko baldintzak ezartzeaz gainera.
3. Kuota osoaren %50era bitarteko hobaria babes publikoko etxebizitza berriei eta haiei lotuta dauden garaje eta trastelekuei, betiere behin betiko kalifikazioa eman ondoren.
4. Kuota osoaren %50era bitarteko hobaria, eguzki energiaren aprobetxamendu termiko edo elektrikorako sistemak instalatuta dituzten ondasun higiezonei. Hobari hori aplikatuko bada, beroa sortzeko instalazioek Administrazio eskudunak homologatutako kolektoreak eduki beharko dituzte.
5. Kuota osoaren %50era bitarteko hobaria, Eusko Jaurlaritzaren 2002ko abenduaren 30eko 316/2002 Dekretuaren bidez, etxebizitza hutsei buruz onartutako Bizigune programaren barruan edo antzekoak diren beste foru edo udal programa batzuen barruan erabilera-lagapena duten ondasun higiezonei dagokiena.

Ordenantza fiskalek aipatutako hobariaren alderdi substantibo eta formalak zehaztu beharko dituzte, eta beste zerga onura batzuekin bateragarri izateko baldintzak ezarri.

## **12.9 ERREKARGUA**

Ondasun higiezinak etxebizitza erabilera dutenean eta, modu iraunkorrean hutsik daudenean, udalek %150era bitarteko errenergua ezarri ahal izango dute zerga kuota likidoaren gainean.

## **12.10 SORTZAPENA ETA ZERGALDIA**

Zerga zergaldiaren lehen egunean sortuko da.

Zergaldia urte naturalarekin bat dator.

## **12.11 AITORPEN EREDUAK**

U-1 Ondasun Higiezinaren gaineko Zerga. Salbuespen eta hobari eskaera.

U-3 Ondasun Higiezinaren gaineko Zerga. Ondasun higiezin hiritarrekin lotutako erreklamazio edo akatsen aurkezpena.

U-4 Ondasun Higiezinaren gaineko Zerga. Obra berria, zabalketa, erabateko birgaikuntza edo zatiketa horizontala aitortzea.

U-6 Ondasun Higiezinaren gaineko Zerga. Ondasun higiezin hiritarren titularitate aldaketa.

U-7 Ondasun Higiezinaren gaineko Zerga. Ondasun higiezin hiritarrak bereiztea, banatzea eta elkartzea.

R-6 Ondasun Higiezinaren gaineko Zerga. Ondasun higiezin landatarren titularitate aldaketa.

R-7 Ondasun Higiezinaren gaineko Zerga. Ondasun higiezin landatarrak bereiztea, banatzea eta elkartzea.

R-8 Ondasun Higiezinaren gaineko Zerga. Ondasun higiezin landatarrekin lotutako erreklamazio edo akatsen aurkezpena.

# **13 ATALA. UDAL ZERGAK. TRAKZIO MEKANIKOKO IBILGAILUEN GAINEKO ZERGA**

## **13.1 OINARRIZKO ARAUDIA**

Gipuzkoan Trakzio Mekanikoko Ibilgailuen gaineko Zergari dagokion oinarrizko zerga araudia honako hau da:

- 14/1989 Foru Araua, 1989ko uztailaren 5ekoa, Trakzio Mekanikoko Ibilgailuen gaineko Zergarena.

## **13.2 IZAERA ETA ZERGA GAIA**

Trakzio Mekanikoko Ibilgailuen gaineko Zerga bide publikoetatik zirkulatzeko gai diren ibilgailu mekanikoen titulartasuna kargatzen duen zuzeneko tributua da, beraien mota eta kategoria edozein izanda ere, zirkulazio baimenean agertzen den bizilekua Gipuzkoako udalerrri bati dagokionean.

