

6

Ondare irabazi eta galerak

6.1 Zer dira ondare irabazi eta galerak?

6.1.1 Noiz ez da aldatzen ondarearen osaera?

6.1.2 Noiz ez dago ondare irabazi edo galerarik?

6.1.3 Noiz daude salbuetsita irabaziak?

6.1.4 Noiz ez dira kontuan hartzen galerak?

6.2 Nola kalkulatu da irabazia edo galera?

6.2.1 Nola kalkulatu da eskurapen balioa?

6.2.2 Nola eguneratu da eskurapen balioa?

6.2.3 Nola kalkulatu da eskualdaketa balioa?

6.2.4 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako elementuen araudi iragankorra

6.3 Berriarazo balorazio arauak

6.3.1 Sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu arautuetan negoziatzeko onartuak, ordain truke eskualdatzea

6.3.2 Sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu arautuetan negoziatzeko onartu gabeak, ordain truke eskualdatzea

6.3.3. Ondare sozietateen baloreak eta kapital partaidetzak eskualdatzea

6.3.4. Sozietateei diruzkoak ez diren ekarpenak egitea

6.3.5. Bazkideak banatu edo sozietateak desagitea

6.3.6. Negozio-lokala eskualdatzea

6.3.7. Kalte-ordainak ordaintzea ondare elementuen galera edo ezbeharrengatik

6.3.8. Ondasunak edo eskubideak trukitzea

6.3.9. Biziarteko edo aldi baterako errentak iraungitzea

6.3.10. Ondare elementuak eskualdatzea aldi baterako edo biziarteko errenta baten trukean

6.3.11. Ondasun higiezinaren gaineko eskubide errealak eskualdatzea

6.3.12. Eskualdaketatik eratorri gabeko ondasun edo eskubideak integratzea

6.3.13. Futuro eta aukeren merkatuan egindako eragiketak

6.4 Justifikatu gabeko ondare irabaziak

6.5 Nori egozten zaizkio ondare irabazi eta galerak?

6.6 Noiz aitortzen dira ondare irabazi eta galerak?

6.7 Berrinbertsio kasuak

6.7.1 Zer gertatzen da inbertsio kolektiboko erakundeen akzio edo partaidetzak berreskuratu edo eskualdatzeagatik lortutako zenbatekoa “berrinbertitzen” bada?

6.7.2. Zer gertatzen da ohiko etxebizitzaren zenbatekoa “berrinbertitzen” bada?

6.8 Jarduera ekonomikoei lotutako elementuen ondare irabazi eta galerak

6.8.1 Zuzeneko zenbatespena: modalitate arrunta eta erraztua

6.8.2 Zenbatespen objektiboa: hitzarmen bidezko modalitatea, eta zeinu, indize edo moduluen bidezkoa

6.1 Zer dira ondare irabazi eta galerak?

Zergadunaren ondarearen balioan izandako bariazioak dira ondarezko irabaziak eta galerak, ondarean izandako aldaketaren batengatik agerian geratu badira, Errenta Zergaren Foru Arauak etekintzat hartzen dituenen.

Oro har, zergadunaren ondarearen balioa handitzen denean, *irabazia* egon dela esan ohi da eta murrizten denean, aldiz, *galera*. Bereziki, irabazia edo galera egoteko, hiru baldintza hauek bete behar dira:

- Ondarearen **balio aldaketa** egotea.
- **Ondarearen osaera aldatzea**. Horregatik, gainbalio estaliak ez dira kargatzen. Adibidez: 400 akzio badaukagu eta akzioaren kotizazioa igotzen bada, esan dezakegu ondarearen balioa aldatu egin dela, baina, hori horrela izan arren, ez da haren osaera aldatu. Akzio kopuru beraren jabe izaten jarraitzen dugu. Akzioak saldu beharko genituzke, gure ondarearen osaera aldatzeko eta, beraz, irabazia edo galera gertatzeko.
- **Etekin ez izatea**. Horrelaxe gertatzen da aktibo finantzarioekin eta bizitza edo minusbalioitasun aseguruekin. Ondarearen osaeraren aldaketaren arrazoiak ondare elementu baten titularitate osoa eskualdatzea izan denean, ondare irabazi edo galeratzat hartuko da izaera orokorrez. Oso kontuan hartzeko da hau: zergan tratamendu desberdina ematen zaie *kapital higikorren etekinei* eta ondare irabazi eta galerei.

Bestaldetik, ondare galerekin irabaziak besterik ez dituzte konpentsatuko. Hau da: inoiz ezin dute etekin konpentsatu. Era berean, jarduera ekonomikoari lotutako ondasunen eskualdaketa (salmenta, esaterako) etekintzat hartuko da eta ez, ordea, irabazi edo galeratzat.

Dena den, zenbait egoera berezitan:

- Ondarea ez da aldatzen.
- Ez dago ondare irabazi edo galerarik.
- Ondare irabaziak salbuetsita daude.

6.1.1 Noiz ez da aldatzen ondarearen osaera?

Hiru kasu hauetan ez da aldatzen:

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

Kasu horietan, ezin izango dira eguneratu ondasunen balioak, ez eta jasotako eskubideak ere.

Baloreen mailegu eragiketek ere ez dute ondarea aldatuko, mailegu emailearen Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren ondorioetarako, baldin eta Balore Merkatuari buruzko uztailaren 28ko 24/1988 Legeak 36.7 artikuluan eta hori garatzeko araudian jarritako beharkizunak betetzen badituzte.

6.1.2 Noiz ez dago ondare irabazi edo galerarik?

Ondoko kasu hauetan ez dago ondare irabazi edo galerarik:

1. Kapitala murrizten denean.

2. Ordainik gabe eskualdaketa bat dagoenean (herentzia) zergadunaren heriotzagatik.
3. Zergadunak bere enpresa edo horren partaidetzak ordainik gabe eskualdatzen dituenen, hau da, dohaintzan ematen dituenen, baldin eta Ondare Zergan salbuetsita badaude, ezkontidearen edo izatezko bikotearen alde, azken bikote hori Izatezko bikoteei buruzko maiatzaren 7ko 2/2003 Legeak xedatutakoaren arabera osatutako izatezko bikotea denean, edo aurreko edo ondorengo ahaideen alde.
4. Zergadunak bere enpresa edo horretako partaidetzak dohaintzan ematen dituenen langileen alde (salbuetsita badaude Ondarearen gaineko Zergan).
5. Baldin eta ondasun bereizketako ezkontza erregimen ekonomikoa edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legeak, izatezko bikoteei buruzkoak, xedatutakoaren arabera hitzartutako ondare erregimen ekonomikoa desegiten bada, esleipenak legearen aginduz edo epaileen erabakiz gertatzen direnean eta horien zioak ezkontideen edo izatezko bikotea osatzen dutenen arteko pensio konpentsagarriekin zer ikusirik ez duenean.

Azter ditzagun banan-banan.

6.1.2.1 Zer gertatzen da kapitala murrizten denean?

Ikuspegi merkantiletik begiratuta, ondoko helburu hauetako bat izan dezake kapitala murrizteko eragiketak:

- Dibidendu pasiboak barkatzea.
 - Legezko erreserbaren edo borondatezko erreserbak eratu edo gehitzea.
 - Kapitalaren eta galerengatik murriztutako ondare sozialaren arteko oreka berrezartzea.
 - Ekarpinak itzultzea.
- Kapital murrizpena egiteko moduei dagokienez, honelakoak onartu dira araudi merkantilean:
- Akzioen balio nominala murriztea.
 - Akzioak amortizatzea.
 - Akzioak taldekatzea, geroago trukatzeko.

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan finkatutako arau nagusiari jarraiki, ez dago ondare irabazi edo galerarik kapitala murrizteagatik.

Kapital murrizpena, helburua edozein izanik ere, balore edo partaidetzak amortizatuz gauzatzen denean, lehendabizi eskuratutako balore edo partaidetzak amortizatzen direla ulertuko da (FIFO araua), eta amortizatutako balore edo partaidetzak eskurapen balio sozietatearen ondarearen barruan jarraitzen duten gainerako balore homogeneoen artean banatuko da proportzionalki.

Kapital murrizpenak zergadunak zirkulazioan dituen balore edo partaidetzak guztiei berdin eragiten ez badie, zergadunaren akzio edo partaidetzak zaharrenak murriztuko dira (FIFO araua).

Negoiaziora onartu gabeko balore edo partaidetzak eskualdatzen direnean balore edo partaidetzak guztiei berdin eragiten ez dien balio nominalaren murrizpen baten bidez kapitala gutxitu ondoren, eskualdaketa-baliotzat hartuko da aurreko paragrafoan jasotakoa aplikatuz ateratzen den balio nominalaren arabera dagokion balioa. Zergadunak balore edo partaidetzak guztiak eskualdatzen ez badituzte, benetan eskualdatutako balore edo partaidetzak balio nominalari dagokion eskualdaketa balioaren eta eskualdaketa-balioaren arteko diferentzia positiboa kenduko zaio gainerako balore edo partaidetzak homogeneoen eskurapen balioari, hori deuseztatu arte. Soberakina baldin badago, ondare irabazi bezala zergapetuko da. Ondare sozietateen baloreak edo kapital partaidetzak eskualdatzean ere aplikatuko da aurrekoa.

Kapital murrizpenaren helburua ekarpenak itzultzea denean, itzulketaren zenbateko osoa edo zergadunak jasotako ondasun edo eskubideen merkatuko balio arrunta kenduko zaio eragindako balioen erosketa balioari, aurreko arauari jarraiki, zerora iritsi arte. Itzulketa-balioa handiagoa bada erosketakoa baino, soberakina zergapetuta geratuko da edozein motatako entitatereen fondo propioetan parte hartuta lortutako kapital higikorren etekin gisa, jaulkipen prima banatzeko ezarritako modu berean⁷⁸. Baldin eta kapital murrizpena banatu gabeko mozkinetatik badator, hori dela-eta jasotako kopuru guztiak edozein entitatereen fondo propioetan parte hartuta lortutako kapital higigarriaren etekin gisa zergapetuko dira, dibidenduen, batzarretara joateko primen eta edozein entitatereen mozkinetako partaidetzen modu berean⁷⁹. Ondorio horietarako, kapital murrizpenek, beren xedea zeinahi dela ere, banatu gabeko mozkinetatik ez datorren kapital sozialaren zatia lehenera eragiten diotela ulertuko da, eta hala izango da kapital sozialaren zatia deuseztatu arte.

6.1.2.2 Zer gertatzen da zergaduna hiltzen denean?

Zergaduna hiltzen denean, haren ondare osoa oinordekoei eskualdatzen zaie, salbu oso pertsonalak diren ondasun eta eskubideak. Halere, hori ez da hartzen ondare irabazi edo galeratzat, baina oinordekoek zergaren aitortpena aurkeztu behar dute, hildakoak heriotza egunera arte lortutako errentengatik. Oinordekoek eta legatu hartzaileek, bestalde, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga ordaindu beharko dute.