### 13.3 TARIFA TAULA ETA KUOTA

Zerga kuota honako tarifa taulen arabera eskatuko da:

<b>Ibilgailuaren potentzia eta mota</b>	<b>Kuota</b>
	<b>Euroak</b>
<b>a) Turismoak</b>	
9 zaldi fiskaletik beherakoak	18,39
9 eta 11,99 zaldi fiskal bitartekoak	36,78
12 eta 13,99 zaldi fiskal bitartekoak	61,30
14 eta 15,99 zaldi fiskal bitartekoak	85,82
16 eta 19,99 zaldi fiskal bitartekoak	110,34
20 zaldi fiskaletik gorakoak	134,86
<b>b) Autobusak</b>	
21 plazatik beherakoak	83,30
21 eta 50 plaza bitartekoak	118,64
50 plazatik gorakoak	148,30
<b>c) Kamioiak</b>	
1.000 kg-tik beherako karga erabilgarria dutenak	42,28
1.000 eta 2.999 kg bitarteko karga erabilgarria dutenak	83,30
2.999 eta 9.999 kg bitarteko karga erabilgarria dutenak	118,64
9.999 kg-tik gorako karga erabilgarria dutenak	148,30
<b>d) Traktoreak</b>	
16 zaldi fiskaletik beherakoak	17,67
16 eta 25 zaldi fiskal bitartekoak	27,77
25 zaldi fiskaletik gorakoak	83,30
<b>e) Trakzio mekanikoko ibilgailuek eramandako atoiak eta erdiatoiak</b>	
1.000 kg-tik beherako karga erabilgarria eta 750 kg-tik gorakoa dutenak	17,67

1.000 eta 2.999 kg bitarteko karga erabilgarria dutenak	27,77
2.999 kg-tik gorako karga erabilgarria dutenak	83,30
<b>f) Bestelako ibilgailuak</b>	
Ziklomotoreak	4,51
125 cc-ra bitarteko motozikletak	4,51
125 cc eta 250 cc bitarteko motozikletak	7,72
250 cc eta 500 cc bitarteko motozikletak	15,45
500 cc eta 1.000 cc bitarteko motozikletak	30,90
1.000 cc-tik gorako motozikletak	61,79

Halere, udalek, hala nahi izanez gero, tarifa tauletan finkatutako kuotak gehitu ditzakete, horien gainean koefiziente bat aplikatuta. Koefiziente hori 3 izango da gehienez.

### **13.4 HOBARIAK**

Udalerriek honako hobariak arautu ahal izango dituzte zerga kuotaren gainean:

1. %75era bitarteko hobaria, ibilgailuak kontsumitzen duen karburante motaren arabera karburante horren errekontzak ingurugiroan duen eragina aintzat harturik.
2. %75era bitarteko hobaria, ibilgailuen motorren ezaugarrien arabera eta horiek ingurumenean duten eraginaren arabera.
3. %100eko bitarteko hobaria, ibilgailu historikoetarako edo fabrikazio egunetik kontatuta gutxienez hogeita bost urteko antzinasuna duten ibilgailuetarako. Fabrikazio eguna ez bada ezagutzen, lehen matrikulazio eguna hartuko da halakotzat edo, bestela, ibilgailu mota edo aldaera fabrikatzeari utzi zitzaion eguna.

Hobarien gainerako alderdi substantibo eta formalak ordenantza fiskalean arautuko dira.

### **13.5 ZERGALDIA ETA ZERGAREN SORTZAPENA**

Zergaldia urte naturalarekin bat dator, ibilgailuak lehen aldiz eskuratzen direnean salbu edo Trafikoan behin betiko baja ematen zaienean. Zergaldia, kasu horietan, ibilgailua eskuratzen den egunean hasiko da, edo Trafiko Buruzagitzan behin betiko baja ematen zaion egunean amaituko da.

Zerga zergaldiaren lehen egunean sortuko da.

## **14 ATALA. UDAL ZERGAK. ERAIKUNTZA, INSTALAZIO ETA OBREN GAINEN ZERGA**

### **14.1 OINARRIZKO ARAUDIA**

Gipuzkoan, Eraikuntza, Instalazio eta Obren gaineko Zergari dagokion oinarrizko zerga araudia honako hau da:

- 15/1989 Foru Araua, 1989ko uztailaren 5ekoa, Eraikuntza, Instalazio eta Obren gaineko Zergarena.

### **14.2 IZAERA ETA ZERGA-GAIA**

Eraikuntza, Instalazio eta Obren gaineko Zerga zeharkako udal tributua da.

Gipuzkoako edozein udalerritan lan edo hirigintza lizentzia behar duen edozein eraikuntza, instalazio edo obra egitea du bere zerga-gaia, betiere lizentzia ematea ezarpena egiten duen udalari badagokio.

### **14.3 OINARRI EZARGARRIA**

Eraikuntza, instalazio edo obraren benetako kostuak eratzten du zergaren oinarri ezargarrria.