6.1.2.3 Zer gertatzen da zergadunak bere enpresa edo horretako partaidetzak dohaintzan ematen dituenean ezkontidearen, Izatezko bikoteei buruzko maiatzaren 7ko 2/2003 Legeak jasotakoaren arabera osatutako izatezko bikoteko kidearen, aurreko ahaideen edo ondorengo ahaideen alde, Ondarearen gaineko Zergan⁸⁰ salbuetsita egonez gero?

Ez da egongo ondare irabazi edo galerarik, zergadunak bere enpresa edo horretako partaidetzak dohaintzan ematen dituenean ezkontidearen, Izatezko bikoteei buruzko maiatzaren 7ko 2/2003 Legeak jasotakoaren arabera osatutako izatezko bikoteko kidearen, aurreko ahaideen edo ondorengo ahaideen alde, baldin eta bost baldintza hauek betetzen badira:

- Eskualdatzailearen (dohaintza emailearen) Ondarearen gaineko Zergan salbuetsita dauden enpresak edo partaidetzak izatea.
- Eskualdatzaileak —dohaintza emaileak— 65 edo urte gehiago izatea, edo lanerako ezintasun iraunkorreko egoeran egotea erabateko baliaezintasunez edo baliaezintasun handiz.
- Eskualdatzaileak zuzendaritza ardurarik badu, horiek uztea dohaintzaren unetik aurrera, eta inolako ordainsaririk ez ko-bratzea une horretatik aurrera zuzendaritza lanarengatik.

Ondorio horietarako, sozietateko administrazio kontseiluko kide izate soila ez da hartuko zuzendaritza arduratzat.

- Eskuratzaileak (dohaintza hartzaileak) dohaintzaren eskritura publikoaren egunaren ondorengo bost urteen barruan eustea enpresari edo berak jasotako partaidetzari, salbu epe horren barruan hiltzen bada.

Eskuratzaileak epe horren barruan ez badie eusten enpresari edo partaidetzari, eskualdatzaileak bere zerga egoera erregularizatu beharko du epea bete ez den ekitaldiari dagokion aitortpenarekin. Ekitaldi horretan ondare irabazi edo galera gertatu dela ulertuko da.

- Eskuratzaileak ez egitea zuzenean edo zeharka eskurapen balioa nabarmen murrizten duten erabilpen egintzarik eta sozietate eragiketarik.
- Zergadunak ondare elementuak erosi ondoren bere jardueraren ekonomikoari atxikitzen badizkio, enpresaren aldeko dohaintza egunaren aurreko bost urteen barruan, gutxienez, atxikita egon beharko dute etengabe. Horrek esan nahi du ondasun bat eskuratu eta jarduerari atxikitzen bazaio (adibidez: 2005eko otsailaren 2an eskuratu eta 2005eko irailaren 1ean atxikitzen zaio) gutxienez 2010eko irailaren 2an gauzatu behar da ondasunaren ordainik gabeko eskualdaketa geroratu ahal izateko.

ERNE horrelako kasuetan, dohaintza hartzailea dohaintza emailearen posizioan subrogatuko da, ondasun haien balioei eta eskurapen egunei dagokienez. Hau da: dohaintza hartzaileak dohaintza emailearen betebeharrak hartuko ditu bere gain.

Zer gertatzen da zergadunak bere enpresa edo haren partaidetzak langileen alde dohaintzan ematen dituenean, Ondarearen gaineko Zergan⁸¹ salbuetsita egonez gero?

Zergadunak bere enpresa edo horretako partaidetzak dohaintzan ematen dituenean langileen alde, ez dago ondare irabazi edo galerarik, baldin eta aurreko 6.1.2.3 apartatuko baldintzak eta beste bi baldintza hauek betetzen badira:

- Bost urteko epea enpresa edo horretako partaidetzak eskualdatu direnetik aurrera hasiko da. Eskualdaketa eskritura publikoan edo agiri pribatuan jasota geratuko da, eta Zerga Administrazioari aurkeztu beharko zaio.
- Enpresa edo horretako partaidetzak eskualdatu aurretik, eskaintza bat egingo zaie enpresako langile guztiei, guztientzako baldintza berdinetan, inor baztertu gabe.

Langileen aldeko eskualdaketa ordain trukekoa nahiz ordainik gabekoa izan daiteke. Langileentzat, eskurapen balioa haiek ordaindutakoa izango da eta eskurapen eguna, eskualdaketa eguna.

6.1.2.5 Zer gertatzen da ezkontideen ondasunen bereizketako erregimen ekonomikoa edo izatezko bikotekaren ondare erregimen ekonomikoa iraungitzen denean?

Ondare irabazi edo galerarik ez dagoela ulertzen da, baldin eta ondasun banaketaren ezkontza erregimen ekonomikoa edo maiatzaren 7ko 2/2003 Legeak, izatezko bikoteei buruzkoak, xedatutakoaren arabera hitzartutako ondare erregimen ekonomikoa desgaitzen bada, esleipenak legearen aginduz edo epaileen erabakiz gertatzen direnean eta horien zioak ezkontideen edo izatezko bikotea osatzen dutenen arteko pensio konpentsagarriekin zer ikusirik ez duenean.

Kasu honek ez du esleitutako ondasun edo eskubideen balioak eguneratzea ekarriko.

6.1.3 Noiz daude salbuetsita irabaziak?

Ondoko kasu hauetan daude salbuetsita ondare irabaziak (hau da, ez dute zerga ordaindu behar):

⁷⁸ Ikus 4. kapituluaren barruan (Kapital higikorren etekinak) 4.3.1. apartatua, edozein motatako entitatereen fondo propioetan parte hartuta lortutako etekinei buruzkoa.

⁷⁹ Ikus 4. kapituluaren barruan (Kapital higikorren etekinak) 4.3.1. apartatua, edozein motatako entitatereen fondo propioetan parte hartuta lortutako etekinei buruzkoa.

⁸⁰ Ondarearen gaineko Zergari buruzko abenduaren 27ko 14/1991 Foru Arauak 4.10 artikuluan aipatzen dituen enpresak edo partaidetzak dira.

⁸¹ Ondarearen gaineko Zergari buruzko abenduaren 27ko 14/1991 Foru Arauak 4.10 artikuluan aipatzen dituen enpresak edo partaidetzak dira.

- Fundazioen eta onura orokorreko elkarteen aldeko dohaintzetan, baldin eta kuotaren kenkaria egiteko eskubidea ematen badute Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan⁸².
- Ohiko etxebizitza eskualdatzean 65 urtetik gorako pertsonen irabaziak lortu dituztenean, baldin eta haien ondarearen balio garbia, eskualdaketa aurretik, 180.303,63 eurotik gorakoa ez bada. Ondare Zergari buruzko Foru Arauan jasotako arauari jarraiki kalkulatu da ondare garbia.
- Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, zerga zorra ondasun hauek emanez ordaintzean:
 - a) Euskal Kultur Ondarean sartutako ondasunak, baldin eta Kultur Ondasun Kalifikatuen Erregistroan edo Euskal Kultur Ondareari buruzko uztailaren 3ko 7/1990 Legeak aipatutako Inbentario Orokorrean sartuta badaude.
 - b) Espainiako Ondare Historikoan sartutako ondasunak, baldin eta Ondasun Higikorren Inbentario Orokorrean edo Kultur Onurako Erregistro Orokorrean sartuta badaude, Espainiako Ondare Historikoari buruzko ekainaren 25eko 16/1985 Legeak 73. artikuluan xedatutakoaren arabera.

6.1.4 Noiz ez dira kontuan hartzen galerak?

Ondoko zazpi kasu hauek ez dira hartuko ondare galeratzat:

1. Justifikatu gabeko galerak.
2. Kontsumoagatik izandako galerak.
3. Bizien arteko egintzak edo liberalitateak direla medio izandako ordainik gabeko eskualdaketatik gertatu diren galerak.
4. Jokoa izandako galerak.
5. 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. Adibidez: zergadunak ondasun bat 2005eko urtarrilaren lehen saldu eta ondare galera izan du; ondasun bera 2005eko abenduaren 31n erosi badu berriro, salmentan izandako galera ez da 2005. urteko aitortuenean kontuan hartuko, baizik eta ondasuna berriro saltzen duenean.
6. Merkatu arautuetako batean negoziatzia onartutako balore edo partaidetzak eskualdatzean izandako galerak, zergadunak balore homogeenok⁸³ eskuratu dituztenean eskualdaketa horien aurreko edo ondorengo bi hilabeteen barruan. Balore edo partaidetza homogeneotzat hartzen dira jaulkitzaile berarengandik eratorri eta eragiketa finantzario berekoak direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, baldin eta eskualdaketa izaera eta araudi bera badute eta eskubide eta betebeharren antzeko eduki funtsezkoa badute.

Zergadunaren ondarearen barruan geratzen diren balore edo partaidetzak eskualdatzen diren neurrian integratuko dira galera horiek.

7. Merkatu arautuetako batean negoziatzia onartu gabeko balore edo partaidetzak eskualdatzean izandako galerak, zergadunak balore homogeenok⁸⁴ eskuratu dituztenean eskualdaketa horien aurreko edo ondorengo urtearen barruan. Balore edo partaidetza homogeneotzat hartzen dira jaulkitzaile berarengandik eratorri eta eragiketa finantzario berekoak direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, baldin eta eskualdaketa izaera eta araudi bera badute eta eskubide eta betebeharren antzeko eduki funtsezkoa badute.

Zergadunaren ondarearen barruan geratzen diren balore edo partaidetzak eskualdatzen diren neurrian integratuko dira galera horiek.

Aurreko 6 eta 7 puntuetan aipatutako kasuetan, dibidenduak ordaindu aurreko bi hilabeteko epean (kotizatzen ari diren balore edo partaidetzak) edo urtebeteko epean (kotizatu gabeko balore edo partaidetzak) eskuratutako balore edo partaidetzak direnean eta epe beraren barruan (bi hilabete edo urtebetea, hurrenez hurren) ordainketa horren ondoren balore edo partaidetza homogeenok eskualdatu direnean eta, horren ondorioz, dibidenduak zenbatekoaren 100eko 100ean oinarrian sar daitezkeenean dibidenduengatik kuota kenkarirako eskubiderik gabe⁸⁵, ekitaldiaren barruan balore horiek eskualdatzean izandako galera sartu ahal izango da oinarrian.

6.2 Nola kalkulatu da irabazia edo galera?

Ondarea nola aldatu den kontuan hartuz kalkulatu da. Beraz, modu desberdinak izango dira:

- **Eskualdaketa izanez gero** (adibidez: ondasun baten salmenta): irabazia edo galera elementu eskualdatuaren salmenta balioaren eta bidezkoa denean eguneratutako eskurapen balioaren (erosketa balioaren) arteko diferentzia izango da galera edo irabazia (ikus 6.2.2 apartatua).
- **Ondasun edo eskubide bat ondarean integratuz gero** (adibidez: zergadunak sari edo subentzioa lortu duenean): ondarean integratu den elementuaren merkatuko balioa izango da irabazia edo galera.

ERNE ondare elementu eskualdatuetan hobekuntzak egin badira, ondasunari nahiz hobekuntzari dagokion zatia bereiziko da eskualdaketa baliotik, osagai bakoitzari (ondasuna edo hobekuntza) dagokion ondare irabazia edo galera bereizita zehazteko asmoz.

6.2.1 Nola kalkulatu da eskurapen balioa?

Honela kalkulatu da eskurapen balioa:

1. Lehen urratsa: zenbateko hauek batu behar dira:
 - **Eskurapenaren benetako zenbatekoa**: eskurapena musu trukekoa bada, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arauak erabiliz ateratzen dena izango da benetako zenbatekoa.
 - Ondasun eskuratuetan egindako **inbertsio eta hobekuntzen kostua**.
 - **Eskurapenari lotutako gastuak eta zergak**, interesak kanpoan utzita, eskuratzaileak (erosleak) ordaindu dituztenean.
2. Bigarren urratsa: aurreko baturari zenbateko hau kenduko zaio:

⁸² Ikus 12. kapituluaren barruan (Kuota likidoa eta kenkariak), dohaintzengatik kenkariak buruzko 12.5 apartatua.

⁸³ Ikus 4. artikulua Baloreen jaulkipenei eta salmentako eskaintza publikoei buruzko martxoaren 27ko 291/1992 Errege Dekretuan.

⁸⁴ Ikus 4. artikulua Baloreen jaulkipenei eta salmentako eskaintza publikoei buruzko martxoaren 27ko 291/1992 Errege Dekretuan.

⁸⁵ Ikus, 4. kapituluaren barruan (Kapital higikorren etekinak) 4.3.1 apartatua, hain zuzen edozein entitate motatako fondo propioetako partaidetzagatik lortutako etekinei buruzkoa.

- **Amortizazioa.** Bidezkoa denean, erregelamenduz egindako amortizazioak kenduko dira, nolani ere, gutxieneko amortizazioa konputatuko da.

Errentamenduan lagatuko ondasunak direnean bakarrik konputatuko da gutxieneko amortizazioa, eta ez, ordea, ohiko biritza denean edo amortizazioa gastu kenkaridun moduan onartzen ez duten beste ondasun batzuk direnean.

6.2.2 Nola eguneratzen da eskurapen balioa?

Eskurapen balioaren osagaiak kalkulatu ondoren, erregelamenduz onartzen diren koefizienteak aplikatuz eguneratuko dira⁸⁶. Horretarako, ondare elementuen eskurapen egunetik kontsumorako prezioen indizeak izan duen bilakaera eta eskualdaketaren ekitaldirako espero dena hartuko dira batik bat kontuan. Honela aplikatuko dira koefizienteak:

- **Erosketaren benetako zenbatekoaren gainean**, zer urtetan ordaindu diren kontuan hartuz.
- **Inbertsio eta hobekuntzen gainean**, zer urtetan ordaindu diren kontuan hartuz.
- **Gastu eta zergen gainean**, zer urtetan ordaindu diren kontuan hartuz.
- **Amortizazioen gainean**, haiei dagokien urtea kontuan hartuz.

Ondare elementuak jarduera ekonomiko batetik desatxiki ondoren eskualdatu direnean, desatxikipen urteari dagokion koefizientea izango da eguneratze koefizientea.

Ondare irabazi edo galerak berariazko balorazio arauari jarraiki kalkulatu direnean, eskurapen balioa kalkulatzeko kontuan hartu behar diren zenbateko positibo eta negatiboak gertatzen diren urteei dagokien eguneratze koefizienteak aplikatuko dira.

2005ean eskualdatutako ondasun edo eskubideetarako, koefiziente hauek aplikatuz eguneratuko da eskurapen balioa:

Urtea	Eguneratze koefizientea
1994 eta aurrekoak	1,264
1995	1,343
1996	1,293
1997	1,264
1998	1,236
1999	1,203
2000	1,162
2001	1,119
2002	1,079
2003	1,049
2004	1,020
2005	1,000

Dena den, ondare elementua 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratu bada, aplikatuko den koefizientea 1,343 izango da.

⁸⁶ 2005. urtean egindako eskualdaketetarako, azaroaren 23ko 92/2004 Foru Dekretuak finkatutako koefizienteen taula aplikatzen da.

LABURPENA: eskurapen balioa

Eskurapenaren benetako balioa (*eguneratua*)
 + Inbertsio eta hobekuntzen kostua (*eguneratua*)
 + Eskurapenari lotutako gastuak eta zergak (*eguneratua*)
 - Amortizazioak (*eguneratuak*)
 Eskurapen balioa

6.2.3 Nola kalkulatu da eskualdaketa balioa?

Zenbateko hauen arteko diferentzia eginez kalkulatu da eskualdaketa balioa:

- **Inorengatzearen benetako zenbatekoa.** Eskualdaketaren trukean benetan ordaindutako zenbatekoa izango da. Halere, zenbatekoa merkatuko balio arrunta baino txikiagoa bada, merkatuko balioa nagusituko da.
 Eskualdaketa musu trukean egin bada, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren arauari jarraiki lortuko da inorengatzearen benetako zenbatekoa.
- **Eskualdaketari lotutako gastuak eta zergak**, interesak kanpoan utzita, eskualdatzaileak ordaindu dituenen.

LABURPENA: eskualdaketa balioa

Inorengatzearen benetako balioa
 - Eskurapenari lotutako gastuak eta zergak, eskualdatzaileak ordainduak
 Eskualdaketa balioa

Adibidea

Demagun 1998ko urtarrilaren 7an 180.303,63 euroko etxebizitza erosi zenuela. Urte horretan bertan, 15.025,30 euro ordaindu zenituen, eskurapenari lotutako gastu eta zergak zirela eta. 2004ko urtarrilaren 25ean, terraza itxi eta 12.020,24 euro ordaindu zenituen horrengatik. 1998ko urtarrilaren 31tik 1998ko azaroaren 30era bitartean, etxebizitza errentan eman zenuen: 3.606,07 euroko amortizazioa izan zen. 2005eko urtarrilaren 18an etxebizitza saldu zenuen 264.445,32 euroren trukean. Azkenik, hobekuntzaren eskualdaketa balioa 24.040,48 eurokoa da.

Etxebizitzaren ondare irabaziaren kalkulua

Etxebizitza inorengatzearen zenbatekoa	264.445,32 € - 24.040,48 €	240.404,84 €
Hobekuntza inorengatzearen zenbatekoa		24.040,48 €
Eskurapenaren benetako zenbateko eguneratua	180.303,63 € x 1,236	222.855,29 €
Gastu eta zerga eguneratuak	15.025,30 € x 1,236	+18.571,27 €
Amortizazio eguneratua	3.606,07 € x 1,236	-4.457,10 €
Eskurapen balio eguneratua	240.404,84 € - 236.969,46 €	236.969,46 €
Etxebizitzaren ondare irabazia		3.435,38 €

Ondare irabazi hori oinarri ezargarri berezian integratuko da, urtebetetik gorako epean sortu delako (1998-01-07tik 2005-01-18ra) (*ikus 9.4*)

Hobekuntzatik eratorritako ondare irabazia

Eskualdaketa balioa		24.040,48 €
Eskurapen balio eguneratua	12.020,24 € x 1,020	-12.260,64 €
Hobekuntzaren ondare irabazia	24.040,48 €- 12.260,64 €	11.779,84 €

Ondare irabazi hori oinarri ezargarri berezian sartuko da, urtebetetik beherako epean sortu delako (2004-01-25etik 2005-01-18ra) (ikus 9.3).

6.2.4 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako elementuen araudi iragankorra

1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratutako ondasun edo eskubideak edo egun horren aurretik ere eskuratutako baloreetatik eratorritako harpidetza eskubideak eskualdatuz lortu diren ondare irabaziak direnean, arau hauei jarraiki kalkulatu da haien zenbatekoa:

1. Sistema hibridoa ezarri da, eskurapen balioaren eguneratze koefizienteak eta ondare irabaziaren koefiziente murriztaileak aplikatzen baitira.
2. Ondare galerak ez dira murriztuko.
3. Eskurapen egunetik 1996ko abenduaren 31 bitartean iragan den urte kopurua izango da ondarearen barruko iraupenaldia, goitik biribilduta.

Esan nahi da: eskurapen egunetik 1996ko abenduaren 31ra bitartean 4 urte eta egun bat iragan badira, iraupenaldia 5 urtekoa izango dela.

4. Arau orokor moduan, ondare irabazia %14,28 murriztuko da bitik gorako iraupen urte bakoitzeko. Hau da, portzentajea hori ez da lehen bi urteetan aplikatuko.

Modu horretan, zergadunaren ondarearen barruan 8 urtetik gora (1996ko abenduaren 31 bitartean) egon diren elementuen ondare irabaziek ez dute tributatu.

5. Bigarren mailako balore merkatuetako batean negoziatziora onartutako akzioak eskualdatzen direnean⁸⁷, ondare irabazia %25 murriztuko da bitik gorako iraupen urte bakoitzeko.

Beraz, akzio horien ondare irabaziek ez dute tributatu, baldin eta zergadunaren ondarearen barruan 5 urtetan baino gehiagotan egon badira (1996ko abenduaren 31 arte).

Halere, inbertsio mobiliario eta inmobiliarioko sozietateen kapitalaren akzioak ez dira bilduko murrizpen horretara.

6. Ondasun higiezinak, horien gaineko eskubideak edo azaroaren 22ko 45/1988⁸⁸ Foru Dekretuko 1. artikuluan jasotako entita-

teen baloreak eskualdatzen direnean, ondare irabazia %11,11 murriztuko da bitik gorako iraupen urte bakoitzeko.

Aipatu ondasunen ondare irabaziek ez dute tributatu, baldin eta ondasun, eskubide edo balore horiek zergadunaren ondarearen barruan 10 urtetan baino gehiagotan egon badira (1996ko abenduaren 31 arte).

Halere, ez dira murrizpen horretara bilduko inbertsio mobiliarioko sozietate edo fondoan kapital sozialaren edo ondarearen akzioak edo partaidetzak.

2005. urtean eskualdatutako ondare elementuetan **hobekuntzak** egin badituzu, hobekuntzari dagokion eskualdaketa balioa zehaztuko da, hobekuntzaren eskurapen balioaren eguneratze koefizienteak eta koefiziente murriztaileak aplikatzeko.

Jarduerari **desatxikitako ondare elementuak** eskualdatzen direnean, 1994ko abenduaren 31 baino lehen eskuratu ondoren, ondare irabaziak aurretik azaldutakoaren arabera murriztuko dira, kontuan hartuz elementu horien eskurapen eguna.

LABURPENA: irabazia murrizteko portzentajeak

	Portzentajea, iraupen urte bakoitzeko (lehen bi urteak ez dira kontuan hartzen)	1996/12/31 arte iragan beharreko urte kopurua, ez tributatzeko
Arau orokorra	%14,28	8
Burtsan kotizatutako akzioak	%25	5
Ondasun higiezinak, horien gaineko eskubideak edo 45/1998 Foru Dekretuan jasotako entitateen baloreak	%11,11	10

Adibidea

Demagun 1991ko urtarrilaren 10ean zuk 180.303,63 euroko etxebizitza erosi zenuela. Urte horretan bertan, 21.035,42 euro ordaindu zenituen, eskurapenari lotutako gastu eta zergak zirela eta.