Benetako kostuaren zenbatekoa jakiteko, exekuzioaren kostu materiala aintzat hartuko da bestelako gasturik kontuan hartu gabe, hau da, oinarri ezargarririk kanpo geratzen dira Balio Erantsiaren gaineko Zerga eta beste edozein zerga, tasa, prezio publiko eta udal mailako gainerako ondare prestazioak, eta, orobat, profesionalen ordainsariak, kontratistaren mozkin enpresariala eta hertsia-hertsian exekuzioaren kostu materiala osatzen ez duten bestelako kontzeptuak.

### **14.4 ZERGA TASA ETA KUOTA**

Udalak finkatuko du zergaren karga tasa, eta ezingo da %5etik gorakoa izan.

$Kuota = \text{oinarri ezargarrria} * \text{karga tasa}$

### **14.5 ZERGAREN SORTZAPENA**

Eraikuntza, instalazio edo obra hasterakoan bertan gertatzen da zergaren sortzapena, beharrezko lizentzia jaso ez bada ere.

## **15 ATALA. UDAL ZERGAK. HIRILURREN BALIOAREN GEHIKUNTZAREN GAINEN ZERGA**

### **15.1 OINARRIZKO ARAUDIA**

Gipuzkoan, Hirilurren Balioaren Gehikuntzaren gaineko Zergari dagokion oinarrizko zerga araudia honako hau da:

- 16/1989 Foru Araua, 1989ko uztailaren 5ekoa, Hirilurren Balioaren Gehikuntzaren gaineko Zergarena.

### **15.2 IZAERA ETA ZERGA-GAIA**

Hirilurren Balioaren Gehikuntzaren gaineko Zerga zuzeneko udal tributua da, eta hirilurren balioaren gehikuntza kargatzen du hori jabetza eskualdatzean edo jabaria mugatuz gozamen eskubide erreala eratzean edo eskualdatzean agerian jartzen denean.

Ez da zergari lotuta egongo, besteak beste, landalurtzat hartzen diren lurren balio gehikuntza.

### **15.3 SUBJEKTU PASIBOA**

- Kostu gabe egiten diren eragiketetan: zergaduna lurzorua bereganatzen duena edo dena delako ondasun eskubidea haren alde eratu dena izango da.
- Kostu bidez eratu edo eskualdatzean: zergaduna lurzorua eskualdatzen (saltzen) duena edo dena delako ondasun eskubidea eratu edo eskualdatzen duena izango da.

Halere, kostu bidez egindako eragiketetan kontuan hartu behar da eskuratzailerak edo eskubidearen onuraduna zergadunaren ordezkari izango dela.

### **15.4 OINARRI EZARGARRIA**

Zerga honen oinarri ezargarria lurzoruak zergaren sortzapenaren unean agertzen duen balio gehikuntza da, gehienez ere hogeitun urtetan sortutakoa.

Lurzoruak sortzapenaren unean duen balioa kalkulatu ondoren, udal bakoitzak erabakiko duen urterko portzentajea aplikatuko zaio balioari, muga hauek gainditu gabe:

- bat eta bost urte bitartean: 3,6
- hamar urte bitartean: 3,4
- hamabost urte bitartean: 3,1
- hogeitun urte bitartean: 2,9.

### **15.5 ZERGA TASA**

Zergaren karga tasa udal bakoitzak finkatuko du, eta inoiz ez da %10etik gorakoa izango.

Zergaren kuota osoa oinarri ezargarriari karga tasa aplikatuz ateratzen den emaitza izango da.

$$\text{Kuota osoa} = \text{oinarri ezargarria} * \text{karga tasa}$$

Zergaren kuota likidoa kuota osoari hobaria bere kasuan aplikatuz ateratzen den emaitza izango da.

$$\text{Kuota likidoa} = \text{kuota osoa} - \text{hobaria}$$

### **15.6 HOBARIA**

Udalerriek hobaria hau arautu ahal izango dute beren ordenantza fiskaletan:

- Zerga kuota osoaren %95era bitarteko hobaria lurzoruaren eskualdaketa eta jabaria mugatzen duten gozamenezko ondasun eskubideen eskualdaketa edo eraketan, betiere kostu gabeko eskualdaketa edo eraketak heriotza dela-eta gertatzen badira eta, era berean, ondorengo ahaideen, adoptatuen, ezkontideen edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legeak jasotako izatezko bikote lagunen, aurreko ahaideen edo adoptatzaileen alde egiten badira.