1991ko uztailearen 1etik 1993ko ekainaren 30era bitartean, pisua errentan eman zenuen: amortizazioak 901,52 eurokoak izan dira (1991 eta 1993) eta 1.803,04 eurokoak (1992). 1995eko apirilaren 5ean, terraza itxi eta 12.020,24 euro ordaindu zenituen horrengatik.

2005eko uztailearen 8an, etxebizitza saldu zenuen 280.000 eurotan.

Azkenik, eskualdaketa baliotik 24.040,48 euro hobekuntzari dagozkio.

⁸⁷ Balore Merkatuari buruzko uztailearen 28ko 24/1988 Legean jasotako bigarren mailako balore merkatuak.

⁸⁸ Azaroaren 22ko 45/1988 Foru Dekretua, zerga araudia Balore Merkatuari buruzko uztailearen 28ko 24/1988 Legearen xedapenetara egokitzen duena (1. artikulua).

Etxebizitzaren ondare irabaziaren kalkulua:

Etxebizitza inorenganatzearen zenbatekoa	280.000,00 € - 24.040,48 €	255.959,52 €
Hobekuntza inorenganatzearen zenbatekoa		24.040,48 €
Eskurapenaren benetako balio eguneratua	180.303,63 € x 1,264	227.903,79 €
Gastu eta zerga eguneratuak	21.035,42 € x 1,264	26.588,77 €
1991ko amortizazio eguneratuak	901,52 € x 1,264	1.139,52 €
1992ko amortizazio eguneratuak	1.803,04 € x 1,264	2.279,04 €
1993ko amortizazio eguneratuak	901,52 € x 1,264	1.139,52 €
Amortizazioak, guztira		-4.558,08 €
Eskurapen balio eguneratua (227.903,79 € + 26.588,77 € - 4.558,08 €)		249.934,48 €
Ondare irabazia	255.959,52 € -249.934,48 €	6.025,04 €
Iraupenaldia (1991/1/10 - 1996/12/31)	5 urte, 11 hilabete, 21 egun	6 urte
Portzentaje murriztailea	11,11 x (6-2)	44,44
Murrizpena	6.025,04 €-ren %44,44	-2.677,53 €
Etxebizitzaren ondare irabazia	6.025,04 € - 2.677,53 €	3.347,51 €

Hobekuntzaren ondare irabazia

Eskualdaketa balioa		24.040,48 €
Eskurapen balio eguneratua	12.020,24 x 1,343	-16.143,18 €
Ondare irabazia (24.040,48 € - 16.143,18 €)		7.897,30 €

Iraupenaldia (1995/4/5 - 1996/12/31)	1 urte, 8 hilabete, 25 egun	2 urte
Hobekuntzak sortutako ondare irabazia	Ez da murrizten	7.897,30 €
Hobekuntzaren ondare irabazia		7.897,30 €
Ondare irabazia, guztira (3.347,51 € + 7.897,30 €)		11.244,81 €

Ondare irabazi hori oinarri ezargarri berezian sartuko da, urtebetetik gorako epean sortu baita (ikus 9.4).

6.3 Berariazko balorazio arauak

Formula hau da ondare irabazi eta galerak kalkulatzeko arau orokorra:

$$\text{Salmenta balioa} - \text{Erosketa balioa} = \text{Galera edo Irabazia}$$

Salmenta balioari eskualdaketa balioa deritzo, eta erosketa balioari, eskurapen balioa.

Dena den, ondoko kasuetan berariazko balorazio arauak erabiltzen dira.

- Merkatu arauetan negoziatziora onartutako baloreen salerosketa.
- Merkatu arauetan negoziatziora onartu gabeko balore edo partaidetzen salerosketa.
- Ondare sozietateen baloreen edo kapital partaidetzen eskualdaketa.
- Diruzkoak ez diren ekarpenak sozietateei.
- Bazkideen bereizketa edo sozietateen desegitea.
- Negozio lokalaren eskualdaketa.
- Kalte-ordainak ondare elementuen galera edo ezbeharren-gatik.
- Ondasun edo eskubideen trukaketa.
- Biziarteko edo aldi baterako errenten iraungipena.
- Ondasun eskubideen eskualdaketa edo iraungipena.
- Ondare elementuen eskualdaketa biziarteko edo aldi baterako errenta baten trukean.
- Eskualdaketa batetik ez datozen ondasun edo eskubideen txertaketak.
- Futuro eta aukeren merkatuan egindako eragiketak.

Azter ditzagun banan-banan.

6.3.1 Sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu arauetan negoziatzeko onartuak, ordain truke 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 handiago bada kotizatutakoa baino, salmenta balioa nagusituko da.
- 1. **Balore homogeenok**⁸⁹ daudenean, lehendabizi eskuratuak hartuko dira eskualdatutako baloretzat, hau da, zaharrenak (FIFO irizpidea: sartutako lehen akzioa aterako da lehenik). Balore edo partaidetza homogeenotzat hartzen dira jaulkitzaile berarengandik eratorri eta eragiketa finantzario berekoak direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, baldin eta eskualdaketa izaera eta araudi bera badute eta eskubide eta betebeharren antzeko eduki funtsezkoa badute.

Adibidea

Demagun 2005eko apirilaren 15ean, zuk sozietate anonimoaren 400 akzio saldu zenituela Burtsan, 6,01 euroko balio nominala izanik, %300ean, egun horretako kotizazioaren arabera.

⁸⁹ Ikus 4. artikulua Baloreen jaulkipenei eta salmentako eskaintza publikoei buruzko martxoaren 27ko 291/1992 Errege Dekretuan.

Zuk saldutako akzioak lehenago erositako 550 akzioko sorta baten zatia dira, jarraian azalduko denaren arabera:

Akzio kopurua	Eskurapen eguna	Eskurapen prezioa	Prezioa akzio bakoitzeko
250	1987/02/02	3.230,00 €	12,92 €
210	1994/05/06	2.900,00 €	13,81 €
90	1996/01/13	540,90 €	6,01 €

400 akzioen salmentaren ondare irabazi edo galera kalkulatzeko, legezko irizpide hau erabiliko da: saldutakoak dira zaharrenak. Beraz, zuk saldutako 400 akzioak 1987/02/02an erositako 250 akzioei eta 1994/05/06an erositako 150 akzioei dagozkie. Jarraian, 1987/02/02an erositako 250 akzioen ondare irabazi edo galera kalkulatu da aparte, bai eta 1994/05/06an erositako 150 akzioena ere.

	1987/02/02an eskuratuak	1994/05/06an eskuratuak
Salgutako akzioen kopurua (400)	250	150
Eskualdaketa balioa (%300)	4.507,50 €	2.704,50 €
Eskurapen balio eguneratua ¹	3.230,00 € x 1,264 = 4.082,72 €	2.071,50 € x 1,264 = 2.618,38 €
Ondare irabazia	424,78 €	86,12 €
Iraupenaldia 1996/12/31 arte	10 urte	3 urte
Murritzpen portzentajea	-	%25 x (3-2)
Murritzpena	-	21,53 €
Ondare irabazi murriztua	Ez du tributatzen ²	86,12 € - 21,53 € = 64,59 € ³

(1) Akzioak 1994an eta aurreko urteetan erosi zirenez, eskurapen balioaren eguneratze koefizientea 1,230 izango da.

(2) Akzioen iraupenaldia 10 urtekoa izan denez (1987/02/02tik 1996/12/31ra, eta goitik urtebetea biribilduta), ez da tributatu behar ondare irabaziagatik.

(3) Akzioen iraupenaldia 3 urtekoa izan denez (1994/05/06tik 1996/12/31ra, eta goitik urtebetea biribilduta), %25eko koefiziente murriztailea aplikatuko zaio ondare irabaziari (86,12 euro).

- **Zati batean liberatutako akzioak** direnean, zergadunak benetan ordaindutako zenbatekoa izango da haien eskurapen balioa.
- **Erabat liberatutako akzioak** direnean (doako akzioak), arau berezia beharko da akzio bakoitzaren erosketaren balioa kalkulatzeko. Erabat liberatutako akzioen eta akzio zaharren eskurapen balioa kalkulatzeko, kostu osoa titulu zahar nahiz liberatuen kopuruarekin zatitu behar da.

Akzioen kostu osoa

Eskurapen balioa = $\frac{\text{Akzioen kostu osoa}}{\text{Titulu zaharren kop. + titulu liberatuen kop.}}$

Erabat liberatutako akzioak direnean, haien antzinatasuna jatorrizko akzioena izango da.

- **Harpidetza eskubideak** inorenganaten direnean, eskubideen jatorrizko baloreen eskurapen balioa hauxe izango da: erosterakoan ordaindutako zenbatekoa ken harpidetza eskubideak salduz lortutako zenbatekoa, salmenta hori egin ez gero. Harpidetza eskubideak salduz lortutako zenbatekoa handiagoa bada eskubideen jatorrizko baloreen eskurapen balioa baino, eskualdatzaileak eskubideen salmenta urtean izandako ondare irabazi moduan aitortuko du diferentzia.

Era berean, akzio guztien harpidetza eskubideak saltzen ez direnean, akzio zaharrenen eskubideak salduz hartuko dira.

Adibidea

Demagun 1996ko abuztuaren 30ean sozietate anonimo baten 1.000 akzio erosi zenuela Burtzan, 6,01 euroko balio nominala izanik. 1996ko urriaren 8an, harpidetza eskubideak saldu zenituen 4.207,08 eurotan. 2005eko urtarrilaren 1ean, berriro harpidetza eskubideak saldu zenituen, 3.005,06 eurotan. Azkenik, 2005eko abuztuaren 8an, akzioak saldu zenituen 2.404,05 eurotan.

Harpidetza eskubideen salmenta 1996/10/8an

Ez du ondare gehikuntza edo murrizpenik sortu, nahiz eta akzioen eskurapen balioa 1.802,92 euroko kopururaino murriztu den (6.010,00 € - 4.207,08 €).

Harpidetza eskubideen salmenta 2005/01/1ean

Eskurapen balioaren gaineko soberakina, 1.202,14 eurokoa izanik (3.005,06 € - 1.802,92 €), saltzaile modua izandako ondare irabazia da. Urtebetetik gorako epean sortu denez, oinarri ezargarri berezian sartuko da (*ikus 9.4*).

Harpidetza eskubideen salmenta 2005/08/8an

Eskualdaketa balioa		2.404,05 €
Eskurapen balioa	6.010,00 € -4.207,08 € - 1.802,92 €	0 €
Ondare irabazia		2.404,05 €

Urtebetetik gorako epean sortu denez, oinarri ezargarri berezian sartuko da (*ikus 9.4*).

6.3.2 Sozietate edo entitateen fondo propioetan parte hartzea adierazten duten baloreak, merkatu arautuetan negoziatzeko onartu gabeak, ordain truke eskualdatzea.

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

- Eskualdaketa gutxieneko balioa ezarriko da, eta balio aitortuari nagusituko zaio, baldin eta ez bada frogatzen zenbateko aitortua alderdi independenteek merkatuko baldintza arruntetan hitzartuko zutenarekin bat datorrenik.

Hori frogatzen ez bada, salmenta balioa bi hauetako **handiena** izango da:

- Zergaren sortzapen egunaren aurretik **itxizko azken ekitaldiari** dagokion balantzetik ateratako **balio teorikoa**.

- b) Zergaren sortzapen egunaren aurretik sozietatean itxitarako hiru ekitaldien emaitzen batez bestekoa **100eko 20 tasaz kapitalizatzen** den balioa.

Azken honen ondorioetarako, mozkin gisa zenbatuko dira banatutako dibidenduak eta erreserbetarako esleipenak, balantzeak erregularizatu edo eguneratzekoak alde batera utzita.

Eskuratzaileari dagozkion balore edo partaidetzen balioa zehazteko kontuan hartuko da honela kalkulaturako eskualdaketa balioa.

- **Balore homogeenak**⁹⁰ daudenean, lehendabizi eskuratuak hartuko dira eskualdatutako baloretzat, hau da, zaharrenak (FIFO irizpidea: sartutako lehen akzioa aterako da lehenik). Balore edo partaidetza homogeenotzat hartzen dira jaulkitzaile berarengandik eratorri eta eragiketa finantzario berekoak direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, baldin eta eskualdaketa izaera eta araudi bera badute eta eskubide eta bete-beharren antzeko eduki funtsezkoa badute.
- **Zati batean liberatutako akzio edo partaidetzak** direnean, zergadunak benetan ordaindutako zenbatekoa izango da haien eskurapen balioa.
- **Erabat liberatutako akzio edo partaidetzak** direnean (doako akzioak), arau berezia behar da akzio bakoitzaren erosketa balioa kalkulatzeko. Erabat liberatutako akzioen eta akzio zaharren eskurapen balioa kalkulatzeko, kostu osoa titulu zahar nahiz liberatuen kopuruarekin zatitu behar da

Akzioen kostu osoa

$$\text{Eskurapen balioa} = \frac{\text{Titulu zaharren kop.} + \text{titulu liberatuen kop.}}{\text{Eskurapen balioa}}$$

Erabat liberatutako akzioak direnean, haien antzinasuna jatorrizko akzioena izango da.

- Balore edo partaidetza horietatik datozen **harpidetza eskubideen** eskualdaketa zenbatekoa eskualdatzailearentzat ondare irabazitzat hartuko da eskubide horiek saldu diren zergaldian.

Adibidea

Demagun: 1996ko apirilaren 11n, Burtsan kotizatzen ez duen sozietate anonimo baten 1.000 akzio harpidetu zenituen, balio nominala 6,01 eurokoa izanik. 1997ko irailaren 15ean, sozietate beraren beste 1.000 akzio erosi zenuen (balore homogeenak) 7.813,16 eurotan.

2005eko abenduaren 31n, 1.200 akzio saldu zenituen 6.490,93 eurotan, eta ez duzu zuzenbidean nahikoa den frogarik prezio hori alderdi independenteek merkatuko baldintza arruntetan hitzartuko zutenarekin bat datorrela frogatzeko.

Sozietatearen kapitala 10.000 akzios osatuta dago. Sozietateak uztailearen 31n ixten du ekitaldi soziala, eta sozietatearen azken hiru ekitaldietako mozkinak honako hauek izan dira hurrenez hurren: 6.010,12 €, 9.015,18 €, eta 12.020,24 €.

Azkenik, balio teorikoa 7,95 eurokoa da 2005eko uztailean itxitarako balantzearen arabera.

⁹⁰ Ikus 4. artikulua Baloreen jaulkipenei eta salmentako eskaintza publikoei buruzko martxoaren 27ko 291/1992 Errege Dekretuan.

Eskualdaketa balioa

Salmentaren zenbatekoa alderdi independenteek finkatutakoarekin bat datorrenik frogatu ez duzunez, balio hauetako handiena aplikatuko da:

- Balio teorikoa: 7,95 euro.
- Kapitalizazio balioa: 4,51 €

$$\frac{(6.010,12 + 9.015,18 + 12.020,24) / 3}{0,2} = 45.075,90$$

$$\frac{45.075,90}{10.000} = 4,51 \text{ €}$$

1996/04/11n harpidetutako akzioen irabazia

Eskualdaketa balioan	1.000 x 7,95 €	7.950,00 €
Eskurapen balio eguneratua	6.010,00 x 1,293	-7.770,93 €
Ondare irabazia		179,07 €

1997/09/15ean erositako akzioen galerak

Eskualdaketa balioa	200 x 7,95 €	1.590,00 €
Eskurapen balioa	200 x 7,81 €	1.562,00 €
Eskurapen balio eguneratua	1.562,00 € x 1,264	-1.974,37 €
Ondare galera		-384,37 €

Ondare irabazia eta galera urtebetetik gorako epean sortu direnez, elkarren artean integratu eta konpentsatuko dira (ikus 9.4).

6.3.3. Ondare sozietateen baloreak eta kapital partaidetzak eskualdatzea

Ondare sozietateen baloreak edo kapital partaidetzak eskualdatzen direnean, jarraibide berezi hauek erabiliko dira ondare irabazi edo galera kalkulatzeko:

- Ondare irabazi edo galera kalkulatzeko, **eskurapen eta titularitate balioaren** eta eskualdaketa balioaren arteko kenketa egingo da. Eskurapen eta titularitate balioa ondoko bi zenbatekoen batura izango da:
 - a) Baloreak (akzioak) edo kapitaleko partaidetzak eskuratze-ko ordaindu den zenbatekoa. Eskurapena ordain gabea izan bada, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari buruzko arauetatik ateratzen den balioa hartuko da.
 - b) Banatu gabe geratu diren baina aipatu akzio edo partaidetzen eskurapen egunetik eskualdaketa egunera bitarteko denboran ondare sozietateen erregimenean zerga ordaindu zuten zergaldietan sozietateak lortu dituen mozkinen zenbatekoa.
 - c) Sozietatean mozkinak lortu ondoren baloreak eskuratu zituzten bazkideek, eskurapen baliotik, sozietatea ondare sozietateen erregimenera 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 aktiboaren kontabilitate balio garbia Ondarearen gaineko Zergaren ondorioetarako izango luketen balioarekin edo, txikiagoa bada, merkatuko balioarekin ordezkatu ondoren.

- **Balore homogeenak** daudenean⁹¹, lehendabizi eskuratuak hartuko dira eskualdatutako baloretzat, hau da, zaharrenak (FIFO irizpidea: sartutako lehen akzioa aterako da lehenik). Balore edo partaidetza homogeenotzat hartzen dira jaulkitzaile berarengandik eratorri eta eragiketa finantzario berekoak direnak, finantzaketaren lorpen sistematikoa barne, baldin eta eskualdaketa izaera eta araudi bera badute eta eskubide eta betebeharren antzeko eduki funtsezkoa badute.
- **Zati batean liberatutako akzioak direnean**, zergadunak benetan ordaindutako zenbatekoa izango da haien eskurapen balioa.
- **Erabat liberatutako akzioak direnean** (doako akzioak), arau berezia beharko da akzio bakoitzaren erosketa balioa kalkulatzeko. Erabat liberatutako akzioen eta akzio zaharren eskurapen balioa kalkulatzeko, kostu osoa titulu zahar nahiz liberatuen kopuruarekin zatitu behar da.

Akzioen kostu osoa

$$\text{Eskurapen balioa} = \frac{\text{Akzioen kostu osoa}}{\text{Titulu zaharren kop.} + \text{titulu liberatuen kop.}}$$

Erabat liberatutako akzioak direnean, haien antzinasuna jatorrizko akzioena izango da.

- Ondare sozietateen atal honetan ere aplikatuko da Gidaliburuko 6.3.1 eta 6.3.2 ataletan **harpidetza eskubideen alorrean** jasotakoa. Harpidetza eskubide guztiak eskualdatzen ez direnean, lehendabizi eskuratutako baloreen eskubideak izango dira eskualdatuak.

6.3.4. Sozietateei diruzkoak ez diren ekarpenak egitea

Zergadunak ondasun bat (etxebizitza, adibidez) edo eskubide bat sozietate bati ematen dionean eta horren trukean akzio edo partaidetzak jasotzen dituzenean, diruzkoak ez diren ekarpenek ari gara.

Ondare irabazi edo galera kalkulatzeko, berezitasun hauek hartuko dira kontuan:

- Ondoko zenbateko hauen artean **handiena** izango da eskualdaketa balioa:
 - a) Ondasun edo eskubide haien trukean sozietateetik jasotako **akzio edo partaidetzen balio nominala** edo, hala badagokio, balio nominal horren zatia. Jaulkipen primen zenbatekoa erantsiko zaio balio honi.
 - b) Ondasun edo eskubide haien trukean sozietateetik jasotako **akzio edo partaidetzen kotizazio balioa** (Burtsan kotizatuak badira). Ekarpina formalizatzen den eguneko izango da kotizazioa edo, egun horretan Burtsan saiorik ez badago, aurreko egunekoak.
 - c) **Sozietatera ekarritako ondasun edo eskubidearen merkatuko balioa.**

Diruzkoa ez den ekarpenaren ondorioz jasotako akzio edo partaidetzen eskurapen balioa zehazteko hartuko da kontuan horrela kalkulaturako eskualdaketa balioa.

- Gainera, kontuan hartuko da bategiteei, bereizketei eta aktibo ekarpenei nahiz balore trukaketei eta aktibo eta pasibo osoaren lagapenei buruzko zerga araudi berezian ezarritakoa.⁹²

LABURPENA

Kopuru handiena hauen artean:

- 1) Jasotako akzioen balio nominala
- 2) Akzio horien kotizazio balioa
- 3) Ekarpenen merkatuko balioa

- Eskurapen balioa

Irabazia edo galera

Adibidea

Demagun: 2005eko urtarrilaren lehen etxebizitza baten ekarpina egin zenien Datasa SA sozietateari; etxebizitzaren balorazioa 117.197,36 eurokoa zen, txosten perizialaren arabera. Horren trukean, 6,01 euroko balio nominala zuten 20.000 akzio jaso zenituen sozietate horretatik, Burtsan kotizatu gabe zeudelarik. Etxebizitza 1996ko abenduaren 30ean erosi zenuen 84.141,69 euroren trukean. Gainera, garai hartan 9.015,18 euro ordaindu zenituen erosketari lotutako gastu eta tributuengatik. Azkenik, ondasunaren merkatuko balioa 180.303,63 eurokoa da.

Balore zerrenda

- Ekarpenerengatik jasotako akzioen balio nominala: 120.200,00 euro.
- Tituluen kotizazio balioa: ez dago kotizaziorik.
- Ondasunaren merkatuko balioa: 180.303,63 euro.

Nagusitu den eskualdaketa balioa: 180.303,63 euro.

Eskurapen balio eguneratuaren kalkulua

Ordaindutako zenbatekoa	84.141,69 € x 1,293	108.795,21 €
Gastu eta zergak	9.015,18 € x 1,293	11.656,63 €
Eskurapen balio eguneratua (108.795,21 € + 11.656,63 €)		120.451,84 €

Ondare irabaziaren kalkulua

Eskualdaketa balioa		180.303,63 €
Eskurapen balio eguneratua		120.451,84 €
Ondare irabazia	(180.303,63 € - 120.451,84 €)	59.851,79 €

⁹¹ Ikus 4. artikulua Baloreen jaulkipenei eta salmentako eskaintza publikoei buruzko martxoaren 27ko 291/1992 Errege Dekretuan.

⁹² Bategiteak, bereizketak, aktibo ekarpenak, balore trukeak eta aktibo nahiz pasibo osoaren lagapenak egiteko zerga erregimen berezia Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasota dago.

Ondare irabazi hori oinarri ezgarri berezian sartuko da, urtebetetik gorako epean lortu baita (ikus 9.4)

6.3.5 Bazkideak banatu edo sozietateak desagitea

Kasu hauetan ondare irabazi edo galera kalkulatzeko zein berezitasun dagoen aztertuko dugu:

- **Bazkideak elkarrengandik bereizten badira** edo sozietate bat desagiten bada, bazkidearen ondare irabazi edo galera hauxe izango da: sozietatearen likidazio kuotaren balio edo bazkideak jasotako ondasunen merkatuko balioaren eta tituluaaren edo kapitaleko partaidetzaren eskurapen balioaren arteko diferentzia. Ondare irabazi edo galera horrek ez du zerikusirik sozietatearen berari dagokion ondare irabazi edo galerarekin.
- **Sozietateen bereizketa, bategite edo zurgapen kasuetan**, ondoko balio hauen arteko diferentzia izango da zergadunaren ondare irabazi edo galera:
 - a) Bazkidearen partaidetzaren titulu, eskubide edo baloreen eskurapen balioa.
 - b) Bazkideak jasotako titulu, numerario edo eskubideen merkatuko balioa edo berak emandakoen merkatuko balioa.

Gainera, kontuan hartuko da bategiteei, bereizketei eta aktibo ekarpenei nahiz balore trukaketei eta aktibo eta pasibo osoaren lagapenei buruzko zerga araudi berezian ezarritakoa.⁹³

Adibidea

Demagun: 1996ko irailaren 20an, zuk Asfal sozietatearen %20 erosi zenuen 120.160,00 eurotan (6,01 euroko nominala duten 16.000 akzioko sorta, 7,51 eurotan, Burtsan kotizatuta). 2005eko otsailaren 1ean, sozietatearen xedea aldatzea erabaki da, eta sozietateak bereizi zara. Horren trukean, sozietatearen lokal bat jaso duzu, 150.253,03 eurokoa. Lokalaren merkatuko balioa 168.283,39 eurokoa da.

Eskualdaketa balioa	Ondasunaren merkatuko balioa	168.283,39 €
Eskurapen balio eguneratua	120.160,00 € x 1,293	155.366,88 €
Ondare irabazia	(168.283,39 € - 155.366,88 €)	12.916,51 €

6.3.6 Negozio-lokala eskualdatzea

Errentari batek beste errentari bati lokalaren jabetza aldatzen dionean, lokalak laga duenari egotziko zaio ondare irabazia, eskualdaketa dagokion zenbatekoan.

Eskualdaketa eskubidea prezio bidez eskuratu denean, eskurapen balioetat hartuko da prezio hori.

6.3.7 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

⁹³ Bategiteak, bereizketak, aktibo ekarpenak, balore trukeak eta aktibo nahiz pasibo osoaren lagapenak egiteko zerga erregimen berezia Sozietateen gaineko Zergaren araudian jasota dago.

balioaren zati proportzionalaren arteko diferentzia izango da ondare irabazi edo galera.

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

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.

Adibidea

Demagun: 1996ko otsailaren 20an, etxebizitza bat erosi zenuen 120.202,42 eurotan. Garai hartan, 12.020,24 euro ordaindu zenituen erosketari lotutako gastu eta zergak zirela eta. Ondoren, etxebizitza errentan eman zenuen, hutsik, 1997ko urtarrilaren 1etik 1997ko ekainaren 30era (amortizazioa: 901,52 euro).

1997ko uztailaren 1etik aurrera, zure familiaren oporretako etxebizitza izan da. 2005eko irailaren 20an, erabat suntsituta geratu zen etxebizitza, sutea zela medio. Aseguruak 108.182,18 euroko kalte-ordaina eman zizun etxebizitzagatik. Lurzoruaren balioa %30ekoa da erreferentzia katastralaren arabera.

Eskurapen balio eguneratuaren kalkulua:

Eskurapenaren benetako zenbatekoa	120.202,42 € x %70 = 84.141,69€ 84.141,69 € x 1,293	108.795,21 €
Gastuak eta zergak	12.020,24 € x %70 = 8.414,17 8.414,17 x 1,293	10.879,52 €
1997ko amortizazioak	901,52 € x 1,264	-1.139,52 €
Eskurapen balio eguneratua (108.795,21 € + 10.879,52 € - 1.139,52 €)		118.535,21 €

Esan behar da lurzorua ez dela hondatzen; beraz, kalte-ordaina eraikuntza balioarekin alderatzen da.

Ondare irabaziaren kalkulua:

Sutea dela eta jasotako kalte-ordaina	130.000,00 €
Eskurapen balio eguneratua	118.535,21 €
Ondare irabazia (130.000,00 € - 118.535,21 €)	11.464,79 €

6.3.8 Ondasunak edo eskubideak trukatea

Zergadunak ondasun edo eskubide bat beste baten trukean hartzen duenean (adibidez: orube bat etxebizitzaren trukean ematen badu), ondasun edo eskubidearen eskurapen balioaren eta ondoko balioetako handienaren arteko diferentzia izango da ondare irabazi edo galera:

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

Adibidea

Demagun: 2005eko urtarrilaren 30ean, 1996ko uztailaren 30ean herentzia moduan jasotako zigilu bilduma bat trukatu duzu (balioa Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergan: 11.118,72 euro) pintore ezagun baten margo batekin. Zigilu bildumaren merkatuko balioa 24.040,48 eurokoa da, eta margoarena 30.050,61 eurokoa da.

2005/01/30ean egindako trukaketa		
Koadroaren merkatu balioa		30.050,61 €
Zigilu bildumaren eskurapen balio eguneratua	11.118,72 € x 1,293	14.376,50 €
Ondare irabazia	30.050,61 € - 14.376,50 €	15.674,11 €

6.3.9 Biziarteko edo aldi baterako errentak iraungitzea

Biziarteko edo aldi baterako errentaren kontratua dela medio, zorduna behartuta dago pertsona bati (edo batzuei) urteko pensio edo errenta bat ordaintzera epe jakin batean edo bizi bitartean, pertsona horrek eman dizkion ondasun higikor edo higiezin batzuen trukean.

Errenta ordaintzeko betebeharra desagertzen denean (adibidez, errenta hartzailea hiltzean), zorra ere desagertuko da. Horregatik, kontratua amaitzean, errentak ordaintzera behartuta dagoenak kalkulatu behar du berak ordaindutako errentak handiagoak ote diren berak jasotako kapitalaren eskurapen balioa baino (errentak gaur egun duen balio aktuariala) (beraz, galera izango litzateke) edo, bestela, berak ordaindutako kopuru osoa txikiagoa ote den (beraz, irabazia izango litzateke).

6.3.10 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.

6.3.11 Ondasun eskubideak eskualdatzea edo iraungitzea

Zergadunak ondasun higiezinaren gaineko gozamenezko ondasun eskubide bat saltzen badu (adibidez, etxebizitzaren gaineko usufuktua), honela kalkulatu du zergadunak ondare irabazi edo galera:

- Eskurapen balioa kapital higiezinaren etekinik izan ez zuen denboraren proportzioan gutxituko da.
- Emaitzaren eta usufuktua salmenta balioaren arteko diferentzia kalkulatu du. Diferentzia hori ondare irabazi edo galera izango da (salmenta balioa handiagoa bada, irabazia izango da; bestela, galera).

Adibidea

Demagun: 2002ko urtarrilaren 1ean, etxebizitza baten usufuktu eskubide erreala eskuratu zenuen 5 urteko eperako. Horregatik, 6.010,12 euro ordaindu zenuen. Lehendabiziko hiru urteetan, bigarren etxebizitza gisa erabili zenuen. 2005eko urtarrilaren 1ean, usufuktua saldu zenuen 2.404,05 eurotan.

Usufuktu eskurapen balioa	eskubidearen 6.010,12 € x 1,079	6.484,92 €
---------------------------	---------------------------------	------------

Murrizpen eguneratua, sarrerarik izan gabeko epearen arabera (3 urte): $6.010,12 \text{ €} / 5 = 1.202,02 \text{ euro}$.

2002	1.202,02 € x 1,079	1.296,98 €
2003	1.202,02 € x 1,049	1.260,92 €
2004	1.202,02 € x 1,020	1.226,06 €
Guztira		3.783,96 €

Eskurapen balioa	6.484,92 € - 3.783,96 €	2.700,96 €
Eskualdaketa balioa		2.404,05 €
Ondare galera	2.404,05 € - 2.700,96 €	-296,91 €

6.3.12 Eskualdaketatik eratorri gabeko ondasunak edo eskubideak integratzea

Adibidez, zergadunak sari bat irabazten du lehiaketa batean (ibilgailua, bidaia...), ondasun edo eskubidearen merkatuko balioa izango da zergadunaren ondare irabazia.

6.3.13 Futuro eta aukeren merkatuan egindako eragiketak

Abenduaren 20ko 1814/1991 Errege Dekretuan araututako futuro eta aukeren merkatuetan egindako eragiketetan, eragiketak berarekin zergadunak egindako jarduera ekonomikoen garapenean hitzartutako eragiketa nagusi baten estaldura ez dakarrenean lortzen den etekina hartuko da ondare irabazi edo galeratzat.

ERNE: eragiketa hori zergadunaren jarduera ekonomikoen eragiketa nagusi baten estaldura bada, jarduera ekonomikoen errenta moduan tributatu du etekinak.

6.4 Justifikatu gabeko ondare irabaziak

Zergadun batek ondasun edo eskubideak bidegabeki eduki, aitortu edo eskuratu dituztenean, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan aitortu gabeko sarrera iturri bat edo Ondarearen gaineko Zergan alde zuzeneko ondare bat egon gabe, haiek atzeman diren zergaldian ondasun edo eskubide horien errenta baliokideak lortu zituela ulertuko da, oinarri likidagarri orokorrean sartu beharreko errenta moduan egotziko zaizkio ekitaldi horretan.

Interesatuak errenta horiek lortu zituzten zergaldian egotzi ahal izango ditu, baldin eta aurretik inorenganatu zituzten beste etekin batzuetatik edo bestelako ondare elementuetatik datozela frogatzen badu.

Era berean, zergadunak benetan ez dauden zorrak Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren aitopenean edo Ondarearen gaineko Zergaren aitopenean sartu dituztenean, justifikatu gabeko ondare irabazi baten baliokidea izango da haien zenbatekoa.

Justifikatu gabeko ondare irabaziak ageri zaizkien ondasun edo eskubideen titularrari egotziko zaizkio.

6.5 Nori egotzen zaizkio ondare irabazi eta galerak?

Ondarearen gaineko Zergaren arabera ondare irabazi eta galerak sortzen dituzten ondasun, eskubide eta gainerako ondare elementuen titular diren zergadunei egotziko zaizkie.

Justifikatu gabeko ondare irabaziak aitortutako ondasun edo eskubideen titularraren arabera egotziko dira.

Baldin eta **senar-emazteak edo**, bestela, Izatezko bikoteei buruzko 2/2003 Legearen arabera osatutako **izatezko bikotea** badira, ezkontide bakoitzari edo bikoteko kide bakoitzari esleituko zaio ezkontideen erregimen ekonomikoari edo izatezko bikotearen ondare erregimenari buruzko xedapen edo itunen arabera bienak diren ondasun eta eskubideen irabazi eta galeren erdia, non eta bestelako partaidetza-kuota bat dagoela frogatzen ez bada. Aitzitik, ondasun eta eskubide pribatuaren ondare irabazi eta galerak haien titularrak den ezkontideari edo izatezko bikoteko kideari dagozkie.

Bestalde, **ondasun edo eskubideen titularrak nor den behar bezala frogatu gabe** dagoenean, Zerga Administrazioak eskubidea izango du zerga erregistro batean edo bestelako erregistro publikoetan hala agertzen dena titulartzat hartzeko. Beraz, hari egotziko zaizkio ondasun edo eskubide horien ondare irabazi eta galerak.

Aldez aurretik egindako eskualdaketa batetik ez datozen ondasun eta eskubideen eskurapenak ondare edo eskubide horiek lortzeko eskubidea duen edo zuzenean irabazi dituen pertsonaren ondare irabazitzat joko dira.

6.6 Noiz aitortzen dira ondare irabazi eta galerak?

Oro har, zergaren oinarrian jaso behar diren errentak zehazteko, hala sarrerak nola gastuak sortu diren zergaldikoak izango dira, ordaindu edo kobratu diren unea beste bat izan arren.

Bereziki, **ondare irabazi eta galerak** ondare aldaketa hori izan den zergaldiari egotziko zaizkio.

Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketak direnean, zergadunak eragiketa horietan lortutako errentak proportzionalki egotzeko aukeratu dezake, kobrantzak exijigarriak diren heinean.

Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketak direla ulertuko da eragiketetan prezioa osorik edo zatika ordainketa desberdinen bidez jasotzen denean, baldin eta ondasuna eman edo eskura jartzen denetik azken epearen mugaegunera doan tartea urtebetetik gorakoa bada.

Epeka edo prezio geroratuarekin egindako eragiketa bat kanbio letra bidez ordaintzen bada, osorik edo zati batean, eta letra horiek epemuga iritsi aurretik irimo eskualdatu badira, letren eskualdaketa zergaldian egotziko da errenta.

Halere, eskualdatzailearentzat inoiz ere ez zaie tratamendu hori emango biziarteko edo aldi baterako errenten kontratuetatik datozen eragiketari. Ondasun eta eskubideak biziarteko edo aldi baterako errenta baten trukean eskualdatzen direnean, errenta eratzen den zergaldian aitortuko du ondare irabazi edo galera errenta hartzaileak.

Zer egin behar da egoitza atzerrira aldatzen bada?

Zergapekoa atzerrira egoitza aldatu eta zergadun izateari uzten badio, aitortzeko dauzkan errenta guztiak jaso behar dira egoitza aldatu aurreko tokian zerga honengatik aitortu beharreko azkeneko zergaldiari dagokion oinarri ezargarrian, erregelamendu bidez finkatzen diren baldintzetan. Hala badagokio, aitorten likidazio

osagarri bat egin beharko da, zigorrik, berandutza interesik eta inolako errekarurik gabe.

Eta zergaduna hiltzen bada?

Zergaduna hiltzen bada, aitortu beharreko azken zergaldiari dagokion oinarri ezargarrian jaso behar dira aitortzeko dauden errenta guztiak.

6.7 Berrinbertsio kasuak

6.7.1 Zer gertatzen da inbertsio kolektiboko erakundeen akzio edo partaidetzak berreskuratu edo eskualdatzeagatik lortutako zenbatekoa berrinbertitzen bada?

Baldin eta inbertsio kolektiboko erakundeetako partaidetza edo akzioak berreskuratu edo eskualdatzeagatik lortutako zenbatekoa inbertsio kolektiboko beste erakunde batzuetako akzio edo partaidetzak eskuratu edo harpidetzeko erabiltzen badira arazuz ezarriko den prozedurari jarraiki, itzulketan edo eskualdaketa sortutako ondare irabaziak edo galerak ez dira konputatuko, eta harpidetutako akzio edo partaidetzak eskualdatu edo itzuli diren akzio edo partaidetzen eskurapen balio eta data bera izango dituzte. Hori guztia honako kasuetan gertatuko da:

- Inbertsio fondo gisa kalifikatuta dauden inbertsio kolektiboko erakundeen partaidetzak berreskuratzen direnean.
- Sozietate izaera duten inbertsio kolektiboko erakundeen akzioak eskualdatzen direnean, baldin eta ondoko bi baldintzak betetzen badira:
 - Akzioak eskualdatzen diren inbertsio kolektiboko erakundeetan 500 bazkide baino gehiago izatea.
 - Zergadunak ez edukitzea eskualdaketa egin aurreko hamabi hilabeteetako momenturen batean, %5etik gorako partaidetzarik inbertsio kolektiboko erakundearen kapitallean.

Geroratze erregimen hau ez da aplikatuko edozein bitarteko erabiliz zergadunaren esku jartzen denean inbertsio kolektiboko erakundeetako akzio edo partaidetzak itzuli edo eskualdatzetik datorren zenbatekoa.

Erregimen hau aplikaziozkoa izango zaie inbertsio kolektiboko erakundeen bazkide edo partaideei, erakunde horiek baldintza hauek betetzen dituztenean: Europako Kontseiluak 1985eko abenduaren 20an emandako 85/611/EEE Artzetarauan erregulatuta egotea, paradisu fiskaltzat⁹⁴ hartutako herri edo lurraldeetan eraturako inbertsio kolektiboko erakundeak ez izatea, Europako Batasuneko estatu batean eratu eta helbideratuta egotea, eta Balore Merkatuko Batzorde Nazionalaren erregistro berezian izena emanda agertzea egoitza Espainian duten entitateek merkaturatzearen ondorioetarako. Hona hemen kasu honetan bete beharreko baldintzak:

- Inbertsio kolektiboko erakundeetako akzio edo partaidetzak Balore Merkatuko Batzorde Nazionalaren izena emanda dauden entitate merkaturatzaileen bitartez eskuratu, harpidetu, eskualdatu edo itzuliko dira.
- Inbertsio kolektiboko erakunde ataletan edo azpifondoetan egituratuta badago, bazkide kopurua eta gehieneko partai-

⁹⁴ 1kus 7. kapituluaren barruan (Errenta egozpena) 7.3 apartatua, paradisu fiskaltzat hartutako inbertsio kolektiboko erakundeetako bazkide edo partaideen zerga erregimenari dagokionez.

detza portzentajea (inbertsio kolektiboko erakundearen kapitalaren %5etik gora) ulertuko da merkaturatutako atal edo azpifondo bakoitzari buruzkoa dela.

Bazkide kopurua prozedura honi jarraituta zehaztuko da:

- Abenduaren 4ko 35/2003 Legeak arautzen dituen inbertsio kolektiboko erakundeetarako, erakundeak Inbertsio Kolektiboko Erakundeak buruzko 35/2003 Legeak jasotakoaren arabera Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalari eskualdaketa edo itzulketa egin aurretik bidali dion hiruhilabeteko azken txostenean jasota agertzen den akziodun kopurua.
- Zergaren Foru Arauak 45.bis artikuluan 2 apartatuan jasotako inbertsio kolektiboko erakundeetarako, Espainian establezimendua duen eta inbertsio kolektiboko erakundeak edo horren entitate kudeatzaileak horretarako izendatu duen entitate merkaturatzaile bakar batek Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalari eskualdaketa edo itzulketa datuen aurretik merkaturatutako atal edo azpifondo bakoitzari buruz bidali dion urteko azken komunikazioan jasota agertzen den akziodun kopurua. Aurretik jasotakoaren eta ondorengo apartatuan xedatutakoaren ondorioetarako, komunikazio horretan ondoko hauek jaso beharko dira: atal edo azpifondo bakoitzaren akziodunen kopuru osoa, erakunde, atal edo azpifondoaren ondare osoa, eta aurreko datuen data; era berean, gehienez urtebeteko baliagarritasun epea izango du aipatu datatik aurrera.

Balore Merkatuaren Batzorde Nazionalak informazio hori jendaurrean jarriko du, eta letra honetan aipatutako informazioaren beharkizun teknikoak eta komunikazio prozedurak zehaztuko ditu.

Inbertsio kolektiboko erakundearen kapitalean izan daitekeen partaidetzaren gehieneko portzentajea honela zehaztuko da:

Sozietate izaera duen inbertsio kolektiboko erakunderen baten esku hartzen duen eragiketei dagokienez apartatu honetan jasotako gerorapen erregimenera bildu nahi duen zergadunak agiri bidez zera jakinarazi beharko die eskualdaketa edo itzulketako eta erosketako edo harpidetzako eragiketaketan egiten dituzten entitateei: inoiz ere ez duela parte hartu eragiketaren aurreko hamabi hilabeteen barruan inbertsio kolektiboko erakundearen kapitalaren %5ean baino gehiagotan. Aipatu entitateek zerga betebeharren irautzitze epearen barruan zergadunak jakinarazitako dokumentazioa gorde beharko dute Zerga Administrazioaren esku.

Ondorio horietarako, bazkide kopuruari buruz eta euren identitate nahiz partaidetza portzentajeari buruz dagoen informazioa ez da datu garrantzitsua izango.

6.7.2. Zer gertatzen da ohiko etxebizitzaren zenbatekoa berrinbertitzen bada?

Zergadunaren ohiko etxebizitza salduz lortzen diren ondare irabaziaz salbuetsita egongo dira, baldin eta salmentaren zenbateko osoa ohiko beste etxebizitza bat erosteko erabiltzen bada, hau da, berrinbertitzen bada.

Horretarako, berdin da etxebizitza bat erostea edo halakotzat hartuko den bat birgaitzea, baldin eta baldintza hauetako bat betetzen bada:

- Eusko Jaurlaritzaren abenduaren 30eko 317/2002 Dekretuak, ondare hiritartua eta eraikia birgaitzeko jarduketara babestuei buruzkoak, jarritako baldintzetan birgaitzea.

- Birgaitzea hori jarduketa babesgarriztat kalifikatzea ekainaren 12ko 1186/1998 Errege Dekretuan edo horren ordezkodiren estatuko arauetan.

Zer ulertu behar da ohiko etxebizitza gisa?

Gogora dezagun zer ulertu behar den ohiko etxebizitza gisa, 3. kapituluaren azalduetakoaren arabera.

- **Ohiko etxebizitzat** hartuko da zergadunak, hiru urteko epe jarraituan, egoitza duena. Hala ere, etxebizitza ohikoa izan dela joko da epe hori igaro ez arren zergaduna hil denean, edo ezinbestez etxebizitzaz aldatzea eragiten duten zirkunstantziak sortu direnean (senar-emazteak banatzea, lizatezko bikoteei buruzko maiatzaren 7ko 2/2003 Legeak jasotakoaren arabera osatutako izatezko bikotea desagitea, lantokiz aldatzea, lehen enplegua edo beste enplegu bat eskuratzea, besteak beste).
- **Ohiko etxebizitza kontzeptutik kanpo** geratuko dira lorategiak, parkeak, igerilekuak eta kirol instalazioak, garajeak eta, oro har, etxebizitzatik bertatik at dauden beste eranskin edo elementu guztiak. Halere, elementu horiek etxebizitzarekin batera finka erregistral bakarria osatzen dutenean ohiko etxebizitzat hartuko dira.

Zein epetan berrinbertitu behar da?

Aurreko ohiko etxebizitzaren salmentaren zenbateko osoa **bi urtetan baino gutxiagotan** inbertitu beharko da, aldi bakarrean nahiz elkarren segidan.

Berrinbertsioa epearen barruan egin dela ulertuko da ohiko etxebizitzaren salmenta epeka edo prezio geroratuan egin denean, baldin eta epeen zenbatekoa berria erosteko erabiltzen bada haiek jasotzen diren urte beraren barruan.

Zergadunak eskualdatutako etxebizitzaren salmenta prezioa salmentaren urte berean berrinbertitzen ez duenean, aipatu baldintza eta epeetan berrinbertitzeko asmoa jasota utzi beharko du ondare irabazia lortzen duen ekitaldiko zerga aitortpenean.

Era berean, berrinbertsioagatik salbuespena egiteko eskubidea izango du baldin eta zergadunak lehenik ohiko etxebizitza berria erosi eta ondoren aurrekoa saltzen badu, baldin eta bi baldintza hauek betetzen badira:

- Etxebizitza berria erosi eta aurrekoa saldu bitartean bi urte baino gehiago ez pasatzea.
- Salmentaren zenbatekoa etxebizitza berria ordaintzeko erabiltzea.

Zer gertatzen da zergadunak ez badu salmentaren zenbateko osoa berrinbertitzen?

Zergadunak aipatu baldintzetan berrinbertitzen badu, baina salmentaren zati bat besterik ez, berrinbertitu ez duen zatia dagokion irabaziagatik tributatu du.

Zer gertatzen da zergadunak ez baditu berrinbertsioaren baldintzak betetzen?

Berrinbertsioaren baldintzetako bat ez badu betetzen, ondare irabazia tributatu beharko du, salbuetsita egoteari utzi baitio. Horrela gertatzen denean, zergadunak salbuespen gabeko ondare irabaziaren zatia aitortuko du, hura lortu duen urtean. Horretarako, aitorten-likidazio osagarria egin beharko du, berandutza interesak bertan sartu, eta zergadunak baldintzetako bat bete ez zuen urtean aurkeztu.

Zer gertatzen da etxebizitza saltzean etxebizitza erosteko erabilitako kreditua amortizatzen bada?

Horrela gertatzean, salmenta balioaren eta eskualdaketa egunean amortizatu gabe zegoen maileguaren zenbateko nagusiaren arteko (kapitala) diferentzia izango da eskualdaketa balioa (berrinbertsioaren ondorioetarako).

Berrinbertitzeko mugarik ba al dago?

Ohiko etxebizitza bada, 200.000 euroko muga jarrita dago ohiko etxebizitzan inbertitzeagatik kuotan kenkaria egiteko, 2003ko urtarrilaren 1etik aurrera erositako etxebizitzak direnean (180.303,63 euro, aldiz, 2003ko urtarrilaren aurretik erositako etxebizitzetarako). Dena den, ez dago berrinbertitzeko mugarik. Adibidez: zergadunak ohiko etxebizitza 360.607,26 eurotan saldu badu eta 210.354,24 euroko irabazia lortu, ez du irabazia tributatu beharko, baldin eta ohiko etxebizitza berria 390.657,87 eurotan erosten badu, adibidez. Dena den, ez da kenkariduna izango etxebizitza berriagatik lortutako zerga mozkin⁹⁵, izan ere 210.354,24 euroren %15ak jadanik gainditu baitu etxebizitza berria erosteagatik dagozkion 30.000,00 euroak: 200.000,00 euroren %15.

A adibidea

- Demagun 1990eko otsailaren 5ean ohiko etxebizitza erosi zuenuela 60.101,21 eurotan (barne sartuta erosketari lotutako gastuak eta zergak). 2005eko martxoaren 15ean, 102.172,06 eurotan saldu zenuen (erosketari lotutako gastuak eta zergak kenduta). 2005eko abenduaren 10ean, ohiko beste etxebizitza bat erosi duzu 114.192,30 eurotan (barne sartuta erosketari lotutako gastuak eta zergak).

Salmenta balioa		102.172,06 €
Erosketa balio eguneratua	60.101,21 € x 1,264	-75.967,93 €
Ondare irabazia	(102.172,06 € - 75.967,93 €)	26.204,13 €

Erosketa eguna		1990-02-05
Salmenta eguna		2005-03-15
Iraupenaldia 1996/12/31 arte		7 urte
Murrizpen urteak		7 - 2 = 5
Koefiziente murriztailea		0,1111
Koefiziente murriztaile osoa	5 x 0,1111	0,5555
Murrizpena	26.204,13 € x 0,5555	14.556,39 €
Ondare irabazi murriztua	26.204,13 € - 14.556,39 €	11.647,74 €

Ondare irabazia erabat salbuetsita dago, salmentaren zenbateko osoa berrinbertitu duzulako: 102.172,06 euro.

⁹⁵ Ikus, 12. kapituluaren (Kuota likidoa eta kenkariak) etxebizitza inbertsioagatik kenkariari buruzko 12.3.3 apartatua.

- Ohiko etxebizitza berria 84.141,69 eurotan erosten baduzu, salmentaren zenbatekoaren zati bat besterik ez duzu inbertituko. Beraz, irabaziaren zati bat bakarrik salbuetsita egongo da eta, orduan, gainerako zatiagatik zerga ordaindu beharko duzu. Horretarako, irabazi salbuetsia kalkulatu behar da hiruko errege-la erabiliz, eta gainerako zatiagatik zerga ordaindu beharko da.

Irabaziaren zati salbuetsia kalkulatzeko hiruko errege-la:

$$102.172,06 \text{ €-ren ondare irabazia} \quad 11.647,74 \text{ €-koa bada}$$

$$84.141,69 \text{ €-rena} \quad X \quad \text{izango da}$$

$$X = 9.592,26 \text{ € (irabazi salbuetsia)}$$

Beraz, irabaziaren zati honengatik zerga ordaindu beharko duzu: $11.647,74 \text{ €} - 9.592,26 \text{ €} = 2.055,48 \text{ €}$

B adibidea

Bi kasu aztertuko ditugu:

- Demagun: 1. adibidean, ohiko etxebizitza erosi ahal izateko mailegu bat erabili duzu, eta hura saltzean maileguaren kapitalaren 12.020,24 euro amortizatu gabe geratu dira.

Kasu horretan, ondare irabaziaren salbuespen osorako eskubidea izateko berriro inbertitu behar duzun zenbatekoa 90.151,82 eurokoa izango da. Hau da, salmentaren balioa (102.172,06 euro) ken maileguan amortizatzeke geratu den kapitala (12.020,24 euro). Beraz, etxebizitza berriaren erosketan inbertitutako 90.151,82 euroekin, aurrekoaren ondare irabaziaren salbuespen osorako eskubidea izango duzu (11.647,74 euro).

- Demagun: ohiko etxebizitza berria 84.141,69 eurotan erosi duzu.

Kasu horretan, 90.151,82 euroko kopururik (salmentaren benetako zenbatekoa, ordaindu gabeko amortizazioa kendu ondoren), zati bat besterik ez da berrinbertitu. Beraz, ohiko etxebizitza berrian berrinbertitutako zatiaren irabazia besterik ez dago salbuetsita (84.141,69 euro). Beraz, irabaziaren gainerako zatiagatik zerga ordaindu beharko duzu.

Hiruko errege-la egingo dugu berriz irabazi salbuetsia kalkulatzeko, eta ondoren gainerako zatia kalkulatu dugu.

Hiruko errege-la irabazi salbuetsia kalkulatzeko:

$$90.151,82 \text{ €-ren ondare irabazia} \quad 11.647,74 \text{ €-koa} \quad \text{bada}$$

$$84.141,69 \text{ €-rena ...} \quad X \quad \text{izango da}$$

$$X = 10.871,22 \text{ € (salbuetsitako irabazia)}$$

Beraz, zerga ordaindu beharko da irabazi hau dela eta: $11.647,74 \text{ €} - 10.871,22 \text{ €} = 776,52 \text{ €}$

6.8 Jarduera ekonomikoei lotutako elementuen ondare irabazi eta galerak

Jarduera ekonomikoei lotu gabeko elementuetatik eratorritako ondare irabazi eta galerei dagozkien aurreko apartatuetan aipatutako kalkulu arauak. Halere, berriazko kalkulu arauak izaten dira jarduera ekonomikoei lotutako elementuetan⁹⁶. Labur-labur xehetasun hauek emango ditugu:

⁹⁶ Ikus 5. kapituluaren (Jarduera ekonomikoen etekinak).

- Jarduera ekonomikoei lotutako elementuen ondare irabazi eta galerak kalkulatzeko, Sozietateen gaineko Zergaren arauak erabiltzen dira. Era berean, inoiz ez dira kontuan hartzen Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan ondare irabazi eta galeretarako ezarritako eguneratze eta murrizpen tenporalak.
- Jarduera ekonomikoei lotutako ondare irabazi eta galerak ez daude bilduta ondare irabazi eta galerak integratu eta konpentsatzeko ezarritako mugetara. Izan ere, jarduera ekonomikoaren etekinaren beste osagai bat (positiboa nahiz negatiboa) dira.
- Jarduera ekonomikoei lotutako elementuen ondare irabazi eta galerek gehienez tributa dezaketena Sozietateen gaineko Zergaren tasa orokorra da⁹⁷.

6.8.1 Zuzeneko zenbatespena: modalitate arrunta eta erraztua

Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga aitortzeko 109 ereduaren 6. eranskina erabili behar da horretarako (inprimakia).

Jarduera ekonomikoaren etekin garbian haiei lotutako ondare elementu guztien ondare irabazi edo galerak sartuko dira. Ondare enpresarial edo profesional guztien eskualdaketaren ondare irabazi edo galerak ere sartuko dira, baldin eta bizien artean egiten bada.

6.8.2 Zenbatespen objektiboa: hitzarmen bidezko modalitatea, eta zeinu, indize edo moduluen bidezkoa

Kasu honetan, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga aitortzeko 109 ereduaren 5. eranskina erabiliko da. Jarduerei lotutako elementuen inorenganatzeeetan, ondare irabazi edo galerak batu edo kenduko dira.

⁹⁷ Ikus 11. kapituluaren barruan (Kuota osoa) ageri den 11.2 apartatua, oinarri likidagarri orokorraren kargari buruzkoa.

